

Hedef Maliyetleme Perspektifinde Devlet Hastaneleri ve Paket Fiyat Uygulaması: Bir Kamu Hastanesi Çalışması*

Alparslan BAKIRER**

ÖZET

Bu çalışma, kamu hastanelerinde hedef maliyetleme yönteminin uygulanabilirliğini araştırmaktadır. Hedef maliyetleme, sağlık hizmetlerinde maliyet yönetimine hasta odaklı bir yaklaşım sunar. Bu yöntem, sunulan sağlık hizmetini, hastaların ihtiyaç ve beklentilerine göre belirlenen hedef maliyetle üretilmesini amaçlar. Bu kapsamda, hedef maliyetleme yöntemi uygulanarak hastanenin üretim maliyetleri ile Sosyal Güvenlik Kurumu'nun paket işlem fiyat ödemeleri arasındaki fark ortaya konulmuştur. Elde edilen sonuçlar doğrultusunda, maliyet farklılıklarının nedenleri analiz edilmiş ve israf içeren hizmet grupları belirlenmiştir. Hesaplanan hedef maliyet endeksi ile bu hizmet grupları için iyileştirme önerileri sunulması hedeflenmektedir. Çalışmada; içerik analizine tâbi tutulan görüşme verileri doğrultusunda oluşturulan hedef maliyet endeksi, muayene ve tedavi hizmetlerinin diğer hizmet kategorilerine kıyasla daha düşük bir maliyet düzeyine sahip olduğunu ortaya koymuştur. Öte yandan tahlil, tetkik ve ilaç/sarf hizmetlerine ait maliyetlerin ise hastaların bu hizmetlere atfettiği değere kıyasla daha yüksek bir maliyete sahip olduğu tespit edilmiştir. Özellikle kolesistektomi ameliyatlarında, hastanenin elde ettiği gelirler, hizmet maliyetinin sadece yüzde 44'ünü karşılamaktadır. Bu durum, yüksek maliyetli hizmetlerde maliyet düşürme veya daha düşük maliyetli alternatiflerin değerlendirilmesi ihtiyacını ortaya koymaktadır. Sonuç olarak hastanenin, hasta gözünde değer katmayan faaliyetleri azaltması, süreçlerdeki israfı yok etmesi ve daha etkin bir maliyet yönetimi uygulaması önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Hedef Maliyetleme, Sağlık Uygulama Tebliği, Paket İşlem Fiyat Uygulaması, Sağlık Harcamaları

Jel Sınıflandırması: G32, H51, I18, M48.

State Hospitals and Package Price Application in Target Costing Perspective: A Public Hospital Study

ABSTRACT

This study investigates the applicability of the target costing method in public hospitals. Target costing provides a patient-centered approach to cost management in healthcare. It aims to deliver healthcare services at a target cost set according to patients' needs and expectations. In this context, by applying the target costing method, the difference between the hospital's production costs and the Social Security Institution's bundled payment prices has been identified. Based on the results, the reasons for cost differences have been analyzed, and service groups containing waste have been identified. With the calculated target cost index, the study aims to provide improvement suggestions for the identified service groups. In the study, the target cost index, created based on interview data subjected to content analysis, revealed that examination and treatment services have a lower cost profile than other service categories. On the other hand, the costs of medical tests, examinations, and drugs/consumables were found to have a higher cost profile compared to the value attributed to these services by patients. Specifically, in cholecystectomy operations, the revenues generated by the hospital cover only 44 percent of the service cost. This finding highlights the need for cost reduction or the evaluation of lower-cost alternatives for high-cost services. As a result, it is recommended that the hospital reduce activities that do not add value in the eyes of the patient, eliminate waste in processes, and implement more effective cost management strategies.

Keywords: Target Costing, Health Implementation Communiqué, Package Transaction Price Application, Health Expenditures

Jel Classification: G32, H51, I18, M48

* Published by The Journal of Accounting and Finance. This article is published under the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0) licence

Makale Gönderim Tarihi: 04.12.2024, **Makale Kabul Tarihi:** 11.02.2025, **Makale Türü:** Araştırma Makalesi
Makaledeki anket çalışmasının, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu Başkanlığı'nın 06.10.2022 tarihli ve 10 kararı ile etik açıdan uygun olduğuna karar verilmiştir.

Bu çalışma yazarın doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

** Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 20209356007@cumhuriyet.edu.tr, ORCID ID: 0000-0001-9987-6448

1. GİRİŞ

TÜİK verilerine göre 2000 yılında 5 milyar 190 milyon TL (8 milyon 371 bin \$) olan devlete ait sağlık harcaması, yüzde 8.831 artarak 2022 yılında 463 milyar 516 milyon TL'ye (26 milyar 810 bin \$) yükselmiştir (<https://data.tuik.gov.tr/>, 25.11.2024). Veriler ayrıntılı olarak incelendiğinde bu harcama tutarının ortalama yüzde 50'sinin hastanelere ait olduğu saptanmıştır. Sağlık harcamalarının temel belirleyicileri arasında birçok faktör yer almaktadır. Bu faktörler arasında öne çıkan, nüfusun yaşlanması ve sağlık teknolojilerindeki hızlı gelişmeler hastanelerin bu harcamalarda en büyük paya sahip olmasının da nedenleri arasındadır (Atasever, 2014:42). Hızla gelişen teknoloji sayesinde sağlık hizmetleri alanında son 20 yılda önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Yeni görüntüleme teknikleri, robotik cerrahi, genetik bilimindeki gelişmeler, genomik analizler kullanılarak tedavi ve ilaç üretimi, biyomedikal cihaz ve sensörler bu teknolojik gelişmelerden bazılarıdır. Tüm bu teknolojik gelişmeler, sağlık hizmet sunumunu daha da maliyetli hale getirerek özellikle kamu hastaneleri için önemli bir mali yük oluşturmaktadır. Bu durumda devlete ait sağlık harcamalarının yarısının gerçekleştiği hastanelerin harcamalarının istikrarlı bir şekilde artacağı söylenebilir. Kamu hastanelerinde sürekli artan maliyetler ve sınırlı kaynaklar yeni maliyet yönetimi teknik ve araçlarına duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır.

Yukarıda sayılan teknolojik gelişmeler nedeniyle artan hizmet çeşitliliği ve dolayısıyla yükselen maliyetler karşısında geleneksel maliyetleme yöntemleri yetersiz kalmaktadır (Akbulut ve Gençtürk, 2021:437). İşletmeler tarafından hissedilen bu yetersizlikten dolayı; 2000'li yıllardan itibaren ekonomik gelişme ve çeşitlenmenin de etkisiyle hedef maliyetleme (HM) gibi yeni yöntemler geliştirilmiştir (Aktaş, 2013:61). Kamu hastanelerinde HM tekniğinin uygulanabilirliğini araştıran bu çalışma, aynı zamanda bu teknik ile ülkemizin sağlık finansman sisteminde kullanılan paket işlem fiyat uygulaması arasındaki uyumsuzlukları da inceleyerek çözüm önerileri sunmayı hedeflemektedir.

Araştırmanın aşamaları belirlenirken Kaplan ve Atkinson (2007:223) ile Türk (1999:204)'den esinlenerek bu araştırmaya özel olarak belirlenen bir süreç izlenmiştir. Bu yöntemle göre kolesistektomi ameliyatında, hastaların hizmet bileşenlerine atfettiği değer ile hastanenin bu hizmetlere yansıttığı maliyetler arasındaki ilişki hedef maliyet endeksi (HME)

hesaplanarak analiz edilmiştir. Hizmet bileşenlerine verilen önem düzeyi ile hastanenin bu hizmet gruplarına ayırdığı maliyet düzeyinin oranlanması ile HME belirlenmiştir.

2. HEDEF MALİYETLEME YÖNTEMİ

HM, yeni ürün ve hizmetlerin piyasada belirlenen fiyat ve finansal getiriye karşılmasını sağlayan bir kâr planlama ve maliyet yönetim yöntemidir. Bu fikir aşağıdaki basit denklemle ifade edilir (Ansari vd., 2007:507):

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Fiyat} - \text{Hedef Kâr} \quad (2-1)$$

HM, Japonya’da 1960’li yıllarda ortaya çıkmış (Saban vd., 2007:82) ve Japon otomotiv firması Toyota tarafından yaygın bir şekilde uygulanarak başarılı sonuçlar elde edilmiştir. Daha sonra ABD ve Almanya gibi devletler tarafından geliştirilip uygulanmaya başlanmıştır (Macuda ve Orlinski, 2017:115 - Kaya, 2010:329). Kavramın tanımı ve tarihsel gelişim sürecinden sonra ilerleyen paragraflarda yöntemin genel özellikleri ve pratikte nasıl uygulanabileceğinden bahsedilecektir.

HM’nin özü aşağıdaki yedi soruda özetlenebilir (Cooper ve Slagmulder, 1997:75):

- Firmanın uzun vadeli satış ve kâr hedefleri nelerdir?
- Yeni ürün piyasaya sürüldüğünde hayatta kalma bölgesi nerede olacak?
- Hedef kâr marjı nedir?
- Hangi düzeyde maliyet azaltma gerçekçidir?
- Bu maliyet azaltma hedefine nasıl ulaşılabilir?
- Hedef maliyetin gevşetilmesine olanak tanıyan dış koşullar var mı?
- Maliyet düşüşü bileşenler arasında nasıl dağıtılabilir?

HM, ürün hayat seyri boyunca ürün maliyetlerinin düşürülmesini araştıran stratejik yönetim araçlarından birisidir (Türk, 1999:201). Amaç, üretim maliyetlerinin her aşamada düşürülmesi olduğundan ürün veya hizmetlerin tüm hayat seyri boyunca ve tüm maliyet bileşenleri tespit edilerek israf noktaları belirlenmelidir.

HM müşteri ve tasarım odaklı, işlevler arası tasarım ekibi gerektiren, ürünün tüm yaşam döngüsüne yönelen ve değer zincirine katılıma dayanan ilkelerden oluşur (Ansari vd., 2007:513).

Doğan ve Hatipoğlu (2004:102), HM'nin özelliklerini şu şekilde açıklamıştır:

- HM müşteri üzerinde yoğunlaşmaktadır.
- HM yönteminde fiyata göre maliyetleme ilkesi geçerlidir.
- HM yönteminde maliyetler belirlenirken geniş kapsamlı bir katılım söz konusudur.
- HM yöntemi, satıcılardan dağıtıcılara ve müşteri hizmeti sunanlara kadar, değerler zincirinin bütün üyeleriyle ilgilenmektedir.
- HM yönteminin hedefi, üretici ve müşteri açısından mamul yaşam seyri maliyetlerinin en aza indirilmesini sağlamaktır.
- HM yöntemi, maliyetlerin ortaya çıkmadan önce yönetimi ilkesine dayanmaktadır.
- HM yöntemi işletmeleri, sürekli değişime ve gelişmeye açık bir örgüt kültürüne sahip olmaya zorlamaktadır.

Yukarıda açıklanan maddelere dayanılarak HM; müşteri ve maliyet odaklı, proaktif, katılımcı ve sürekli gelişime açık bir yöntem olarak özetlenebilir. Sayılan bu maddeler HM'nin ne kadar kapsamlı ve etkili bir yöntem olduğunu göstermektedir. Özellikle müşteri odaklılık ve fiyata göre maliyetleme rekabetçi bir piyasada işletmenin farkını ortaya çıkaracaktır.

Ansari (2007:513) ve Erden (2004:216)'e göre HM yönteminin amacı, kâr ve maliyet planlamasına birlikte yürüterek, uygun kârlar elde edilmesini sağlamaktır. Yöntemin temelini altı anahtar ilke oluşturmaktadır. Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir:

- Fiyat esaslı maliyetleme,
- Müşteriler üzerinde odaklanma,
- Tasarım üzerinde odaklanma,
- İş birliği,
- Yaşam dönemine yönelme,
- Değer zinciriyle ilgilenme.

HM, bilimsel ve stratejik bir maliyet belirleme yöntemi olduğu için her bilimsel yöntem gibi bir disiplinle uygulanması ve belirli aşamaları takip etmesi gerekir. Bu aşamalar, ürün veya hizmetin yaşam döngüsü boyunca maliyet kontrolünde olmasını mümkün kılar. Can ve Özen (2022:88) HM sürecini aşağıdaki şekilde özetlemiştir:

- Piyasa araştırması ile ürünün özelliklerinin belirlenmesi
- Ürünü oluşturan parçaların belirlenmesi
- Hedef fiyatın belirlenmesi
- Hedef kârın belirlenmesi
- Hedef maliyetin belirlenmesi

- Ürün ve sürecin tasarlanmasında önemli değişikliklerin belirlenmesi
- Tasarım hedef maliyetin uygunluğunun tespiti
- Üretime başlama

Yukarıda özetlenen HM sürecinin ağırlıklı olarak sanayi sektöründe faaliyette bulunan işletmeler için tasarlandığı anlaşılmaktadır. Bu çalışmada söz konusu yöntemin ülkemizdeki kamu hastanelerinde uygulanabilirliği araştırıldığından bazı aşamalar pratikte uygulanamayacaktır. Örneğin, ülkemizde uygulanan sağlık hizmetleri fiyatlandırma uygulaması nedeniyle, piyasa araştırması veya hedef fiyat belirlenmesi gibi aşamalara bu araştırma için gerek kalmamaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada; sağlık hizmetleri sektörünün doğasına, performans ölçütlerine ve politikasına uygun bir HM süreci modellenmesi gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle bu çalışmaya daha uygun olduğu düşünülen HM süreci aşamaları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 1. HM Sürecinin Aşamaları

Aşama*	Açıklama**
Hizmetin sahip olacağı işlevlerin belirlenmesi	Yeni bir ürünün piyasadaki başarısı yerine getirdiği işlevlere bağlıdır. İşletmeler hizmetin sahip olduğu işlevleri belirlerken tüketicinin sesine kulak verirler. Bu sayede üründen beklenen her işlev tanımlanır.
Her bir işlevin göreceli öneminin belirlenmesi	Müşteri gözüyle ürünün sahip olacağı her işlev değerlendirilerek göreceli önem düzeyi ile bu işlevlerin ağırlığı belirlenir.
Hizmeti oluşturacak işlemlerin belirlenmesi	Önceki aşamada belirlenen işlevlerin yerine getirilmesi için hizmeti oluşturacak işlemler belirlenerek ürünün prototipi oluşturulur.
Hizmeti oluşturan her bir işlemin maliyetlerinin tahmin edilmesi	Hizmeti oluşturan her bir işlemin maliyeti tahmin edilerek hesaplanır ve her bir işlemin maliyet içindeki payı yüzde olarak belirlenir.
Hizmeti oluşturan işlemlerin göreceli öneminin belirlenmesi	Hizmeti oluşturan işlemlerin hizmetin işlevini yerine getirmedeki payı yüzdesel olarak belirlenir.
İşlemlerin HME'nin oluşturulması	Hizmetteki her bir işlemin önem düzeyi ile bu parçaların ürün içindeki maliyet payları oranlanarak endeks hesaplanır. Bu sayede işlemlerin maliyetleri ile önem derecelerinin uyumlu olup olmadığı belirlenmiş olur.
HME'ni en iyileme	Hesaplanan endekse göre maliyetli ($E < 1$) ya da düşük maliyetli ($E > 1$) olan işlemler belirlendiğinden yüksek maliyetli işlemlerin nasıl daha düşük maliyetle gerçekleştirileceği üzerinde çalışılır.
Diğer maliyet düşürme girişimleri	En iyileme dışında işletmeye göre değişen maliyet düşürücü veya önleyici çalışmalar yapılabilir.

Kaynak: *(Bilginoğlu, 1995'ten aktaran Türk, 1999:204), **(Aksoy, 2001:124-127)

3. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU TARAFINDAN MALİYETLERİN BELİRLENMESİ

İşletmelerin ürettikleri ürünün satış fiyatı çeşitli şekillerde belirlenebilir. En sık kullanılan iki fiyatlama yaklaşımı, ya işletmenin kendisi tarafından üretim maliyetine göre satış fiyatının belirlenmesi ya da piyasa tarafından belirlenen fiyatın kabul edilmesidir. Hastanelerde ise üretilen hizmetin satış fiyatı, çeşitli maliyet unsurları göz önüne alınarak Sosyal Güvenlik Kurumu'na bağlı Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu tarafından belirlenir. Ancak bu maliyetlerin içerisinde personel ücretleri, kira, amortisman, vergi gibi birçok unsur devlet tarafından sübvansé edildiğinden dikkate alınmamakta ve ortaya çıkan fiyat cari olarak düşük kalmaktadır. Ayrıca, her hastanenin kendine özgü fiziki ve teknolojik altyapısı, coğrafi konumu ve yönetsel faktörleri farklılık göstermektedir. Dolayısıyla merkezi bir fiyatlandırma sistemi kullanarak bir sağlık hizmetinin hastaneye maliyetini belirlemek zorlaşmaktadır. Bu durumda, komisyonca belirlenen paket işlem fiyatları, hastanelerin gerçek maliyetlerini yansıtamayabilecektir.

Paket işlem tanımı ilk olarak 25.05.2007 yılında yayımlanan 26532 sayılı Resmî Gazete'de Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği'nin 24.2.2.1. maddesinde yapılmıştır. Bu tanıma göre; "Paket işlemler; dâhili ve cerrahi branşlarda sık karşılaşılan hastalıkların tedavisi sırasında hizmet içeriği bakımından hasta bazında çok fazla değişiklik göstermeyen ve bu nedenle yaklaşık maliyeti önceden tahmin edilebilen tüm işlemleri kapsar." Söz konusu tanımın devamında paket işlem fiyatlarının ortalama olarak belirlendiği, bu hizmetlerin ortalama fiyatın üzerine çıkma ihtimali olduğu gibi altında da kalabileceği de vurgulanmıştır. Günümüze kadar gelinen süreçte uygulanan paket işlem fiyat uygulamasının maliyet artışlarını tam yansıtamaması, hizmet kalitesini düşürme riski, suistimal edilebilmesi gibi dezavantajları yanında şeffaf olması ve kaynakları etkin kullanmaya yönlendirmesi gibi avantajları bulunduğu kabul edilebilir.

Özellikle kamu hastaneleri tarafından bakıldığında önemli bir yeri olan paket işlem fiyat uygulaması, finansal sürdürülebilirlik açısından da son derece önemlidir. On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023)'nda yer alan ve özel ihtisas komisyonu tarafından hazırlanan "Sağlık Hizmet Kalitesi ve Mali Sürdürülebilirlik" başlıklı raporda bu araştırma ile örtüşen tespitler aşağıda özetlenmiştir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2024:55-71):

- Türkiye, genel sağlık sigortası uygulamasında finansmanı sağlanan sağlık hizmetlerinin sürdürülebilirliği konusunda kısa vadede başarılı olsa da uzun dönemde alternatif finansman veya korunma yöntemlerinin geliştirilmesi,
- Türkiye’de sonuçları etkili bir geri ödeme modelinden bahsetmek mümkün değildir. Bu durumun, değer temelli yaklaşımlar kullanılarak düzeltilmesi,
- Finansman sağlanan sağlık hizmetlerinin sağlık teknoloji değerlendirmesinin yapılarak geri ödeme kararlarında kullanılması,
- Değer bazlı geri ödeme sistemini de dikkate alarak bir ödeme sisteminin geliştirilmesi,
- Sağlık Uygulama Tebliği temelli geri ödeme modelinin daha kapsamlı ve karmaşık hale getirilmesi yerine, Teşhis İlişkili Gruplar modeline geçişin hızlandırılması suretiyle, hastanenin hizmet sunumuna ve sadece verdiği hizmeti beyan etmeye odaklanmasının sağlanması,
- Ödeme mekanizmalarının revize edilmesi ve acilen Teşhis İlişkili Gruplar sistemine geçilmesinin önündeki engellerin kaldırılması gereklidir.

Raporda yer alan tespitlerden de anlaşılacağı üzere mevcut geri ödeme sisteminin değiştirilmesi finansal sürdürülebilirlik açısından önemlidir.

4. UYGULAMA

Bu araştırma, yalın yönetim ilkelerinin ve HM’nin kamu hastanelerinde uygulanabilirliğinin araştırılmasını konu alan bir tez çalışmasından üretilmiştir. Araştırma kapsamında öncelikle 25 soruluk bir anket formu düzenlenerek hastanede ayakta ve yatarak tedavi gören hastaların hastane süreçlerini değerlendirilmesi sağlanmıştır. Anket sonuçları sayesinde hasta bakış açısıyla değer kavramı anlaşılmaya çalışılmış ve HM’nin hastanelerde uygulanabilirliğinin araştırılması için gerekli olan veriler elde edilmiştir.

4.1. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, karma yöntemli bir araştırma tasarımı tercih edilmiştir. Nitel araştırma yöntemlerinden görüşme tekniği ile elde edilen verilere içerik analizi uygulanmıştır. Araştırma; keşifsel, tanımlayıcı ve kesitsel araştırma niteliğindedir. Hizmet gruplarının göreceli öneminin belirlenmesi için hastalarla yapılan yüz yüze görüşmelerle alt hizmetlerin

ağırlıklandırılarak hizmet fonksiyonlarına dağıtımı yapılmıştır. Bunun için amaçlı örnekleme yöntemi seçilen kolesistektomi ameliyatı olmuş ve halen hastanede yatmakta olan 10 hastaya ulaşılarak yüz yüze görüşülmüştür. Hastalarla yapılan görüşmeler sahada yarı yapılandırılmış görüşme formu ile gerçekleştirilmiştir. Görüşmelerden elde edilen veriler içerik analizi ile kategorik ve değerlendirici içerik analiz yöntemleri kullanılarak değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonucu hizmet gruplarına hastaların verdiği değer derecesi ile hastanenin bu hizmetler için katlandığı maliyetlerin karşılaştırılması gereklidir. Bu maliyetlere ait verilerin toplanması sürecinde hastane bilgi yönetim sisteminden ve Sağlık Bakanlığı Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)’nden yararlanılmıştır. Söz konusu sistemlere yetkili kullanıcıya sahip personeller aracılığı ile ulaşılarak veriler alınmıştır.

4.2. Araştırmanın Aşamaları

Giriş bölümünde bahsedilen aşamalar belirlenirken sektör ayrımı yapılmadığı için bazı aşamaların bu araştırmada kullanılabilmesi için kamu hastaneleri tıbbi hizmet süreçlerine uygun hale getirilmesi gereklidir. Bu araştırmada Tablo 1’de belirtilen 8 safhadan esinlenilerek kamu sağlık hizmetlerine yönelik bir düzenleme ile HM sürecinin aşamaları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

1- Hizmeti oluşturan her bir alt hizmetin maliyetlerinin tahmin edilmesi:

- a) Hastanenin genel yönetim giderlerinin işletme fonksiyonlarına göre gruplandırılması ve toplam gider içerisindeki orana göre ağırlıklandırılması,
- b) Hizmetin fonksiyonlarına ayrılması, gruplandırılması ve ağırlıklandırılması,

2- Hizmet maliyet bileşenlerinin belirlenmesi:

- a) Hizmeti oluşturan işlemlerin hastanenin genel yönetim giderlerinde kapsadığı yere göre maliyet bileşenlerine dağıtımının yapılması,
- b) Hizmeti oluşturan her bir işlemin maliyet tahmini,

3- Hizmeti oluşturan alt hizmetlerin göreceli öneminin belirlenmesi:

- a) Hastalarla yapılan yüz yüze görüşmelerle alt hizmetlerin ağırlıklandırılarak hizmet fonksiyonlarına dağıtılması,
- b) Hizmet fonksiyonlarının alt hizmet bileşenlerine dağıtılması.

4- Alt hizmetlere ait HME'nin oluşturulması:

- a) Hizmetlerin hastalardan alınan önem dereceleri ile maliyet içerisindeki paylarının oranlanması,
- b) Endekse göre alt hizmetlerin değerlendirilmesi.

4.3. Araştırma Alanının Belirlenmesi

Araştırma yapılan hastanede en fazla cerrahi işlemin uygulandığı birim olan genel cerrahi branşı incelemeye alınmıştır. Bu birimin en çok yaptığı ameliyatın circumcision (sünnet) olduğu görülmüş fakat cinsiyet unsuru ön planda olduğundan ikinci en çok yapılan ameliyat olan kolesistektomi girişimi hedef maliyet araştırmasının alanı olarak belirlenmiştir. Hastanede yıllık yaklaşık 400 kolesistektomi ameliyatı yapıldığı tespit edilmiştir. Bu girişim üzerinde HM çalışması yapılmadan önce hizmetin fonksiyonlarına ayrıştırılması ve hastaların bu fonksiyonlara verdikleri göreceli değeri anlayabilmek için hastanede bu ameliyatı geçirmiş ve taburcu olma aşamasına gelmiş hastalarla yüz yüze görüşmeler yapılmıştır. Yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile elde edilen veriler içerik analizi yöntemi ile değerlendirilmiştir.

Bir yandan da hastane bilgi yönetim sisteminde bulunan hasta hizmet kartlarında bu ameliyatı olan hastalardan rastgele örnekleme yöntemi ile seçilen 40 hastanın fatura bilgileri ile hastaneye olan maliyetleri incelenmiştir. Bu incelemedeki maksat PİF ödeme yöntemi ile hastanenin bu ameliyatı gerçekleştirmek için katlandığı maliyeti karşılamaktır.

Diğer taraftan genel yönetim giderlerinin işletme fonksiyonlarına göre gruplandırması TDMS sisteminden alınarak hizmet maliyet bileşenleri olan muayene, ameliyat, tahlil, tetkik ve ilaç/sarf adı altında belirlenen hizmet gruplarının genel yönetim giderleri içerisindeki tahmini payları belirlenmiştir.

Verilerin tamamlanması ile yukarıda dört madde halinde sıralanan araştırma aşamaları gerçekleştirilerek HME'ne ulaşılmıştır. Endeksin yorumlanması ile maliyeti düşük ve yüksek bileşenler belirlenmiş, hasta bakış açısıyla tespit edilen değer ışığında hizmetlerin gözden geçirilmesi ve sorunlu alanlar ile ilgili tavsiyelerde bulunulmuştur. HM uygulama süreci temel olarak dört aşamadan oluşmaktadır. Öncelikle hedef maliyetin saptanmasında hangi tıbbi hizmetlerin HM uygulamasına dâhil edileceği belirlenecektir. Zira bütün tıbbi hizmet

süreçlerinin analizinin yapılması bu araştırma için mümkün olmadığından bu aşamada hangi tıbbi hizmetlerin belirlenmesi gerektiği HM açısından önemlidir. Bu kapsamda, hastanede en sık yapılan cerrahi girişimlerden biri olan kolesistektomi ameliyatları incelenmiştir. Araştırmada kamu sağlık hizmetinin kâr amacı gütmemesi gerektiği düşünüldüğünden herhangi bir kâr marjı belirlenmeden paket işlem fiyatı doğrudan hedef maliyet olarak belirlenmiştir. Birinci aşamada hizmeti oluşturan her bir alt hizmetin maliyetlerinin tahmini çalışması yapılmıştır. İkinci aşama olan hizmet maliyet bileşenlerinin belirlenmesi evresinde hizmeti oluşturan işlemler hastane giderlerinde kapsadığı yere göre maliyet bileşenlerine dağıtılmıştır. Bu sayede hizmeti oluşturan her bir işlemin maliyet tahmini yapılmıştır. Üçüncü aşamada hizmeti oluşturan fonksiyonların göreceli önemi amaçlı örneklemenin alt türü olan homojen (benzeşik) örnekleme yöntemi ile seçilen kolesistektomi ameliyatı olmuş hastalarla yapılan yüz yüze görüşmelerle belirlenmiştir. Hizmeti oluşturan parçaların göreceli önem düzeylerinin belirlenmesi için hastanede kolesistektomi ameliyatı olan ve henüz taburcu olmamış hastalarla yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile nitel analiz yapılmıştır. Bu inceleme için oluşturulan yarı yapılandırılmış görüşme formunda şu sorular yer almıştır:

- 1) Tüm tedavi sürecinizde en önemli bulduğunuz üç şeyi sıralayabilir misiniz? (Bu açık uçlu soru ile hastaların kendi ifadeleriyle cevap vermeleri sağlanmaya çalışılmıştır)
- 2) Sizce başarılı bir tedavi sürecinde hangi unsurların bulunması gerekir? (Bu soru ile hastaların genel beklentileri anlaşılmaya çalışılmıştır)
- 3) Yatış öncesinde yani teşhis konulması aşamasında önemli gördüğünüz unsurlar nelerdir?
 - a. Muayene sırasında doktor tarafından verilen bilgilerin yeterliliği
 - b. Doktor ile iletişimin tedavi sürecindeki önemi
- 1) Yatarak tedavi aldığınız sürede en önem verdiğiniz konular nelerdir?
 - a. Ameliyat sırasında ve sonrasında yaşadığınız ağrıyı ve bu ağrı karşısında size uygulanan tedaviyi nasıl değerlendirirsiniz?
 - b. Yatarak tedavi sürecinde hemşire ve doktorların uyguladığı bakım hizmetlerini nasıl değerlendirirsiniz?
 - c. Hastane ortamı sizi nasıl etkiledi? Tedavi sırasında konfor düzeyinizi nasıl değerlendirirsiniz (gıda, hijyen vb)?

Bu sorulara verilen cevaplardan elde edilen veriler kategorik ve değerlendirici içerik analizi yöntemi ile değerlendirilerek hizmet fonksiyonlarına dağıtılmıştır. Bu temel nitel araştırma ve içerik analizi sonucunda hastaların hizmet fonksiyonlarına verdikleri göreceli önem düzeyine ulaşılmıştır. Son aşamada hastalardan alınan bilgiye göre hizmetlerin önem dereceleri ile maliyet içerisindeki paylar oranlanarak HME oluşturulmuş ve hizmetler buna göre değerlendirilmiştir. Daha sonra hedef maliyet ile hizmetin maliyeti karşılaştırılarak hedef maliyete ulaşmanın mümkün olup olmadığı incelenmiştir.

4.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada kâr amacı gütmeyen bir kamu hastanesi incelendiği için paket işlem fiyatı, hedef maliyet olarak belirlenmiş ve bir kâr marjı eklenmemiştir. Hastanede en fazla ameliyat yapan birim olan genel cerrahi branşı ve bu branşın en sık uyguladığı cerrahi girişimlerden biri olan kolesistektomi ameliyatı HM çalışmasının odak noktası seçilmiştir. Tez çalışmasının yapıldığı dönem olan 2023 yılında istatistiksel olarak bir önceki yıl verileri tamamlandığından 2022 yılı verileri esas alınmıştır. 2022 yılında hastanede 400 kadar kolesistektomi ameliyatı yapıldığı tespit edilmiştir. Bu dönemde hastanenin kolesistektomi işlemi karşılığında geri ödeme kurumundan tahsil ettiği tutar 2.017 TL olarak görülmektedir. Çalışmada kâr marjı göz ardı edildiğinden bu tutar aynı zamanda hedef maliyet olarak esas alınmıştır.

HM hasta gözüyle değeri çıkış noktası olarak aldığından kolesistektomi ameliyatı olmuş hastalarla yüz yüze yapılan görüşmelerle hastaların bu hizmete verdikleri değer anlaşılmaya çalışılmıştır. Bu görüşmeler nitel olarak içerik analizi yöntemiyle değerlendirilerek dokuz adet hizmet fonksiyonu belirlenmiş ve bu fonksiyonlar hastaların verdikleri önem düzeyine göre aşağıdaki tabloda ağırlıklandırılmıştır.

Tablo 2. Hizmet Fonksiyonlarının Ağırlıkları

Fonk. Sıra	Hizmetin Fonksiyonu	Ağırlığı (yüzde)
F1	Tedavinin Başarılı Geçmesi ve Komplikasyon Gelişmemesi	30
F2	Ağrı Takibi ve Ameliyat Sonrası İyileşme Sürecinin Kalitesi	16
F3	Hastaya Her Aşamada Bilgi Verilmesi	14
F4	Teşhis Süreci	14
F5	Ameliyat Olma Gerekliliği Belirlendikten Sonra Hastanın Kliniğe Kabulü, Ameliyat İçin Randevu Verilmesi Süreci	10

F6	İlgi ve Güler Yüzlü Hizmet	4
F7	Rahatlık	4
F8	Temizlik ve Hijyen	4
F9	Yeme İçme ve Sunulan Diğer Otelcilik Hizmetleri	4

Tablo 2’de görüldüğü gibi hastalar öncelikle ameliyatının başarılı geçmesi ve komplikasyon gelişmemesini öncelikli değer olarak tanımlamışlardır. Ağrı takibi ve ameliyat sonrası iyileşme sürecinin kalitesine ikinci sırada önem vermişlerdir. Görüşmelerde bazı hastalar safra kesesinde sorun olduğunun uzun süre anlaşılamamasından şikâyetçi olmuşlar ve teşhis sürecine üçüncü sırada değer vermişlerdir. Aynı şekilde tedavinin her aşamasında hastaya bilgi verilmesi de üçüncü öncelik sıralamasında yer almıştır. Ameliyat olma gerekliliği belirlendikten sonra hastanın kliniğe kabulü ve ameliyat için randevu verilmesi sürecinin hızı ise dördüncü sırada değer verilen bir süreçtir. Hastaların en çok değer tanımladığı bu beş belirtcein ardından; ilgi ve güler yüzlü hizmet, rahatlık ve konfor, temizlik ve hijyen, yeme içme ve sunulan diğer otelcilik hizmetlerinin kalitesi değer olarak belirtilmiştir.

Hizmet fonksiyonlarının ağırlıkları belirlendikten sonra araştırmanın maliyet kısmına geçilerek kolesistektomi ameliyatının maliyet bileşenleri belirlenmiştir. Maliyet bileşenleri, hastane otomasyon sisteminde yer alan hastalara ait hizmetlerin gruplandırılması ile elde edilmiştir. Buna göre maliyet bileşenleri; muayene, ameliyat, tahlil, tetkik ve ilaç/sarf olarak beş başlıkta gruplandırılmıştır. Bu işlemin karşılığında hastanenin hizmeti verirken katlandığı giderlerin de bu maliyet gruplarına bölüştürülmesi gerekmektedir. Bunu yapabilmek için hastanenin 2022 yılı TDMS sisteminde yer alan işletme giderlerine ait tutarlar tespit edilerek maliyet bileşenlerine oranlanmıştır. Bu işlem sayesinde maliyet gruplarının toplam gider içerisindeki payları tahmin edilmiştir. Bu çalışma yapılırken TDMS hesap kodlarında yer alan gider grubunun hesap tanımları ve temel muhasebe bilgileri esas alınarak hesap kodunun içerisindeki hizmet maliyet bileşenleri oransal olarak tahmin edilmeye çalışılmıştır. Buna göre hizmet giderlerinin maliyet bileşenlerine dağılımları oransal olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 3. Hizmet Giderlerinin Maliyet Bileşenlerine Oransal Dağılımı

MALİYET BİLEŞENLERİ (yüzde)	Muayene	Tedavi	Tahlil	Tetkik	İlaç/Sarf
GİDER TÜRLERİ					
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	1	35	25	5	34
İşçi Ücret ve Giderleri	27	35	13	10	15
Memur Ücret ve Giderleri	25	45	10	15	5
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	3	5	60	30	2
Çeşitli Giderler	10	65	5	10	10
Vergi, Resim ve Harçlar	12	60	5	15	8
Amortismanlar ve Tükenme Payları	8	65	5	20	2
Ortalama	12	44	18	15	11

Tablo 3'te yer alan maliyet bileşenlerinin işletme giderleri içerisindeki payları incelendiğinde en fazla ağırlık tedavi maliyet bileşenine en düşük pay ise ilaç/sarf hizmet grubuna ait olduğu görülmektedir. TDMS gider hesaplarında yer alan kalemler oranlarına göre toplam maliyet içerisindeki pay hesaplandığından sırada hizmet giderlerinin maliyet bileşenlerine dağılımı ve maliyet ağırlıklarının belirlenmesi çalışması vardır. Bu çalışmada toplam maliyet tutarı tabloda yer alan orana göre maliyet bileşenlerine dağıtılarak maliyet bileşenlerinin gider üzerindeki ağırlıkları hesaplanmıştır. Ayrıca, hizmetlerin maliyet ağırlıkları belirlendiğinden her hizmet grubunun kolesistektomi ameliyat tutarı içerisindeki pay da bu ağırlığa göre hesaplanmıştır. Hizmet giderlerinin maliyet bileşenlerine dağılımı ve maliyet ağırlıklarını gösteren tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 4. Hizmet Giderlerinin Maliyet Bileşenlerine Dağılımı ve Maliyet Ağırlıkları

Maliyet Bileşenleri	Tutar (₺)	Maliyet Ağırlığı (yüzde)	Hasta Başı Hedef Maliyet (₺)	SUT Ödeme Tutarı(₺)
M1 Muayene	86.905.742	15,6yüzde	314	2.017
M2 Tedavi	225.729.526	40,5yüzde	816	
M3 Tahlil	100.699.301	18,1yüzde	365	
M4 Tetkik	73.274.152	13,1yüzde	264	
M5 İlaç/Sarf	71.241.464	12,8yüzde	258	
Toplam Maliyet	557.850.185	yüzde 100	2.017	

Tablodan anlaşılacağı üzere muayene maliyet bileşeninin toplam gider içerisindeki oranı yüzde 15,6 olduğundan kolesistektomi ameliyatı içerisindeki payı da bu oran karşılığı bulunacak tutar olacaktır. Örneğin, hastanenin kolesistektomi ameliyatının muayene hizmet grubu için harcadığı toplam tutar bu pay karşılığı olan 314 TL'yi geçmemesi gerekir ki bu tutar aynı zamanda muayene hizmet grubunun hedef maliyetidir.

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında hastanenin gerçek giderlerinin hizmet maliyet bileşenlerine aktarılması tahmini olarak yapılmıştır. Bundan sonraki aşamada hasta bakış açısıyla hizmete verilen değer tahmini yapılarak bu iki tahmini değer oranlanacak ve HME'ne ulaşılabacaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde belirlenen dokuz adet hizmet fonksiyonu, kolesistektomi ameliyatı olan hastalarla yapılan yüz yüze görüşmelerden elde edilen veriler ışığında içerik analizi yöntemi ile ağırlıklandırılmıştır. Bu bölümde ise maliyet bileşenleri, hizmet fonksiyonlarına göreceli olarak dağıtılarak aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Tablo 5. Maliyet Bileşenlerinin Hizmet Fonksiyonlarına Dağılımı

Maliyet Bileşenleri	M1 (yüzde)	M2 (yüzde)	M3 (yüzde)	M4 (yüzde)	M5 (yüzde)
Hizmet Fonksiyonları	Muayene	Tedavi	Tahlil	Tetkik	İlaç/Sarf
F1 yüzde 30	10	75	5	5	5
F2 yüzde 16	0	70	2	8	20
F3 yüzde 14	35	50	5	5	5
F4 yüzde 14	70	2	13	13	2
F5 yüzde 10	30	30	15	20	5
F6 yüzde 4	30	60	5	5	0
F7 yüzde 4	25	50	10	10	5
F8 yüzde 4	20	50	10	10	10
F9 yüzde 4	0	100	0	0	0

Tablo 5'ten anlaşılabacağı üzere hastalarla yapılan yüz yüze görüşmelerde elde edilen veriler, maliyet bileşenlerine oransal olarak dağıtılmıştır. Tedavi hizmet bileşeni, hastaların en çok değer verdiği hizmet grubudur. Buna göre hastalar iyi bir tedavi sürecini yani tedavinin başarılı geçmesi ve komplikasyon gelişmemesi ile ağrı takibi ve ameliyat sonrası iyileşme sürecinin kalitesi yüksek oranda önem verirken üçüncü sırada kendilerine hastalığın seyri ile ilgili bilgi verilmesine önem vermişlerdir. Hastalar ayrıca tedavinin başarılı geçmesi ve komplikasyon gelişmemesi fonksiyonunu en çok tedavi (75) ve muayene (10) hizmetlerinde beklemektedir. Teşhis süreci fonksiyonunda en çok muayene (70), tahlil (13) ve tetkik (13) hizmetlerine önem vermişlerdir. Teşhis sonrası kliniğe kabul ve ameliyat öncesi süreç için en çok muayene ve tedavi (30), tetkik (25) ve tahlil (15) hizmetlerine hız verilmesini beklemektedirler. Yeme, içme ve sunulan diğer otelcilik hizmetlerinin tamamını tedavi hizmet sürecinde görmeyi, ilgi ve güler yüzlü hizmet fonksiyonunu büyük oranda tedavi, ikinci sırada muayene ve üçüncü sırada tahlil, tetkik hizmetlerinde görmek istemektedirler. Sıradaki işlem hizmet fonksiyonlarının maliyet bileşenlerine dağıtımının yapılması işlemidir. Bunu

yapabilmek için hastaların hizmet fonksiyonlarına verdikleri önem oranı ile bu fonksiyonları görmek istedikleri maliyet bileşenlerinin oranı çarpılarak yeni bir matris oluşturulması gerekecektir. Aşağıdaki tabloda bu iki oran çarpılarak hizmet maliyet bileşenleri ve hizmet fonksiyonları matrisi elde edilmiştir.

Tablo 6. Hizmet Maliyet Bileşenleri ve Hizmet Fonksiyonları Matrisi

Maliyet Bileşenleri Hizmet Fonksiyonları	M1 (yüzde) Muayene	M2 (yüzde) Tedavi	M3 (yüzde) Tahlil	M4 (yüzde) Tetkik	M5 (yüzde) İlaç/Sarf
F1 yüzde 30	3,0	22,5	1,5	1,5	1,5
F2 yüzde 16	0,0	11,2	0,3	1,3	3,2
F3 yüzde 14	4,9	7,0	0,7	0,7	0,7
F4 yüzde 14	9,8	0,3	1,8	1,8	0,3
F5 yüzde 10	3,0	3,0	1,5	2,0	0,5
F6 yüzde 4	1,2	2,4	0,2	0,2	0,0
F7 yüzde 4	1,0	2,0	0,4	0,4	0,2
F8 yüzde 4	0,8	2,0	0,4	0,4	0,4
F9 yüzde 4	0,0	4,0	0,0	0,0	0,0
Ortalama	23,7	54,4	6,8	8,3	6,8

HME'nin hesaplanmasından önceki son aşamada oluşturulan Tablo 6 ile hizmet fonksiyonları maliyet bileşenlerine dağıtılmış olduğundan HME'nin oluşturulması için gerekli veriler tamamlanmıştır. Tabloya göre hastalar en yüksek oranda tedavi hizmetlerine, sonra muayene, daha sonra tetkik ve sonrasında tahlil ve ilaç/sarf hizmet gruplarına önem vermişlerdir.

Bir hizmet maliyet grubuna hastaların verdiği önem yüzdesi ile o hizmet grubunun hastanenin toplam giderleri içerisindeki yüzdesi oranlanarak HME'ne ulaşılabilecektir. Diğer bir ifade ile hastanın kolesistektomi ameliyatı için hastaneye başvurması esnasındaki beklentileri, önem derecesine göre maliyet bileşenlerinin toplam maliyet içindeki paylarının karşılaştırılması ile HME belirlenebilecektir. Endeks hesaplanırken hizmetin ağırlığı hizmetin maliyet payına bölünmesi gerekir (Arslan ve Çonkar, 2024:100). Hizmeti oluşturan her bir parçanın göreceli önemi ve bu parçaların hizmet içindeki payları kullanılarak HME bulunabilecektir (Şenol, 2011:42). Bu hesaplama yöntemlerinden yola çıkarak sağlık hizmetlerine uygulanabilecek HME formülü aşağıdaki gibi ifade edilmiştir:

$$HME = \frac{\text{Hizmetin Hasta Gözüyle Önem Derecesi (yüzde)}}{\text{Hizmetin Toplam Gider İçerisindeki Payı (yüzde)}} \quad (4-1)$$

Aşağıdaki tabloda hizmet bileşenlerine ait HME ve bu endeks karşılığı kolesistektomi ameliyatı maliyet bileşenlerinin tutarları yer almaktadır.

Tablo 7. Hizmet Bileşenleri Tablosu

Hizmet Bileşenleri	Bileşenin Toplam Maliyet İçerisindeki Payı (yüzde)	Bileşenin Önem Derecesi	HME
Muayene	15,6	23,7	1,52
Tedavi	40,5	54,4	1,34
Tahlil	18,1	6,8	0,38
Tetkik	13,1	8,3	0,63
İlaç/Sarf	12,8	6,8	0,53

Tablo 7’de katsayı sütununda gösterilen HME değerinin 1’in altında olması; hizmete fazla yatırım yapıldığını (Kutay ve Akkaya, 2013:62) veya hastanın hizmete verdiği göreceli önem derecesinden daha düşük bir üretim maliyetine sahip olduğunu gösterir. Diğer bir deyişle endeksin 1’den küçük olması hizmet maliyetinin yüksekliğine işaret eder. Endeksin 1’den büyük olması ise hastanın hizmete verdiği göreceli önem derecesinden daha yüksek bir üretim maliyetine sahip olduğu şeklinde yorumlanabilir. Endeksin 1’e eşit olması ise hastanın hizmete verdiği göreceli önem derecesinin hizmetin üretim maliyetine eşit olduğunu gösterir. Hedeflenen optimum değer, endeksin 1’e eşit olmasıdır. Tablo 7’ye göre hizmet maliyet bileşenlerinden en düşük maliyete sahip olanlar muayene ve tedavi hizmetleridir. Yüksek maliyetli hizmetler ise sırasıyla tahlil, ilaç/sarf ve tetkik hizmetleridir.

Buraya kadar olan bölümde HM araştırmasının hesaplama kısmı tamamlanmıştır. Sırada, hizmetlerin endeks sonuçlarına göre değerlendirilmesi yer almaktadır. Kolesistektomi ameliyatının paket işlem fiyatı olan 2.017 TL, aynı zamanda hedef maliyet olarak belirlenmiştir. Hastane otomasyon sisteminde 2022 yılında bu cerrahi girişimin yaklaşık 400 hastaya uygulanmış olduğu görülmüştür. Bu 400 hastadan yüzde 10 oranında örneklem seçilerek fatura bilgileri incelenmiştir. Otomasyon sisteminde bu ameliyat için hastanenin gerçekleştirdiği gider ve bu gider karşılığı hastanenin geri ödeme kurumundan tahsil ettiği tutarlar belirlenmiştir. Buna göre hastanın fatura tutarı, acilden veya poliklinikten giriş yapmasına göre 2.043,5 ile 2.957,7 TL arasında değişmektedir. Acilde yapılan işlemler paket fiyat uygulaması dışında olduğundan, fatura tutarı, acilde yapılan işlemlere göre esneklik göstermektedir. Bu durumda, acilden giriş yapan hastaların fatura tutarı poliklinikten giriş yapan hastalara göre daha yüksektir. Hasta poliklinikten giriş yaptığında ise 2.017 TL kolesistektomi paket işlem ücreti ve 26,5 TL muayene ücreti ile birlikte toplam fatura tutarı standart 2.043,5 TL olarak gerçekleşmektedir. Bu gelire karşılık, kolesistektomi olan bir hastanın hastaneye maliyeti 3.744,2 ile 8.702 TL aralığında değişmektedir. İncelenen 40

hastanın ortalama hizmet maliyet tutarı 4.898 TL iken bu tutarın ortalama 2.166 TL olan kısmı (yüzde 44,2) gelir olarak kaydedilmiştir. Görüldüğü üzere, hastanede bu ameliyatın ortalama üretim maliyeti, hedef maliyet olarak belirlenen paket işlem fiyatından yaklaşık yüzde 243 daha fazladır. Bu eşitsizlik, hastanenin üretim maliyetlerinin yüksekliğinden kaynaklandığı gibi Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu’nun belirlediği kolesistektomi paket işlem fiyatının düşük belirlenmesinden de kaynaklanabilir. Zira komisyon tarafından belirlenen fiyat, hastane üretim maliyetlerini yansıtmamaktadır. Bunun yanı sıra, kolesistektomi ameliyatının maliyet kalemleri incelendiğinde muayene, tahlil ve tetkik bileşenlerinin toplam maliyet içerisindeki paylarının yüksekliği dikkat çekicidir. Bu durum, kolesistektomi hizmet sürecinde gereksiz tahlil-tetkik istemi gibi israfların varlığını gösterir. Hastanede bazı hizmetler dış kaynak kullanımı ile temin edilmektedir. Bu durumda tahlil ve tetkik gibi hizmetlerin maliyeti yükselirken paket işlem fiyatları uzun süre sabit kalabilmektedir. Maliyet artışına sebep olan israfların ayrıntılı olarak tespit edilmesi bu araştırma için mümkün değildir. Ancak, hastane, değer akış haritalama gibi yalın teknikler kullanılarak tüm kolesistektomi hizmet sürecini görsel hale getirilebilir. Bu sayede süreçteki israf noktaları belirlenerek maliyet artışına sebep olan israflar engellenebilecektir.

Paket işlem fiyat uygulaması nedeniyle söz konusu hastanenin hedef maliyete ulaşması ilerleyen bölümlerde açıklanacak nedenlerle mümkün görünmemektedir. Hedef maliyete ulaşmak için giderleri azaltmak bir seçenek gibi görünse de konu insan sağlığı olduğundan maliyeti düşürürken hizmet kalitesinden ödün vermemek gerekir. Bu durumda hastanenin, maliyetleri kontrol altına alarak israfı yok etmesi daha uygun olacaktır. Hastane, hedef maliyete ulaşmak için ayrıca kolesistektomi ameliyatının paket işlem fiyatını artırma seçeneğini değerlendirebilir. Bu durumda söz konusu ameliyat için maliyet çalışması yapılarak Sağlık Uygulama Tebliği’nde revizyon talep edilebilir.

Araştırma sonuçlarına göre hastane, kolesistektomi ameliyatlarında oluşan maliyetin yüzde 44’ünü gelir olarak kaydedebilmektedir. Maliyetlerin en büyük kısmını muayene ve tedavi hizmet bileşenleri oluşturmaktadır. Hizmet bileşenlerinin endekslerine bakıldığında muayene HME’sinin yüzde 52 ve tedavi HME’si ise yüzde 34 oranında daha düşük maliyetle oluştuğu tespit edilmiştir.

Hastaların tahlil hizmetlerine verdikleri göreceli önem düzeyi ile bu hizmetin maliyet yüzdesi oranlandığına hedef maliyetten yüzde 38 daha yüksek maliyete sahip olduğu belirlenmiştir. Tetkik hizmet bileşeninde de durum kısmen aynıdır. Hizmetin hedef maliyetten yüzde 63 daha yüksek maliyetli olması, maliyetin azaltılabileceği veya daha düşük maliyetli alternatiflere yönelebileceğini göstermektedir. Araştırma sonuçlarına göre tahlil hizmet bileşeni yüzde 38 endeks puanı ile birinci sıradadır. Bu durumun ağırlıklı sebebi hastaların istenen tahlillerin birçoğunu gereksiz bulmaları olabilir. Tahlil ve tetkik hizmet gruplarında ortak olan israf; gereksiz tahlil ve tetkik istemi gibi görünmektedir. Bu durum hastane yönetimi tarafından değerlendirilerek israfın önüne geçilmeye çalışılmalıdır.

İlaç ve sarf hizmet bileşeninin de hedef maliyetten yüzde 53 daha yüksek maliyete sahip olduğu belirlenmiştir. Bu durumda hastane, çeşitli maliyet azaltma stratejilerine yönelmelidir. Örneğin ilaç ve sarf malzemedede tasarruf sağlayacak ve israfı engelleyecek yöntemler geliştirilerek klinik eczacılık ayağında sunulan tüm hizmetlerin gözden geçirilmesi gereklidir. Daha etkin bir stok takibi yapılması, ilaç ve sarf malzeme imhasının kontrolü, gereksiz ilaç ve tıbbi sarf alımı yanı sıra tüm ilaç ve tıbbi sarf hizmet süreci değer zinciri analizi ile ayrıntılı olarak incelenmelidir.

4.5. Literatür Taraması ve Araştırma Sonuçları ile Karşılaştırma

HM'nin hastanelerde uygulanabilirliğinin araştırılması ülkemiz ikinci basamak sağlık tesisleri için son derece önemlidir. Ancak, yapılan literatür taramasında bu konuya yeteri kadar önem verilmediği görülmüştür. HM köken olarak Toyota Üretim Sistemi'ne dayandığından doğal olarak literatürdeki çalışmaların çoğunluğu imalat sektörüne aittir. Yerli literatürde HM tekniğinin hastanelerde uygulanabilirliğini araştıran çalışmaların sayısının yetersiz olduğu görülmüştür. Yükseköğretim Kurulu'na ait tez merkezinde doktora tezi düzeyinde son 20 yılı baz alan ve tez adı üzerinden yapılan taramada "Hedef Maliyetleme" kavramı geçen 17 doktora tezinin varlığı görülmektedir. Bu tezlerde sağlık sektöründe HM konusunun yer alma oranı yaklaşık yüzde 6 düzeyinde kalmıştır. İlerleyen paragraflarda bu araştırmadaki bulgular ile literatür taraması sonucu ulaşılan araştırmalardaki bulgular karşılaştırılmıştır.

Ceran ve Özdemir (2013:473) tarafından yapılan bir araştırmada özel bir diyaliz merkezinde HM yöntemi uygulanarak HME hesaplanmıştır. Araştırmada servis, tedavi ve laboratuvar hizmet bileşenleri gruplarının yüksek maliyetli beslenme bileşeninin ise düşük maliyetli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu araştırmada olduğu gibi Ceran ve Özdemir'in araştırmasında da en yüksek maliyete sahip olan hizmet grubunun tedavi grubu olduğu belirlenmiş ve değer analizi yapılarak maliyetin düşürülmesine karar verilmiştir.

Çarıkçı ve Acar (2017:287-289) tarafından hastane yöneticilerinin ileri maliyet yönetimi yaklaşımları ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin görüşlerini incelemek üzere bir anket uygulanmıştır. Anket sonuçlarına göre HM yaklaşımının hastane yöneticileri tarafından bilinirliği yüzde 68,6 düzeyinde bulunmuştur. Yöneticilerden en az destek alan yöntemin HM olduğu, bunun sebebinin ise hedef fiyat belirlemedeki yasal kısıtlar olduğu tespit edilmiştir. Tarafımızca yapılan HM araştırmasında da PİF uygulaması nedeniyle hedef fiyatın devlet tarafından belirlenmesi nedeniyle maliyetlerin altında bir hedef fiyat ortaya çıkması, hastane yöneticilerinin HM yaklaşımına destek vermeme nedenlerini açıklar niteliktedir.

Arslan ve Çonkar (2024:100-101) tarafından yapılan araştırmada da tarafımızca yapılan bu araştırma ile benzer hesaplama yöntemi kullanılmıştır. Bir kamu hastanesinin beyin cerrahi bölümünde yapılan araştırmada hesaplanan HME endeksi sonuçlarına göre, servis hizmetleri ve ameliyat faaliyetinin maliyetleri yüksek, poliklinik hizmetleri, laboratuvar ve radyoloji faaliyetlerinin ise daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Tarafımızca yapılan araştırma ile Arslan ve Çonkar tarafından yapılan araştırmada hesaplanan HME incelendiğinde poliklinik ve muayene olarak belirlenen faaliyetlere ait endeks sonuçlarının uyumlu olduğu görülecektir. Uyumlu olmayan laboratuvar ve radyoloji gibi faaliyetlerin de araştırma yapılan bölümlerin farklılıklarından kaynaklandığı düşünülebilir.

Bekçi ve Özal (2010:91) tarafından yapılan bir araştırmada stratejik maliyet yönetiminin sağlık sektöründe uygulanabilirliği incelenmiştir. Araştırmada üst düzey sağlık yöneticilerine yapılan ankette en çok toplam kalite kontrolü, daha sonra tam zamanında üretim, faaliyet tabanlı maliyetleme ve stratejik maliyetlemenin uygulandığı sonucu ortaya çıkmıştır. HM, değer mühendisliği ve kaizen maliyetlemenin ise uygulamada çok az yerinin olduğu tespit edilmiştir. Araştırmada, HM yönteminin hastanelerde uygulanabileceği hipotezi

reddedilmiştir. Ortaya çıkan sonuçların nedeni olarak; üst düzey sağlık yöneticilerin bu yöntem hakkında bilgilerinin olmaması veya paket işlem fiyatı gibi uygulamalar nedeniyle hedef maliyete ulaşılamayacağı ön görüşünün etkin olup olmadığı bilinmemektedir.

Benzer bir araştırmada Ürgüp (2022:123) tarafından özel ve devlet hastane işletmelerinde modern maliyetleme yöntemlerinin uygulanabilirliği karşılaştırılmıştır. Bu araştırmada Bekçi ve Özal'ın araştırmasından farklı olarak özel ve devlet hastaneleri üst düzey yöneticilerinin HM yönteminin uygulanabilir olduğunu düşündükleri görülmüştür.

Sadece özel hastane yöneticilerine yönelik Çil Koçyiğit ve diğerleri (2018:75) tarafından yapılan bir araştırmada uygulanan anket sonuçlarına göre HM yönteminin hastanelerde uygulanabileceğine katılımcıların yüzde 34,3'ünün kesinlikle katıldığı, yüzde 25,7'sinin ise katıldığı görülmüştür. Literatür taramasının buraya kadar olan bölümünde yerli çalışmalar incelenmiştir. İlerleyen bölümlerde araştırma konusu ile ilgili uluslararası literatür taraması sonuçları hakkında bilgi verilecektir.

Sedevich-Fons tarafından yapılan paket ödeme programlarını destekleme için hedef maliyetlemenin kullanılması konulu çalışma, bu araştırmanın konusu ile benzerdir. Söz konusu araştırma, sağlık kuruluşlarının paket ödeme planları kapsamında hizmet sunarken hedef maliyete ulaşmalarına yardımcı olacak bir yönetim muhasebesi çerçevesi sunmayı amaçlamaktadır. Araştırmada, paket ödeme ve hedef maliyetlemenin teorik açıdan uyumlu olduğu, kalite ve maliyet açısından benzer hedefler sunduğu sonucuna varılmıştır. Paket ödeme (bundled payment) programı, ülkemizde kullanılan paket işlem fiyat uygulamasına benzer bir ödeme türüdür. Paket ödeme programında, hastaya uygulanan test ve prosedürlerin sayısı ve niteliğinden bağımsız olarak hastalığıyla ilgili önceden belirlenmiş bir ödeme yapılır. Ancak bu ödeme türünde ülkemizden farklı olarak tedavinin beklenen sonuçları vermemesi durumunda bir cezalandırma söz konusudur. Uygulanan bu ödeme sistemi ile kalite seviyesinin artması ve maliyetlerin düşürülmesi amaçlanmaktadır. Araştırmada ayrıca paket ödeme için adil bir fiyat belirlemenin hedef maliyetleme açısından önemi belirtilerek gerçek maliyetlerin doğru hesaplanması gerektiği vurgulanmıştır (2023:1490-1508).

Agarwal ve diğerleri tarafından ABD'de paket ödemelerin sağlık harcamaları ve kalitesi üzerine etkisi konusunda sistematik bir araştırma yapılmıştır. Araştırmada Medicare

tarafından geliştirilen üç çeşit paket ödeme sistemi üzerinde çalışılmıştır. Bunlardan birisi 28 kardiyak ve 9 ortopedik yatan hasta cerrahi hizmeti prosedürünün dahil olduğu “Medicare Akut Bakım” modelidir. İkinci ödeme türü, “Bakım İyileştirme için Paketlenmiş Ödemeler Girişimi”dir. Bu girişim, düşük maliyetle kaliteli hasta bakımı sağlamayı hedefleyen bir ödeme modelidir. Üçüncü model ise “Eklem Replasmanı için Zorunlu Kapsamlı Bakım” adıyla, kalça ve diz replasmanı ameliyatı geçiren hastalar için tasarlanmıştır (<https://www.cms.gov/priorities/innovation/models>). Araştırmada, 2016-2019 yılları arasındaki yayınlardan araştırma konusu ile ilgili olan 52 yayın incelemeye alınmıştır. Bu yayınlardan araştırmaya dahil etme kriterini karşılayan 20 çalışma ortaya çıkarılmıştır. Bu yayınlar üzerinde yapılan incelemeler, paket ödeme programlarından sadece üçüncü modelinin maliyetleri düşürürken kaliteyi koruduğunu ve iyileştirdiğini göstermiştir. Diğer modellerde ise düşen maliyetler karşısında kalitenin korunamadığı ve iyileştirme sağlamadığı tespit edilmiştir. Birinci ve ikinci modellerde hastalar adına daha iyi değer üretebilmek için değişiklikler yapılması gerektiği belirlenmiştir. Araştırmada ayrıca, paket ödeme programlarında ölçeklendirmeye devam edilmesi gerektiği, ancak bunu yaparken hasta düzeylerindeki farklılaşmanın göz önüne alınması gerektiği vurgulanmıştır (Agarwal v.d., 2020:50-57).

Macuda ve Orlínski (2017) tarafından Polonya’daki hastanelerde hedef maliyetlemenin uygulanabilirliğini araştıran bir çalışma yapılmıştır. Polonya Ulusal Sağlık Fonu, 2008 yılında Teşhis İlişkili Gruplar (TİG) ödeme yöntemini uygulamaya başlamıştır. Hastane maliyetlerinin tamamı ya da büyük bir kısmının bu ödeme yöntemi ile karşılanması beklenmektedir. Polonya Sağlık Fonu tarafından tıbbi hizmetler için ödenecek fiyatın belirlenmesi ile hastanelerin, elde edeceği geliri aşmadan katlanabileceği maliyeti tahmin edebileceği düşünülmektedir. Bu yaklaşım, HM yöntemiyle uyumlu görülmüştür. Bu ödeme yöntemi ile hastane finansman kurallarının daha şeffaf hale geldiği belirtilmiştir. Hastanelerin katlandığı tüm maliyetlerin belirlenerek kontrol altına alınması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca, hastanelerde HM yönteminin uygulama amacının yalnızca maliyeti düşürmek olmaması gerektiği vurgulanmıştır. Hedef maliyetin ekonomik olarak kabul edilebilir, ancak tıbbi olarak kabul edilemez olabileceği vurgusu yapılmıştır. Hastanelerde genellikle gerçek maliyetin hedef maliyeti aştığı belirlenmiştir. Ancak maliyet kontrolü sağlanması için hedef maliyetlemenin sağladığı avantajları kullanmak gerektiği belirtilmiştir (2017:113-123).

Uluslararası literatür taraması sonucu elde edilen bilgiler hastanelerde hedef maliyetleme yönteminin uygulamasının ülkemiz dışında da henüz yaygınlaşmadığını göstermektedir. Ülkemizde uygulanan paket işlem fiyat ödemesinin ABD ve Avrupa ülkelerinde tercih edilmediği, çoğunlukla değer bazlı bir ödeme yöntemi olan teşhis ilişkili gruplar (diagnostic related groups) uygulamasının yer aldığı görülmektedir. Tarafımızca yapılan bu araştırmada da paket işlem ödeme yöntemi yerine değer bazlı bir ödeme yöntemine geçişin gerekliliği vurgulanmıştır.

5. SONUÇ

Hedef maliyetleme, ürün veya hizmetin maliyetini belirleyerek kontrol altına alınmasını ve maliyetlerin proaktif bir şekilde yönetilmesini mümkün kılar. Temelde bir hizmetin tasarım ve geliştirme süreçlerinden başlayarak kullanıldığı ve hizmetin tüm yaşam döngüsünde yer aldığı için güçlü bir maliyet yönetim aracıdır. Bu araştırma ile bir kamu hastanesinde bu yöntemin uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Bu araştırmaya konu olan hastanenin bir kamu hastanesi olması nedeniyle rekabet yapısı ve sektör ortalamaları gibi faktörler göz ardı edilmiştir. Araştırmada hedef maliyet endeksinin 1'e eşit olması optimum endeks düzeyi olarak kabul edilmiştir. Endeks sonuçlarına göre hastaların hizmete verdiği önem ile hizmetin maliyeti uyumlu değildir. Endeks değeri 1'den büyük olan hizmetlerde; hastaların verdiği göreceli önem düzeyinin hizmetin maliyetinden daha düşük olduğu sonucuna varılmıştır. Endeks değeri 1'den küçük olan hizmetlerde ise hastaların hizmete atfettiği göreceli önem düzeyine oranla daha yüksek bir maliyete katlanıldığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda endeks değeri 1'den büyük olan hizmetler için maliyetlerinin artırılabilceği söylenebilir. Endeks değeri 1'den küçük olan hizmetlerde bunun tam tersi olarak hizmetin maliyeti, hastanın hizmete verdiği öneme nazaran daha yüksektir. Dolayısıyla maliyetin düşürülmesi ya da daha düşük maliyetli alternatifler aranması gerekir.

Yukarıda yer alan açıklamalar hizmetlere indirgenğinde muayene ve tedavi hizmetleri için bulunan endeks, bu hizmetlerin düşük maliyetli olduğunu göstermektedir. Buna karşın, tahlil, tetkik ve ilaç/sarf malzeme hizmet grubu için hesaplanan endeks, bu hizmetlerin yüksek maliyetli olduğunu gösterir. Muayene hizmetine ait endeksin 1,52 olması

bu hizmetin hedef maliyetten yüzde 52 daha düşük maliyetle üretildiğini belirtir. Bu durumda hizmet maliyetini yükseltmek yerine hizmet kalitesinin artırılması, israfın ortadan kaldırılması, bekleme sürelerinin azaltılması ve hasta memnuniyetini artırıcı diğer uygulamalara yönelme gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Tedavi hizmet bileşeni için de durum benzerdir. Hastaların tedavi hizmetlerine verdikleri göreceli önem düzeyi, hizmetin maliyet yüzdesine oranlandığına hedef maliyetten yüzde 34 daha düşük olması hizmetin maliyet etkin sunulduğu şeklinde yorumlanabilir. Muayene hizmet grubunda olduğu gibi hastanın poliklinik sonrası yatışından taburculuk aşamasına kadar olan süreç gözden geçirilerek israfın yok edilmesi ve hizmet kalitesinin artırılması gereklidir. Bu sayede hem hastaların tedavi hizmetine attığı göreceli önemin artırılması hem de tedavi hizmet maliyetlerinin düşürülmesi sağlanabilecektir. Hastaların tedavi hizmetlerinde önem verdiği hususlar ayrıntılı olarak belirlenerek değer katmayan faaliyetlerin ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

Tahlil hizmet bileşeni hesaplandığında ortaya çıkan endeks, hizmetin hedef maliyetten yüzde 38 daha yüksek maliyetli sunulduğunu göstermektedir. Bu durum hizmetin hastane dışı bir kaynaktan karşılanması ile açıklanabilir. Bu durumda, hizmetin maliyetinin düşürülmesi veya daha düşük maliyetli alternatifler aranması gereklidir. Ancak, bu hizmetin hastanenin kendi kaynaklarıyla karşılanamadığı, dış kaynaktan tedarik edildiği göz önünde bulundurulmalıdır. Hastanın tahlil hizmetine verdiği göreceli önem düzeyinin artırılması için hizmetin kalitesi artırılmalı, bekleme ve sonuç verme süreleri aşağıya çekilmeye çalışılmalıdır.

Tetkik alt hizmet bileşeninde de durum kısmen aynıdır. Hastane BT, MR ve bunlara ait okuma hizmetini hastane dışından ihale ile almaktadır. Hizmetin hedef maliyetten yüzde 63 daha yüksek olması, maliyetin azaltılabileceği veya daha ekonomik alternatiflere yönelebileceğini göstermektedir. Ancak, tahlil hizmet bileşeninde olduğu gibi konunun kamu hizmeti veren bir hastaneye göre düşünülmesi, MR ve BT gibi bazı hizmetlerin dış kaynaktan hizmet alımı yoluyla temin edildiği göz önünde bulundurulmalıdır. Hastanın tetkik hizmetine verdiği göreceli önem düzeyinin yükseltilmesi için hizmet kalitesi artırılmalı, randevu ve bekleme süreleri aşağıya çekilmeye çalışılmalıdır.

İlaç ve sarf hizmet bileşeni de hedef maliyetten yüzde 53 daha maliyetli görülmektedir. Yürürlükte olan sistemde ilaç ve sarf ihaleleri Devlet Malzeme Ofisi kanalıyla ülke geneli yapılan ihalelerle gerçekleştirilmektedir. Ülkenin tamamına yönelik yapılan bir

ihalede tedarikçi firmalar rekabetçi bir pazar oluşturarak ihaleye konu ürünlerdeki kâr marjlarını azaltmaktadırlar. Hastane, merkezi bir şekilde yapılan ihale sonucu temin ettiği ilaç veya sarf malzemeyi bağımsız yaptığı bir ihalede çok daha yüksek bir fiyata alabilmektedir. Ancak buna rağmen ilaç ve sarf malzeme hizmet bileşeni maliyetinin yüksek olması, ilaç ve sarf malzeme kullanımında israfın varlığını gösterir. Planlı bir stok yönetimi ile ilaç ve sarf malzeme ihtiyacı net olarak belirlenmeli, merkezi ihale dışı yöntemlerle ilaç ve sarf malzeme alımı azaltılmalıdır. Düzenli bir stok takibi ile ilaç ve malzemenin son kullanım tarihi gelmeden az kullanan birimden çok kullanan birime doğru hareketi sağlanmalıdır.

Tahlil, ilaç/sarf ve tetkik hizmet bileşenlerinin endeks skorlarının sırasıyla yüzde 38, yüzde 53 ve yüzde 63 düzeylerinde olması, hizmetin yüksek maliyetli olduğu ve maliyetlerinin azaltılması gerektiğini vurgular. Özellikle tetkik randevu süreleri ve tahlil bekleme süreleri azaltılmalı, gereksiz tahlil ve tetkik istemleri kısıtlanmalıdır. Ayrıca hasta memnuniyet düzeyleri sık sık ölçülmeli, anket sonuçları analiz edilerek süreç yeniden düzenlenmelidir.

Kalkınma Bakanlığı'nın On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) kapsamında hazırlanan ve "Sağlık Hizmet Kalitesi ve Mali Sürdürülebilirlik" başlıklı özel ihtisas komisyonu raporunda yer alan tespitler araştırmanın üçüncü başlığında verilmiştir. Raporda, mevcut geri ödeme sisteminin hastanelerin finansal sürdürülebilirliğine katkı sağlamadığı vurgusu bu araştırmayı destekler niteliktedir. Zira hastanelerin yüksek maliyetlerle ürettiği sağlık hizmetlerini, paket işlem fiyat uygulamasıyla karşılamalarının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Öte yandan, paket işlem fiyat uygulamasıyla belirlenen fiyat seviyesine ulaşmak için hizmet kalitesinin kabul edilemeyecek bir düzeye düşmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu sorunun çözümü ise -söz konusu raporda vurgulandığı gibi- değer bazlı hizmet sunumu ve bu doğrultuda geliştirilecek bir değer bazlı ödeme sistemine geçişle mümkün olacaktır. Bu araştırmada mevcut ödeme sistemi ile maliyetleme yöntemi temel alınarak hedef maliyetleme yönteminin hastanelere getireceği potansiyel faydalar üzerinde durulmuştur.

Bu araştırmada ülkemizdeki mevcut geri ödeme sisteminin hastanelerin finansal sürdürülebilirliğine bir katkı sağlamadığı ortaya çıkmıştır. Hastanelerin çeşitli nedenlerle yüksek maliyetli bir şekilde ürettiği sağlık hizmetinin mevcut geri ödeme sistemi ile finansmanının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Aynı zamanda bu ödeme yönteminin

hastaya sunulan hizmet kalitesini nasıl etkileyebileceği de göz ardı edilmemelidir. Zira insan sağlığı gibi önemli bir konuda sağlık hizmetini paket işlem fiyatına eşitlemeye zorlamak, hizmet kalitesinin de düşme riskini beraberinde getirebilecektir. Bununla birlikte değer bazlı hizmet sunumu ve sonucunda değer bazlı ödeme sistemine geçiş üzerinde de düşünülmesi gereklidir. Bunun gibi merkezi yönetimi ilgilendiren çözüm önerilerinin yanı sıra işletme bazlı olarak uygulanabilecek israf odaklı yöntemler üzerinde çalışılmalıdır. HM, hastanelerde kısıtlı kaynakların verimli kullanılması ve maliyetlerin kontrol altına alınması noktasında stratejik bir yaklaşım sunar.

Sonuç olarak hastaneler sınırlı olan ülke kaynaklarını daha verimli kullanmak ve finansal sürdürülebilirliği sağlamak için yoğun israf içeren bir sağlık hizmeti sunumuna son vermelidir. İsrafları belirleyerek yok etmeli, bekleme, sonuç ve randevu sürelerini azaltarak hasta odaklı bir yaklaşım benimsemelidir. HM ile hizmet maliyetlerini önceden belirleyerek hedef fiyatı gerçekleştirmeye yönelik çalışmalar yapılmalıdır. Ayrıca hastaların memnuniyetleri ölçülerek beklentileri ve öncelikleri belirlenmeli, hasta memnuniyetini olumsuz etkileyen faaliyetler azaltılmalıdır. Hastanın hizmete verdiği değer göz önünde bulundurularak hizmetlerin maliyetleri kontrol altına alınmalı ve sürekli iyileştirme çalışmaları yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

- Akbulut, Fevzi - Gençtürk, Mehmet (2021). “Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemleri ile geleneksel maliyetleme yönteminin karşılaştırılması”. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi. 24(3), Eylül, 435-456.
- Aksoylu, Semra (2001). Sanayi işletmelerinde hedef maliyetleme ve faaliyete dayalı maliyetleme sistemlerinin birlikte uygulanması. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, (<https://nek.istanbul.edu.tr/ekos/TEZ/36480.pdf>)
- Aktaş, Rabia (2013). “Yalın üretim ortamında maliyet yönetimi: değer akış maliyetleme”. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi. 13(25), Haziran, 57-86.
- Ansari, Shahid - Bell, Jan - Okano, Hiroshi. “Target costing: uncharted research territory”. Handbook of management accounting research. (Ed. Christopher S. Chapman vd.), Volume 2/507-530. Amsterdam: Elsevier, 2007.
- Arslan, Emine - Çonkar, Kemalettin (2024). “hastanelerde kaynak tüketim muhasebesi ve hedef maliyetleme yöntemlerinin birlikte uygulanması”. Akdeniz İİBF Dergisi, 24(2), Kasım, 86-103.

- Atasever, Mehmet (2014). “Türkiye sağlık hizmetlerinin finansmanı ve sağlık harcamalarının analizi 2002-2013 dönemi”. Ankara: Sağlık Bakanlığı Yayınları
- Bekçi, İsmail - Özal, Halime. (2010). “Stratejik maliyet yönetiminin sağlık sektöründe uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma”. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD), 2(3), Aralık, 78-97.
- Can, Esin N. - Özen, İrfan (2022). “Hedef maliyetleme”. Çağdaş maliyet yönetim teknikleri ve uygulamaları. (Ed. Aktar, Adile ve Kırpık, Gülşen), 1. Baskı, İstanbul: Efe Akademi Yayınları, 83-105
- Ceran, Yunus - Özdemir, Şefik (2013). “Sağlık işletmelerinde paket işlem fiyat uygulamasının hedef maliyetleme yöntemi ve stratejik pazarlama muhasebesi açısından değerlendirilmesi ve özel X diyaliz merkezinde bir uygulama”. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13(26), Aralık, 450-478.
- Cooper, Robin - Slagmulder, Regine (1997). Target costing and value engineering. productivity press, Portland, Oregon.
- Çarıkçı, Oğuzhan - Acar, Durmuş (2017). “Hastane yöneticilerinin ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarına ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin görüşlerinin incelenmesi”. Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, 20(3), Eylül, 275-298.
- Çil Koçyiğit, Seyhan - Doğan, Emine - Sula, Hüseyin Hilmi (2019). “Hastane işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliğini tespit etmeye yönelik bir araştırma: Ankara ili özel hastaneler örneği”. Muhasebe ve Denetime Bakış, 18(56), Ocak, 63-86.
- Doğan, Zeki - Hatipoğlu, Ayşegül (2004). “Hedef maliyetleme yönetiminin uygulanabilirliğine ilişkin bir araştırma”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. 21: 101-109.
- Erden, Selman Aziz (2004). Üretim ortamları maliyet yönetim sistemleri ilişkisi ve stratejik maliyet yönetimi. Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Kaplan, Robert S. - Atkinson, Anthony A. (2007). Advanced management accounting, Üçüncü Baskı, Prentice Hall of India, Hindistan.
- Kaya, Gamze Ayça (2010). “Hedef maliyetleme”. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 20(1), Mart, 313-332.
- Kutay, Nilgün - Akkaya, G. Cenk (2013). “Odaklanmış geliştirme felsefesiyle maliyetleme sistemine farklı bir bakış: Hedef maliyetleme uygulaması”. Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2(1), Haziran, 51-66.
- Macuda, Małgorzata ve Orliński, Ryszard (2017). “Target costing – a remedy for hospitals’ illls?”. Organization Management Paradigms, XVIII(1)(II) 113-123, (Ed: Halina Sobocka-Szczapa), Entrepreneurship and Management, Varşova.

- Rajender, Agarwal – Joshua, M. Liao – Ashutosh, Gupta ve Amol, S. Navathe (2020). “The impact of bundled payment on health care spending, utilization, and quality: A systematic review”. Health Affairs 39(1), 50-57
- Saban, Metin - Bostancı, Ahmet - Güğərçin, Gülay (2007). “Hedef maliyet yöntemi ve örnek bir uygulama”. Muhasebe ve Denetime Bakış, (23), Eylül, 81-96.
- Sedevich-Fons, Leonardo (2023). “Quality and costs in health care: Using target costing in support of bundled payment programs”. The TQM Journal , 35 (6), 1490-1513.
- Şenol, H. (2011). Konaklama işletmelerinde her şey dahil sisteminin hedef maliyetleme bağlamında analizi. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, 2011. <https://acikbilim.yok.gov.tr/handle/20.500.12812/269195>.
- Türk, Zeynep (1999). “Geleceğin maliyetlerinin kontrolünde yeni bir yaklaşım: hedef ve kaizen maliyetleme”. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(1), Temmuz, 199-214.
- Ürgüp, Seval (2022). “Modern maliyetleme yöntemlerinin özel ve devlet hastane işletmelerinde uygulanabilirliğinin karşılaştırılmasına yönelik bir araştırma: Tr72 Bölgesi örneği”. Uluslararası İktisadi ve İdari Akademik Araştırmalar Dergisi, 2(2), Ekim, 113-125.
- <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/DownloadIstatistikselTablo?p=N/Cz2tDtb60bpTZ26FJULZICe4xCKs91s/7BBPKcHsonVw5huFsimrv4Pg/ON/X> , (Erişim Tarihi: 25.11.2024).
- https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2020/04/SaglikHizmetKalitesi_ve_MaliSurdurulebilirlikOzelIhtisasKomisyonuRaporu.pdf , (Erişim Tarihi: 13.08.2024).
- https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/05/20070525M1-3.htm#_Toc167681920 , (Erişim Tarihi: 02.11.2024)
- <https://www.cms.gov/priorities/innovation/innovation-models/ace>, (Erişim Tarihi: 05.02.2025)
- <https://www.cms.gov/priorities/innovation/innovation-models/bundled-payments>, (Erişim Tarihi: 05.02.2025)
- <https://www.cms.gov/priorities/innovation/innovation-models/cjr>, (Erişim Tarihi: 05.02.2025)

