



T.C.  
İSTANBUL YENİ YÜZYIL ÜNİVERSİTESİ  
SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ  
SAĞLIK YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI

**HEMŞİRELİK ÇALIŞANLARININ MALİYET GİDERİ YÖNETİMİ ALGISI**

SAĞLIK YÖNETİMİ  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**ARZU KILIÇ**

Tez Danışmanı  
**Prof. Dr. Ömer Rona TURANLI**

İSTANBUL - 2017

**T.C.**

**İSTANBUL YENİ YÜZYIL ÜNİVERSİTESİ**

**Sağlık Bilimleri Enstitüsü**

**Sağlık Yönetimi Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı**

**çerçevesinde yürütülmüş olan bu çalışma aşağıdaki jüri tarafından**

**Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.**

**Tez Savunma Tarihi : .. / ../2017**

**Prof. Dr. Ömer Rona TURANLI**

**Yeni Yüzyıl Üniversitesi**

**Tez Danışmanı**

**Prof. Dr. Resul İZMİRLİ**

**Yeni Yüzyıl Üniversitesi**

**Yard. Doç. Suat YAVUZ**

**Marmara Üniversitesi**

## BEYAN

Bu tez çalışmasının kendi çalışmam olduğunu, tezin planlanmasından yazımına kadar bütün aşamalarda etik dışı davranışımın olmadığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, bu tez çalışmasındaki farklı kaynaklardan aldığım tüm bilgileri, metinde ve kaynaklarda eksiksiz olarak gösterdiğimi, tez yazımı sırasında patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığı beyan ederim.

Arzu KILIÇ

## ÖNSÖZ

Maliyetlerin yönetilmesi işletmelerin içinde buldukları sektörde rekabet avantajını yakalayabilmeleri ve bunu sürdürebilmeleri açısından büyük önem taşımaktadır. Sağlık sektöründe hizmet sunan hastaneler de kaynaklarını etkili bir şekilde yönetilebilmeleri için maliyet gideri yönetimi yaklaşımlarını uygulanmaya ihtiyaç duyarlar. Bu çalışmada hastane çalışanlarından hemşirelerin, maliyet gideri yönetimine ilişkin algıları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Yüksek lisans eğitimim boyunca derslerine iştirak ettiğim tüm hocalarıma, bana danışmanlık yapan değerli hocam Prof. Dr. Ömer Rona TURANLI'ya sonsuz teşekkürler.

# HEMŞİRELİK ÇALIŞANLARININ MALİYET GİDERİ YÖNETİMİ ALGISI

## İÇİNDEKİLER

**Kabul ve Onay**

**Beyan**

**Önsöz**

**İçindekiler**

**Tablolar**

**Şekiller, Resimler, Grafikler**

**Kısaltmalar**

1. GİRİŞ .....	1
2. GENEL BİLGİLER .....	3
2.1. Sağlık Kavramı .....	4
2.2. Sağlık Hizmetlerinin Tanımı ve Özellikleri .....	5
2.3. Maliyet ve Maliyet Yönetimi Kavramı .....	12
2.4. Gider Kavramı.....	20
2.5. Maliyet Gideri Kavramı.....	26
2.6. Kalite ve Maliyet İlişkisi .....	28
2.7. Maliyet ve Fayda Unsurları .....	31
2.8. Sağlık Hizmetlerinin Artan Maliyeti.....	33
2.9. Bütçe Azaltıcı Faaliyetler .....	48
2.10. Bütçe Kavramı .....	53
3. GEREÇ ve YÖNTEM.....	61
3.1. Araştırmanın Yöntemi .....	61
3.2. Araştırmanın Deseni.....	61
3.3. Çalışma Grubu .....	61
3.4. Veri Toplama Aracı .....	62
3.5. Verilerin Toplanması .....	62
3.6. Verilerin Analizi .....	62

4. BULGULAR.....	63
5. TARTIŞMA.....	71
6. SONUÇ.....	73
7. ÖZET .....	76
8. SUMMARY.....	77
9. KAYNAKLAR.....	78
10. EKLER.....	88
10.1. Aydınlatılmış Onam Formu .....	88
11. ÖZGEÇMİŞ .....	89



## **TABLolar**

Tablo 1. Hastaneler-Sağlık İşletmeleri ve Üretim İşletmeleri.

Tablo 2. Hastanelerde Maliyetleri Belirleyen Faktörler.

Tablo 3. Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlar Hizmet Sunumu İçin Ayrılan Finansman .

Tablo 4. Merkezi Yönetim Bütçesi Ödenek Karşılaştırması.

Tablo 5. Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların 2015 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi.

Tablo 6. Hastanelerde maliyetleri belirleyen faktörler.

## ŞEKİLLER

Şekil 1. İşletmelerde Maliyet Yönetimi.





## KISALTMALAR

FTM: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

DPK: Dengeli Puan Kartı

SMY: Stratejik Maliyet Yönetimi



## 1. GİRİŞ

Sağlık hizmetlerinde önceliklerin belirlenmesindeki başlıca nedenlerden ikisi sağlık sektöründe kaynak yetersizliği ve mevcut sağlık giderlerinin bu kaynaklarla karşılanamamasıdır. Sınırlı kaynakların verimli, aktif bir şekilde kullanımı, toplumda optimum düzeyde sağlık harcamalarının sağlanması ve önceliği olanların uygun biçimde tespit edilmesi ile gerçekleştirilebilir.

Sağlık hizmetlerine olan istek, sağlık giderlerindeki artış, sosyal güvenlik yapılarına ve kişilere finansal yük oluşturmuştur. Bu nedenle hizmet kanalları, sürekliliğin sağlanması için yeni yaklaşımlar aramıştır. Çözüm olarak da önceliklerin belirlenmesinin önemi gündeme gelmiştir. Öncelik belirleme; kaynak seçimine dikkat edilmesi, sağlık hizmetlerinde eşitliğin sağlanması, verimsizlik durumunun engellenmesi ve artan giderlerle birlikte var olan kaynakların yer almasıdır.

Örneğin hastanelerde yatak doluluk oranı verimlilik ölçüsü olarak kullanılmakta ve tam kapasite ile çalışma arzulanan bir performans olmaktadır. Bununla birlikte bunun gerçekleşmesi oldukça zor görünmektedir. Çünkü hastanenin belirli bir kapasitenin üzerine çıkmasının krizler yaşanmasına neden olacağı ve talebin yoğunluğu nedeniyle hizmet kalitesinin düşebileceği öngörülebilmektedir. Sağlık kuruluşlarında kullanılmayan kapasitenin hastane finansına etkisi maliyetlerin yapısına göre değişkenlik göstermektedir. Hastaneler emeğin yoğun olduğu teşkilatlardır. Bu nedenle hastane maliyetlerinin önemli bir bölümü personel giderlerinden meydana gelmektedir. Kısa dönemde personel maliyetleri sabit gider olarak kabul edileceğinden, var olan kapasite birimi düşen sabit maliyetler daha yüksek olacaktır. Dolayısıyla yatakların bir bölümünün boş ya da servisler arasında yatak dağılımının iyi düzenlenmemesi hastaneye yatak başına sabit maliyetler kadar ek giderlere de yol açacaktır. Hastanelerde performansın değerlendirilmesinde, üretim planlamasında ve giderlerin takip edilmesinde

kapasite kullanım düzeyi hastane yönetimi için kayda değer başlıklar arasındadır.

Diğer sektörlerde olduğu gibi sağlık sektöründe de hastaneler rekabet üstünlüklerini korumak ve devamlılıklarını sürdürebilmek için maliyetlerin ölçülmesine ve maliyet gider yönetimine büyük önem vermektedirler. Bütçenin hazırlanması ve geleceğe dönük planlar çerçevesinde uygulanması, hastanelerin yapıları üzerindeki değişimle birlikte mali planlamalar açısından kullanılabilir etkin bütçelerin ortaya çıkarılması önceliklidir. Hemşirelik çalışanlarının maliyet gideri yönetimi algısının değerlendirildiği bu çalışmanın literatür kısmında sağlık, sağlık hizmetleri, maliyet, maliyet giderleri ve bütçe konularına ağırlık verilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında ise çalışma grubunu hemşirelerin oluşturduğu katılımcıların görüşleri değerlendirilmiş ve konu detaylandırılmıştır. Yapılan bu çalışma ile ilgili konuda yapılacak diğer araştırmada katkıda bulunacağından ve sağlık harcamaları, bütçe ve sağlıkta maliyet giderleri konusunda sağlık çalışanları açısından ne şekilde değerlendirildiğini anlama açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

## 2. GENEL BİLGİLER

Son yıllarda rekabetin sağlık sektörü dahil olmak üzere tüm sektörlerde artması, müşteri beklentilerinin sürekli ve hızlı biçimde değişmesi, teknolojiye ve sosyal hayatta meydana gelen değişimler, hastanelerin de yönetsel açıdan kendilerini değiştirmelerine ve yenilemelerine neden olmaktadır. Bu nedenle tıp alanındaki yeni teknolojilerden tıbbi atıkların yönetimine; hasta memnuniyetinin artırılmasından yeni finansal modellere; katılımcı yönetim anlayışından mükemmel müşteri hizmetlerine kadar çok sayıda farklı alanlarda hastaneler çeşitli yenilikler yapmak durumunda kalmaktadırlar<sup>1</sup>.

Bütün bunlara ek olarak hastaneler açısından hayati bir mesele olan etkili maliyet yönetimi konusunun da hastane yönetimleri tarafından benimsenmesi gerekmektedir. Hastanelerin bahsedilen hızlı değişime ayak uydurabilmeleri ve sınırlı kaynakları ile sınırsız müşteri taleplerine cevap verebilmeleri için modern maliyet yönetim yaklaşımlarını uygulamaları bir zorunluluk haline gelmiştir<sup>2</sup>. Hastaneleri diğer sektörlerdeki hizmet kurumlarından ayıran çok sayıda özellikleri vardır. Sağlık kuruluşlarının kendilerine has bu özellikleri, tüm yönetsel faaliyetlerini etkilediği gibi bütçe yönetimini de etkilemektedir.

Üretim işletmelerinde mamul üretim sürecini önceden tahmin etmek ve buna bağlı olarak maliyetlerin ne kadar olabileceğini tespit etmek mümkündür. Ancak sağlık hizmetlerinde hastanelere başvuran hasta ve vakaların (girdi) farklılığı, uygulanacak tedavinin farklılaşmasına ve buna bağlı olarak ilaç ve tıbbi malzemenin de değişmesine neden olmaktadır. Bu yüzden sağlık işletmelerinde maliyetlerin tespiti zor olmaktadır. Aynı zamanda sağlık çıktılarının belirlenmesi ve ölçümünün zor olması da maliyetlerin tespitini zorlaştırıcı etki yapmaktadır<sup>3</sup>. Sağlık sektöründe hizmet sunan hastanelerde kaynaklarını etkili bir şekilde yönetilebilmeleri için ileri maliyet giderleri ve bunların yönetimi yaklaşımlarını uygulamaya ihtiyaç duyarlar. Hastane maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesi, hastanedeki

girdilerin planlanması, kontrol edilmesi, sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılması açısından önemlidir. Bu bağlamda aşağıdaki bölümlerde sağlık hizmetleri ve maliyet giderlerine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

## 2.1. Sağlık Kavramı

Günümüzde, bilim ve teknolojinin ilerlemesi hayatın her alanında değişim ve dönüşümlere neden olmuştur. Yaşam süresinin uzamasına bağlı yaşlı popülasyonunun artması, kronik hastalıkların fazlalaşması, sağlık işletmelerinin gider kalemlerinin yükselmesi, trafik yoğunluğundan kazaların çoğalması sağlık bakım hizmetlerinin önemini vurgulamaktadır<sup>4</sup>. İnsanların bilgi teknolojilerini sık kullanımı bilinçlenmelerini sağlamış, yaşam kalitelerini artırmıştır. Bu nedenle de sağlıklarını geliştirmeye odaklanmışlardır.

Sağlık ve hastalık kavramları, bireysel ve toplumsal yaşantımızın önemli tanımları arasında yer alır. Ülkelerin kalkınmışlık düzeyinin en önemli belirleyicisi olan sağlık statüsü göstergelerinin yükseltilmesine katkıda bulunmaktadır. Hastalıkların önlenmesi, sağlık düzeyinin yükseltilmesi, yaşanabilir bir çevrenin yaratılması devletin ve yürütmenin birincil hedefleri arasındadır<sup>5</sup>.

Sağlık, “kişinin fiziksel ve toplumsal çevreye ilişkin olarak vücut ve kafasının düzenli bir biçimde çalışması” olarak tanımlanmaktadır<sup>6</sup>. Bu tanım daha da geliştirilerek, “sağlık, organizmanın yaşanan çevreye uyumu veya fiziksel, ruhsal ve sosyal yönden iyi durumda olmaktır”<sup>7</sup>. şeklinde tanımlanmıştır. Sağlık, çevresel değişikliklere uyum sağlayabilme, büyüyebilme ve yaşlanabilme, hasar aldığı anda iyileşebilme, acıyı hissedebilme ve hayatın bitişini huzurlu bir şekilde bekleyebilme yeteneğidir. Herkesin kendi sorumluluğunda olan, başkalarına karşı ise kısmen yükümlü olduğu bir durumdur<sup>8</sup>.

En temel insan hakları arasında en öncelikli sırada “sağlık” yer alır<sup>9</sup>. Ruhsal ve fiziksel etkinlikleri önleyecek doğal ya da işlevsel bozukluklardan uzak kişiye “sağlıklı kişi” denir.

Sağlığı bozulmuş bir beden ve sosyolojik faktörler her yönüyle birbiri ile etkileşim halindedir. Bu faktörlerden kişinin çevresi, bireyi rahatsızlık haline sokabilir. Sosyolojik faktörler koruyucu sağlık hizmetlerinde önemli olup toplumun çeşitli sistemlerine bağlıdır. Tıp ve sosyoloji farklı bakış açılarıyla organizmayı iki yönüyle inceler. Biri doğa bilimlerinin yöntemlerini kullanarak hastalığın etiyojisi, tedavisi ve bakımıyla ilgilenirken, diğeri kişisel roller ve kültürel durumlar gibi konularla ilgilenir<sup>10</sup>.

## **2.2. Sağlık Hizmetlerinin Tanımı ve Özellikleri**

Gelişmiş sağlık düzeni ve işlerlik o toplumun sağlık konumunun yüksek olduğu anlamına gelebilir. Sağlık alanında yönetici ve planlayıcı konumundaki kişiler sağlık yaklaşımlarının değişik yönlerden değerlendirilmesini ve kişilerin sağlık seviyesinin geliştirilmesinde, diğer etkenlere de odaklanmaları gerekmektedir<sup>11</sup>. Bu bağlamda, bölüm ve kuruluşlar arası ortak çalışma, toplum ve bireyin sağlık durumlarının korunarak geliştirilmesinde, sağlık kuruluşlarının yanı sıra diğer kurumların da uyumlu biçimde çalışması anlamına gelmektedir.

Tüm dünya ülkelerinin toplumsal hedeflerinden birisi, bireylerin sağlıklı olma durumlarının sağlanması ve sürdürülmesidir. Ekonomik kalkınma ve toplumsal huzurun temel unsuru sağlıklı bireylere sahip olmaktır<sup>12</sup>. Bunun nedeni hasta toplumun maddi olarak işgücü kaybı yanında toplumsal harcamaları da artırıcı bir etki meydana getirirler. Bireylerin ve toplumların sağlık durumlarına önem vermek, hastalandıklarında gerekli tedavilerini gerçekleştirmek, iyileşme dönemini tamamlayamayıp sakat kalanların başkalarına bağlı kalmadan yaşamlarını sürdürebilmeleri ve

toplumdaki genel sağlık düzeyini arttırmak için gerçekleştirilen uğraşı ve tüm çalışmalar sağlık hizmetleri kapsamında ele alınabilir<sup>11</sup>.

Günümüzde sağlık hizmetlerinin gereken zamanda ve özellikte olabilmesi, hizmetlerin mali şekli, toplum bireylerini farklı ölçüde ilgilendirmektedir<sup>13</sup>. Sağlık hizmetleri; birey sağlığının korunarak, tanı, tedavi ve bakımlarında bireysel ve örgütsel olarak kamu veya özel sektörün sunduğu hizmetler olarak daha açıklayıcı biçimde ele alınabilir.

Sağlık hizmetleri, sağlık çalışanları tarafından sürdürülen ve insan sağlığını olumsuz etkileyen faktörlerin etkisinden korunması, hastaların bakımı, bedenen ve ruhen yetenekleri azalmış olanların işe alıştırılması için yapılan tıbbi faaliyetlerdir. Sağlık hizmetlerinin amacı, bireylerin yaşam hakkının korunarak üretkenliklerinin sürdürülebilirliğini sağlamaktır. Sağlıklı ve gelişmiş bir toplum hedefine ulaşabilmek ise ancak iyi organize edilmiş bir sağlık sistemi ile mümkün olabilir.

Sağlık sektörünün geniş, hızla gelişen ve karlı bir sektör olmasının nedeni hizmet ve ürün çeşitliliğinin zengin luşudur. Buna bağlı olarak, günümüzde ülke ekonomileri için hizmet sektörünün bulunduğu konum bir kalkınmışlık ölçütü olarak değerlendirilmektedir<sup>14</sup>. Sağlık sektörü, hizmet sektörünün içinde yüksek öneme sahip bir alandır. Bu bağlamda; sağlık kavramı, tüm ulusların temel gelişmişlik seviyesini gösteren ve bununla birlikte toplumların ekonomik kalkınmasında da rolü olan kavramlardan oluşmaktadır.

Diğer bir tanımda sağlık hizmetleri, sağlığın korunması ve hastalıkların tedavisi için sunulan, sağlık sistemi içerisinde yer alan sağlık kuruluşları tarafından verilen her türlü tedavi, bakım, koruyucu sağlık hizmetleridir. Tüm bu sağlık hizmetlerinden bireylerin faydalanma ya da faydalanmama durumu ya da verilen hizmetlerin etkinliği de kişinin sağlığı üzerinde etkilidir. Hastaların, sunulan hizmetlerle ilgili beklentilerini şunlar etkilemektedir;

- i.Hastanın tıbbi gereksinimleri,
- ii.Farklı sağlık kurumlarında yaşadıkları tecrübeler,
- iii.Sosyokültürel yapıları ve psikolojik durumları,
- iv.Algıladıkları kalite kavramı<sup>14</sup>.

Sağlık sisteminin bir ÷lkede iyi konumda olması, o toplumun sağlık seviyesinin yüksek olduğu anlamına gelir<sup>11</sup>. Sağlık planlayıcı ve yöneticilerinin, toplumun sağlık düzeyini geliştirmek için sağlık kavramına çok yönlü yaklaşımlarını sağlık hizmetleri dışında kalan faktörler üzerine odaklanmaları gerektirmektedir. Bu ihtiyaca ek olarak, sektörler arası ortak çalışma, toplum ve bireyin sağlığının korunması, geliştirmesinde, sağlık kuruluşları yanında diğer kurumların da uyumlu biçimde çalışması anlamına gelmektedir. Dünya Sağlık Örgütü tarafından 1978 yılında hazırlanan Alma Ata Bildirgesi'nde de, toplum sağlığının geliştirilmesinde sağlık ve diğer sektörler arasında eşgüdümün sağlanması yararlılığına işaret edilmiştir. Bildirgede verilen tanıma göre; "temel sağlık hizmeti, bilimsel ve uygulama olarak sağlam temelli, toplumsal olarak kabul edilebilir yöntem ve teknolojilere sahip, toplumdaki birey ve ailelerin katılımıyla evrensel olarak ulaşılabilir herkese gerekli olan hizmetlerdir; bir ÷lkenin sağlık sisteminin olduğu kadar sosyal ve ekonomik gelişmesinin de entegre bir parçasıdır"<sup>16</sup>.

Günümüzde hastalıkların önlenmesi için sağlığı koruma çabaları sağlıklı bir yaşam için yeterli görülmemektedir. Bununla birlikte, sağlıklı gıdalar tüketilmesi, mevcut ürünlerin güvenlik standartlarında olması, kendilerinin ve çocuklarının sağlıklı bir ortamda yaşamlarını sürdürmeleri, çalışma alanlarında güvenlik ve sağlık koşullarının sağlanması, hatta seyahat sırasında optimum sağlık yardımı almak, danışma hizmetlerinden yararlanmak istemektedirler<sup>17</sup>. Bundan dolayı sağlık hizmetleri bireylerin istek ve ihtiyaçlarını karşılayabilecek düzeyde olmalıdır. Günümüzün sürdürülebilir kalkınma anlayışı bağlamında, tüm insanların ortak beklentisi daha iyi ve daha sağlıklı bir ortamda yaşamaktır. "Bu beklentiye ulaşabilmek için, hayat kalitesi ve standartlarının uygun hale getirilmesi ve yüksek standartlara erişimin kolaylaştırılması gereklidir"<sup>18</sup>. Günümüzde sağlık hizmetlerinin



gerektiği zaman, gereken nitelikte bulunabilmesi ve hizmetlerin finanse ediliş biğimi tüm toplumlardaki bireyleri değişik ölçülerde ilgilendiren bir konudur<sup>13</sup>. Siyasal felsefe bakımından sağlık hizmetleri, bir kişinin vazgeçilmez temel beşeri haklarını güvence altına almak için gerekli görülmektedir. Sağlık hizmetleri; kişilerin sağlığının korunması, teşhis, tedavi ve bakım için kişisel ve kurumsal olarak kamu ya da özel şahışların vermiş olduğu hizmetler olarak daha açıklayıcı biçimde ele alınabilir. Buna göre;

i.Sağlık hizmetleri iki ana grupta toplanmaktadır. Bunlar; “kişilerin sağlığının korunması” ve “teşhis, tedavi ve bakım”dır.

ii.Sağlık hizmetleri bireysel ya da kurumsal olarak alınabilmektedir. Gelişmiş ülkelerde üst düzeyde kurumsallaşma olduğundan, sağlık hizmetleri yaygın olarak örgütler tarafından sunulmaktadır. Özellikle, verilen son hizmetin ekip ile gerçekleştirilmesi, daha etkin sunulabilmesi kurumsal düşünme ve uygulamayı gerektirmektedir.

iii.Sağlık hizmetleri hizmet kavramı için geliştirilmiş tüm nitelikleri kapsamakla birlikte, bazı farklı özellikleri de bulunmaktadır. Sağlık hizmetlerinin tanımından dolayı bu sektördeki kuruluşların tespiti ve sınıflandırması kolay değildir.

iv.Sağlık hizmetleri kamu veya özel sağlık kuruluşları tarafından bireylere verilen hizmetlerdir. Kâr amacı taşımasından çok, hizmet aracılığıyla gereksinimlerin tatmini önemlidir. Bu da sağlık hizmetlerinin ana hedeflerinden biri olarak kabul edilmektedir. Bu yönüyle sektörde kâr amacı taşıyan ticari kuruluşlar olduğu kadar, kâr amacı taşımayan kuruluşlar da yer almaktadır<sup>19</sup>.

Son yıllarda sağlık politikalarındaki değişimler, evde bakım giderlerinin sağlık sigortaları tarafından karşılanmaya başlanması, hasta ve yakınlarının tedavi bakımlarına evlerinde devam etme istekleri, bakım kavramında da değişikliklere neden olmuştur. Evde bakım hizmetlerinin yaygınlık kazanması ile bakım maliyetlerinde önemli düşüşler görülmektedir.

Mobil cihazların otomasyonu ve daha küçük hale getirilmesi, telefon ve kablosuz dijital sistemler gibi teknolojik gelişmeler de evde teşhis/tedavi olanaklarını arttırmıştır. Evde bakım hastalarında bu teknoloji kullanılarak uzaktan izleme yöntemleri ile sağlık elemanları hastaları eve gelme zorunluluğu duymadan takip edebilmektedirler<sup>20</sup>.

Sağlık kurumlarında bilgi teknolojilerinin kullanılması, hem kurum, hem de vatandaşlar için çok önemli bir husustur. Sağlık alanında bilgi teknolojilerinin etkin bir şekilde kullanılması bir ülkenin gelişmişlik düzeyini de göstermektedir. Günümüzde bilişim teknolojileri her alanda kendini göstermektedir. Sağlık alanında çok ciddi dönüşümler gerçekleşmektedir. Sağlık sektöründe artık daha yeni teknolojiler kullanılmaya başlanmaktadır. İnsanın yaşam süresinin uzaması; dolayısıyla, nüfusun yaşlanması, nüfusun artması, hizmet sunulan vatandaşın bilinçlendirilmesi ve bunun gibi birçok öge sağlık hizmetlerinin sunumunun değişmesine yol açmakta ve vatandaşların istekleri hem nitelik hem de nicel olarak artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle talepteki artışlar sağlık alanında maliyetlerin artmasına yol açmaktadır. İşte bu noktada sağlık alanında bilişim teknolojileri kullanılarak bu maliyetler çok aza indirilmekte ve vatandaşların yaşam standartları çok yükselmektedir<sup>21</sup>.

Artan talep ve harcamalara paralel olarak, sağlık hizmetlerinde ortaya çıkan önemli bir başka değişim ise, hastanın merkezde yer aldığı ve herkesin pay sahibi olduğu sağlık takımı yaklaşımının benimsenmesidir.

Takım yaklaşımında, hizmet sunulurken geleneksel tek hekim-hasta ilişkisi yerine, sağlık hizmetinin profesyonel bir ekip tarafından ve sağlık sisteminde yer alan tüm sektörlerin işbirliği ve entegrasyonu ile verilmesine yönelik bir çalışma usulü benimsenmektedir<sup>22</sup>. Bununla birlikte günümüzde sağlık sektörü giderek hastanelerin, kliniklerin, eczanelerin ve hastaların yönetsel giderlerinin azaltılması, sağlık bakım kalitesinin geliştirilmesi amacıyla bilgiyi paylaştıkları, bilgi tabanlı bir topluluk haline gelmeye başlamıştır<sup>23</sup>.

Maliyetlerin denetimiyle birlikte sağlık hizmeti kalitesinin arttirilmasi hedeflerine eşzamanli ulaşilmasi gerekliliği, ũlkelerin çoğunda sağlık bakım hizmeti sunumunda yeni modeller geliştirilerek kuruluşların tekrar yapılandırılmasına ve sağlık bakım hizmetlerinin verilme biimi ile klinik sũrelerin yeniden şekillendirilmesini sağlamaktadır. Bilgi teknolojileri sağlık bakım hizmetlerinde oldukça yoğun olarak kullanılmaktadır. Gũnũmũzde sağlık kurumlarının yũnetiminde uygun maliyetler ile kaliteli sağlık hizmeti sunumunun sağlanması amacıyla bũtũnleřtirilmiř sağlık bilişim sistemlerinin kullanımı giderek yaygınlık kazanmaktadır<sup>24</sup>.

Sağlık kurum ve kuruluşları sağlık hizmetlerini yerine getirirken bilgiyi esas almaktadırlar. Ancak artan nũfusla beraber bilgi sayısında yaşanan mũthiř artış, sağlık hizmetlerinin kaliteli hizmet sunumunu engellemektedir. Bu nedenle sağlık kuruluşlarındaki uzman hekimler pratisyen hekim gibi çalışmak zorunda kalmakta, bilgi karmaşası içinde boğulmaktadır<sup>21</sup>. Bilişim sistemleri sayesinde, hastanın bakım, hastanın geçirdiği tedavi safhaları, taburcu ve transfer gibi işlemlerindeki bilgiler bir arada tutulmakta ve hekimler hastaya ilişkin bilgilere bu bilişim sistemi ile rahatça ulaşabilmektedir. Hekim, bilişim sistemlerinde yer alan elektronik kũtũphane ile alanıyla ve hastasıyla ilgili bũtũn sağlık bilgilerinin araştırabilme ve bilimsel yayınlara ulaşma imkãnına sahip olmaktadır. Bũylelikle zamandan tasarruf edilerek kendi uzmanlık alanında daha etkin hizmetlerin sunulmasına neden olmaktadır<sup>25</sup>.

Sağlık kuruluşunun ũdeme ve alacak sistemleri, sağlık ile ilgili planlamalar ve stratejiler, tıbbi ve kalite geliştirme araştırmalar ve yanlış tedavi davaları kayıtlarının dũzenli bir şekilde tutulması gibi gereklilikler sũz konusudur. Bũtũn bunların kesin bir şekilde ũzũmũ için mutlaka bilişim teknolojileri etkin biçimde kullanılmalıdır. Sağlık kuruluşlarının kaliteli hizmet verebilmelerinde bilişim teknolojilerinin ũnemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır<sup>21</sup>.

Ülkelerin sağlık programlarında kullanmaya başladığı sağlığın geliştirilmesi ve sağlıklı yaşam programları ile genel tıbbi yaklaşımın daha dışında, çok daha kapsamlı, sağlık sektöründe yer alan tüm aktörleri ilgilendiren geniş bir sorumluluk alanı yaratılmaktadır. Bunun yanı sıra, Türkiye’de her ilde yaygın hale getirilen aile hekimliği modeli, birinci basamak sağlık hizmeti ile koruyucu hekimlik odaklı olması ve her bireyi tüm yaşamı boyunca kayıt altına almasından dolayı yeni sağlık konseptinde önemli yer tutarak net yarar sağlayacaktır<sup>26</sup>.

Karar vericiler ve hizmet sunucular, hastaların bağımsızlıklarının ve yaşam kalitelerinin korunması, sağlık harcamalarının altından kalkılabilir düzeyde kalabilmesi için sağlığın mutlaka kişiselleşmesi, bireylerin kendi sağlıklarından daha fazla sorumlu olması gerektiğini belirtmektedir. Masaüstü ve taşınabilir bilgisayarlar ile tablet bilgisayar ve akıllı telefonların yaygınlaşması, geniş bant kablosuz iletişim teknolojilerinin yaygınlaşması, bunlara bağlı olarak internet erişilebilirliğinin ve kullanımının artması ve sağlık sektöründe çekişmenin artması nedeniyle bireyler sağlıkları ile ilgili daha bilinçli hareket etmekte, kendileri için en iyisini araştırmakta, en iyi, en kaliteli sağlık hizmeti için istekte bulunmaktadır<sup>21</sup>. Bunun sonucunda hastane ve doktor merkezli olan ve manuel kayıt sisteminde yürütülen sağlık sistemi, özellikle son on yıl içinde birey/hasta merkezli, hastaya özel bakım içeren, sağlığını devam ettirmede veya hastalığı ile baş etmede bireyin de rol aldığı, hastalık odaklı değil koruyucu sağlığa odaklanan, kağıt yerine dijital sistemlerle yönetilmeye başlanan, sağlık ekibi tarafından verilen, finanse edilen bir sistem haline gelmeye başlamıştır.

Küresel düzeyde piyasalarda yer edinen, ürün arzında söz sahibi olan çok uluslu firmaların, medikal ve tıbbi teknoloji ürünlerinin üretimi ve pazarlanmasında söz sahibi olmaları, sağlık ekonomisi ve yönelimlerini istedikleri gibi şekillendirmelerine izin vermektedir. Bunun yanı sıra, küresel sağlık ekonomisindeki gelişmeler, çoğu hastalıkların yerel sınırların dışında ortak olarak geliştirilen program ve teknolojilerle birlikte maliyeti düşük ve

etkin arzına ortam sağlamaktadır. Birçok alanda olduğu gibi sağlık sektöründe de özelleştirme çabaları, küresel sermayedeki artış ve hareket ivmesi doğrultusunda ortaya çıkmıştır. Kamu kurumlarının özelleştirilmesi ile birlikte birçok sağlık sektörü piyasaya açılmıştır. Sağlık alanında tıp teknolojileri, tedavi hizmetlerinden daha önde gelmekle birlikte, son dönemde uluslararası yatırımların sağlık sektörüne artan ilgisi olduğu görülmektedir<sup>27</sup>.

### **2.3. Maliyet ve Maliyet Yönetimi Kavramı**

Maliyet, genel olarak hedeflenen bir sonuca varmak için göğüslenmesi gereken zorunlulukların maddi toplamı olarak ifade edilmektedir<sup>28</sup>. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere maliyet kavramı amaçla ilişkilendirilmiştir. Amaç bir ürün meydana getirmek ise burada katlanılan tüm fedakarlıklar maliyeti oluşturur. Maliyet kavramı gerçekleştirilen faaliyetler sonucu ortaya çıkmaktadır. Örnek olarak hammadde temin etmek için yapılan harcamalar satın alma maliyetini oluştururken; ürün meydana getirmek için yapılan harcamalar da üretim maliyetini oluşturmaktadır<sup>29</sup>. Ticari işletmeler için satın alınan mal ile mal alışına ait tüm giderler maliyeti oluştururken; üretim işletmelerinde mamul meydana getirmek için katlanılan ve üretimle ilgili giderler mamul maliyetini oluşturmaktadır<sup>31</sup>.

Maliyet kavramı genel olarak üretim işletmelerinde meydana gelen ve üretim faaliyeti sonucu elde edilen ürün veya hizmet maliyeti ile sınırlıdır. Bu bağlamda maliyet, ürün ve hizmet üretmek için yapılan fedakarlıkların maddi toplamıdır<sup>29</sup>.

Başka bir tanıma göre ise maliyet; her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetleri elde edebilmek için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülen değeridir<sup>32</sup>. Buna göre maliyetten söz edebilmek için giderlerin mamul ya da hizmetin elde edilmesine yönelik yapılması ve para ile ifade edilebilmesi gereklilikleri bulunmaktadır. Dolayısıyla maliyet, bir

malın veya hizmetin üretimi için yapılan tüm harcamaların toplamı olarak da nitelendirilebilir.

Bir harcamanın gider olabilmesi için öz kaynaklarda düşüş yapması gerekmektedir. Buna ilave olarak varlıklarda eksilmeye yol açması gerekirken, demirbaş alımında olduğu gibi bir varlık kaleminde artış, diğer varlık kalemlerinde olan azalış ile net varlıklar değişmeyeceği için gider gerçekleşmemektedir<sup>33</sup>.

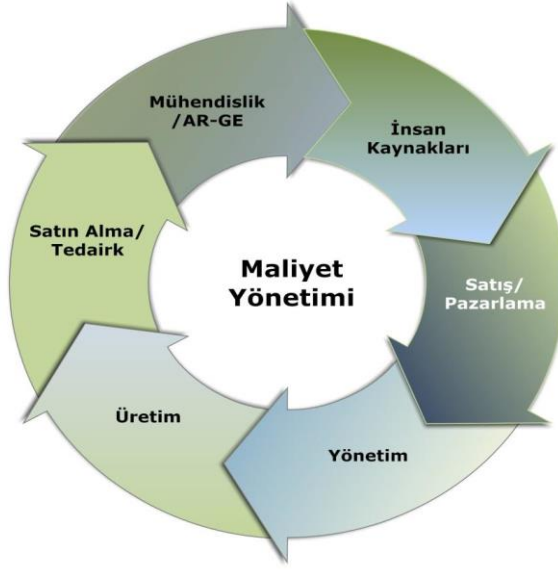
Bir işletmede meydana getirilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların nihai kullanıcılara ulaştırılarak paraya çevrilmesi önemlidir. Bunun için firmanın yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu gider, türü, işlevleri ve gider yerleri bakımından hesap planında sınıflandırmakta ve kaydedilmektedir<sup>30</sup>.

Maliyet kavramı, bünyesinde üç temel gereksinimi bulundurmaktadır. Bunlardan ilki, işletmenin faaliyet konusunu oluşturan ürün veya hizmeti elde etmek niyetiyle faktör harcamasının ürün maliyetine katılmasıdır. İkincisi bu harcamanın mali olarak ölçülebilir bir değerinin olması gerekmektedir. Üretim faaliyeti içeriğinin ürün veya hizmetin üretilebilmesi için kullanılan bütün faktör giderlerini içermesi üçüncü temel gereksinimdir<sup>34</sup>. İşletmelerin yaşamlarını devam ettirmesi için faaliyet alanına giren mal veya hizmetlerin üretmesinde katlandığı maliyetler, mal veya hizmetin üretilebilmesi için üstlenilen yükümlülüğün derecesini göstermektedir. İşletmeler için son derece önemli bir kavram olan maliyet, gider ve harcama kavramlarından farklı bir kavramdır<sup>35</sup>.

Savcı'ya göre maliyet, en geniş anlamı ile bir amaca ulaşmak için katlanılan esirgemezlikler bütünüdür<sup>36</sup>. Yani, kişi ya da işletmelerin yaptıkları her faaliyetin bir maliyeti vardır<sup>37</sup>.

Maliyet yönetimi ise özetle ürün ve hizmet maliyetlerini doğru olarak belirlemek, kurumlardaki işlemleri geliştirmek, tasarruf sağlamak,

maliyet unsurlarını tanımlamak, maliyetle ilgili işleri planlamak, süreçlerinin tamamı olarak ifade edilir<sup>38</sup> . Maliyet yönetimi istisnasız işletmenin tüm süreç ve fonksiyonlarıyla doğrudan doğruya ilgilidir.



Şekil 1. İşletmelerde Maliyet Yönetimi <sup>39</sup>.

Her işletmenin kendine özgü bir maliyet sistemi vardır. Bu sistemler yöneticilerin işletme ile ilgili doğru ve yerinde kararlar vermesine yardımcı olmaktadır. Fakat bir işletmede maliyet sisteminin varlığı o işletmede etkili bir maliyet yönetim sürecinin de var olduğu anlamına gelmemektedir. Maliyet yönetiminin varlığından söz edebilmek için maliyetlerle ilgili tüm süreç ve işlemlerin hedef odaklı ve işlevsel yapılması anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, kurulu maliyet sistemleri de ancak etkili bir maliyet yönetimine destek olmak için vardır. Böylece, maliyet yönetimini kısaca işletmedeki tüm yapı, süreç ve faaliyetlerin işletme maliyetlerini etkileyebilecek şekilde düzenlenmesi olarak da tanımlayabiliriz. Maliyet

yönetimi kavramının ortaya çıkışıyla birlikte maliyet ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarına yeni bir boyut kazandırılmıştır<sup>40</sup>.

Günümüz piyasa şartlarında işletmelerin rekabet edebilmeleri ve olumsuz piyasa şartlarından en az şekilde etkilenmeleri ancak maliyet yönetiminin etkin bir şekilde yürütülmesi ile gerçekleştirilebilir<sup>41</sup>. Sağlık hizmeti veren kurumlar açısından da durum farklı değildir. Sağlık harcamaları ülke ekonomileri açısından stratejik öneme sahiptir. Sağlık hizmetini veren kurumların da hem kurumsal etkinlik ve verimlilik; hem de milli kaynakların etkili kullanılması açısından maliyet yönetimine önem vermeleri gerekmektedir.

İşletmeler karar alma konusunda maliyet bilgilerinden sıkça yararlanmaları nedeniyle maliyetlerin doğru bir şekilde saptanması oldukça önemlidir. İşletmeler maliyet karşılaştırması ya da maliyet-gelir karşılaştırması yaparak bir çok konuda karar alabilmektedir. Bu kararların alınmasında kullanılan bilgilerin gerçeği yansıtmaması ya da hatalı olması işletme açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

Sağlık hizmetleri açısından da maliyet kavramı benzer şekillerde tanımlanabilir. Bu tür hizmetlerde maliyet kavramının daha iyi anlaşılması için maliyetlerin gruplandırılması gerekmektedir. Buna göre sağlık hizmetlerinde maliyetler genel olarak doğrudan, dolaylı ve maddi olmayan maliyetler olarak üç gruba ayrılır<sup>42</sup>.

*Doğrudan maliyetler*; verilen tıbbi hizmetle doğrudan ilgilidir ve genellikle piyasa fiyatları üzerinden hesaplanmaktadır. Bunlara örnek olarak poliklinik başvuruları, konsültasyon, tetkik, hastane yatışları, ilaç ve hekim giderleri verilebilir. Tıbbi bakım çerçevesine girmeyen doğrudan maliyetler ise hastaların konaklama ve beslenme vb. giderlerini içermektedir.

*Dolaylı maliyetler*; tıbbi hizmetlerle doğrudan ilgili olmayan ve hastanın veya refakatçisinin işgücü kaybından dolayı ortaya çıkan



maliyetlerdir. Bu maliyetlerin genellikle piyasa fiyatları olmadığı için maliyetlerinin tespit edilmesi çok kolay değildir.

*Maddi olmayan maliyetler;* (acı, endişe, sıkıntı) hasta ve yakınlarının cepten ödemeleri, diğer kamu harcamaları. Bu tür maliyetler ancak yararınım veya ödemeye gönüllülük yaklaşımları ile ölçülebilir. Maddi olmayan maliyetlerin de parasal olarak ifade edilmesi çok zordur.

Son yıllarda rekabetin sağlık sektörü dahil olmak üzere tüm sektörlerde artması, müşteri beklentilerinin sürekli ve hızlı biçimde değişmesi, teknolojiye ve sosyal hayatta meydana gelen değişimler, hastanelerin de yönetsel açıdan kendilerini değiştirmelerine ve yenilemelerine neden olmaktadır. Bu nedenle tıp alanındaki yeni teknolojilerden tıbbi atıkların yönetimine; hasta memnuniyetinin artırılmasından yeni finansal modellere; katılımcı yönetim anlayışından mükemmel müşteri hizmetlerine kadar çok sayıda farklı alanda hastaneler çeşitli yenilikler yapmak durumunda kalmaktadırlar<sup>1</sup>.

Bütün bunlara ek olarak hastaneler açısından yaşamsal bir mesele olan etkili maliyet yönetimi konusunun da hastane yönetimleri tarafından benimsenmesi gerekmektedir. Hastanelerin hızlı değişime uyum sağlayabilmeleri ve sınırlı kaynakları ile sınırsız müşteri taleplerine cevap verebilmeleri için modern maliyet yönetim yaklaşımlarını uygulamaları bir zorunluluk haline gelmiştir<sup>2</sup>. Hastaneleri diğer sektörlerdeki hizmet kurumlarından ayıran çok sayıda özellikleri vardır. Hastanelerin kendilerine has bu nitelikleri, bu kurumlardaki tüm yönetsel faaliyetlerini etkilediği gibi maliyet yönetimini de etkilemektedir.

Tablo 1. Hastaneler-Sağlık İşletmeleri ve Üretim İşletmeleri<sup>43</sup>.

Sağlık İşletmeleri-Hastaneler	Üretim İşletmeleri
i. Hizmet üretim ve tüketim aynı anda gerçekleşmektedir	i. Üretim ve tüketim arasındaki zaman vardır.
ii. Hizmetin depolanması (stoklanması) mümkün değildir.	ii. Üretilen ürünler depolanabilir ve sonra istenilen bir zamanda tüketilebilir.
iii. Müşteriye özgü hizmet verilir.	iii. Üretim işletmelerinde ürünler standardize edilebilir.
iv. Müşterinin üretim sürecine katılır	iv. Müşterinin üretim sürecine katılımı sınırlıdır.
v. Üretim (hizmet) soyuttur, elle tutulmaz ve gözle görülmez niteliktedir.	v. Ürün fizikseldir.
vi. Emek yoğun teknoloji kullanılmaktadır.	vi. Sermaye yoğun teknoloji kullanılmaktadır
vii. Teknoloji yoğundur.	

Hastaneleri diğer işletmelerden ayıran bu özellikleri kısaca incelersek öncelikle hastanelerin verdikleri hizmetin çeşitliliğine dikkat etmek gerekmektedir. Hastaneler birbirinden çok farklı ve çok sayıda talebe yanıt vermek durumundadırlar. Çünkü sağlık hizmetleri standardize edilememektedir. Bilinen bir deyişe göre “hastalık yoktur, hasta vardır”<sup>3</sup>. Dolayısıyla hastaneye gelen her hasta diğerlerine benzemeyen farklı yöntemlerle tedavi edilebilmekte; bu nedenle deyim yerindeyse neredeyse her hasta için farklı bir maliyet tablosu ortaya çıkmaktadır. Üretim işletmelerinde mamul üretim sürecini önceden tahmin etmek ve buna bağlı olarak maliyetlerin ne kadar olabileceğini saptamak mümkündür<sup>44</sup>. Ancak sağlık hizmetlerinde hastanelere başvuran hasta ve girdilerin farklılığı, uygulanacak tedavinin farklılaşmasına ve buna bağlı olarak ilaç ve tıbbi malzemenin de değişmesine yol açmaktadır. Bu yüzden sağlık işletmelerinde maliyetlerin belirlenmesi zor olmaktadır. Bunun yanı sıra, sağlık çıktılarının belirlenmesi ve ölçümünün zor olması da maliyetlerin tespitini zorlaştırıcı etki yapmaktadır.

Hastaneler sadece koruyucu ve tedavi edici sağlık hizmetleri ile ilgilenmemekte; bunların dışında araştırma, geliştirme ve eğitim gibi hizmetler de verebilmektedirler. Bu farklılık sağlık kurumlarının birinci, ikinci ve üçüncü

basamak olarak ayrılmalarında da görülmektedir. Bu sınıflandırma maliyet yönetimi açısından dikkat edilmesi gereken başka bir özellik olarak dikkat çekmektedir. Bu basamakların her birinde farklı türde taleplere yanıt verilmeye çalışılmaktadır. Örneğin; üniversite hastaneleri de denilen üçüncü basamak hastanelerde eğitim de verildiği için daha çok sermaye, işgücü ve fiziksel/teknolojik imkâna ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla, giderler de artmaktadır. Bunun yanı sıra hastaneler genel ve özel (ihtisas, dal) diye de ayrılmaktadır. Bu kategorilerin tümünde maliyet yönetimi farklı özelliklere sahiptir<sup>45</sup>.

Hastaneler açısından önemli bir başka ayırt edici özellik kesintisiz hizmet sunumudur. Bu yüzden sağlık hizmetlerinin sunulabilmesi için gerekli kaynakların kesintisiz olarak sağlanması gerekmektedir. Sağlık hizmetlerinin bu niteliği maliyetleri etkileyen önemli unsurlar arasında yer alır. Ayrıca sağlık sektörünün emek yoğun olması da maliyetleri etkilemektedir. Sektör teknolojiyi ne kadar yoğun kullansa da hasta bakımı vb. nedenlerden dolayı emek yoğun özelliğini korumaktadır<sup>43</sup>. Yine bu sektörün en önemli özelliklerinden birisi sağlık hizmetinin karşılıklı işlevsel bağımlılıkla veriliyor oluşudur. Yani bir hizmet verilirken sürece art arda veya aynı anda birçok birim ve kişi dahil olmaktadır. Bu durum hem maliyetleri artırır, hem de belirlenmesini zorlaştırır.

Hastanelerde verilen hizmet gereği uzmanlaşma derecesi çok yüksek olmalıdır. Bu durumda sağlık hizmetlerini sunan personelin eğitim ve uzmanlık seviyesi yüksek olmakta ve maliyetler artmaktadır. Yeni çıkan veya değişen hastalıklar, tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmeler, hizmet kalitesinin arttırılmasına ilişkin çalışmalar vb. faktörler hastane maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

Sağlık hizmetlerinde hekimler en merkezi ve stratejik yeri oluşturmaktadırlar. Sağlık hizmetlerini planlayan, sunan ve denetleyen ilk unsur hekimdir. Dolayısıyla hekimler maliyetlerin şekillenmesinde çok etkili olmaktadır. Aslında, hekimlik mesleğinin özerkliği açısından bakarsak

gerçek anlamda maliyetlerin ve sağlık harcamalarını denetleyen araç ve sistemlerinin olmadığını bile söylemek mümkündür.

Hastaneler açısından ayırt edici başka bir özellik de kamu hastanelerinin finansal yönetiminde “ikili otorite” diyebileceğimiz bir yapının var oluşudur. Kamu hastanelerinin asıl finansal kaynakları genel ödenek ve döner sermayedir. Fakat mali kayıtlar ve raporlama sistemleri açısından finansal yönetim faaliyetleri birbirinden farklılık göstermektedir<sup>43</sup>. Bu nedenle maliyet analizi için gereken giderlerin belirlenmesi, toplanması, sınıflandırılması ve analiz edilmesi oldukça güçtür.

Faaliyet çeşidi, amacı ve şekli ne olursa olsun tüm kuruluşlar maliyetlerini etkili bir şekilde kontrol altında tutmak ve bunu sürdürülebilir hale getirmek zorundadır. Hastaneler bundan istisna değildir. Hastaneler sundukları hizmetlerde doğrudan kâr amacı gütmeseler bile (özel hastaneler kapsam dışındadır) maliyetlerin elde edilen gelirlerin altında kalmaması hizmet sürekliliği açısından çok önemlidir. Bu yüzden maliyetlerin net bir şekilde ortaya konulması ve etkili bir şekilde yönetilmesi gerekir. Hastanelerde etkili maliyet yönetiminin ilk şartı maliyet unsurlarını tanımlamaktır.

Tablo 2. Hastanelerde Maliyetleri Belirleyen Faktörler<sup>46</sup>.

<b>MALİYET UNSURLARI</b>	<b>MALİYETLER</b>
<b>Doğrudan personel</b>	Doktor ve hemşirelerin maaşları ve döner sermayeden aldıkları paylar
<b>Dolaylı personel</b>	Temizlik, güvenlik, hasta bakıcı, tıbbi sekreter, idari işler, şoför ve benzeri diğer personelin giderleri
<b>Tıbbi sarf malzeme</b>	Tıbbi ilk madde ve malzemeler
<b>Genel sarf malzeme</b>	Genel ilk madde ve malzemeler
<b>İlaç</b>	Her türlü ilaç ve benzeri malzemeler
<b>Isınma</b>	Her türlü ısınma cihazları giderleri
<b>Yolluklar</b>	Hastane tarafından görevlendirilmiş personel ait süreli ve gezici yolluk giderleri
<b>Dolaylı üretim</b>	Bina, makine ve teçhizat amortismanları, düzenli bakım onarım giderleri, haberleşme giderleri ve diğer çeşitli giderler
<b>Dış kaynak kullanımı</b>	Hastane yapısına göre yemekhane giderleri, temizlik ihtiyacı veya dışardan sağlanan güvenlik hizmetleri ve benzeri giderler
<b>Yatak hizmetleri</b>	Hasta ve refakatçisi için her türlü yatak maliyetleri (yataklı sağlık hizmeti veren hastaneler için geçerli)

Hastanelerin öncelikli amaçlarının kâr elde etmek olmaması, sosyal amaçlarının diğer amaçlarına göre daha ön planda tutulması gibi nedenlerle maliyet yönetim politikaları genellikle arka planda kalmıştır. Hastanelerin insan sağlığına yönelik verdikleri hizmetler değerlendirildiğinde, hizmet maliyetlerinin ilk etapta düşünülmemesi normal karşılanabilir. Ancak hizmet sunumunun devamlılığının sağlanması ve hizmetlerin verimli bir şekilde verilebilmesi için maliyet yönetimine önem verilmelidir<sup>43</sup>.

#### **2.4. Gider Kavramı**

Maliyet ve gider kavramları çoğunlukla birbirinin yerine kullanılabilen kavramlar olsa da, giderden farklı olarak maliyet önceden belirlenen bir amaca ulaşmak için yapılan giderlerin toplamıdır<sup>47</sup>.

Maliyet muhasebesi, bir firmada üretilen ürün ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların tüketicilere ulaştırılıp paraya dönüştürülmesi, firmanın yükümlülüğünün parasal değerini gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu gider türleri, işlevleri ve gider yerleri bakımından hesap planındaki derecelendirmeye göre kaydederek denetleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına olanak verecek raporların düzenlenmesi ve maliyetlerin kontrol edilmesini amaçlayan işlemlerin tamamıdır<sup>30</sup>.

Bir harcamanın gider olabilmesi için öz kaynaklarda düşüş yapması gerekmektedir. Buna ilave olarak varlıklarda eksilmeye yol açması gerekirken, demirbaş alımında olduğu gibi bir varlık kaleminde artış, diğer varlık kalemlerinde olan azalış ile net varlıklar değişmeyeceği için gider gerçekleşmemektedir<sup>33</sup>.

Bir işletmede üretilen ürün ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılarak nakde çevrilmesi önemlidir. Bunun için firmanın yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, ne tür giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu gider, türü, işlevleri ve gider

yeri bakımından hesap planındaki sınıflandırma açısından kayıt edip izleyen, bu bilgilerin incelenmesi ve yorum yapımına olanak sağlayan raporların hazırlanması ve maliyetlerin kontrolünü amaçlayan işlemler bütünüdür<sup>30</sup>.

Gider kavramı, bilançodan hareketle, varlık ve yerine getirilmesi gereken görevdeki değişikliklere göre, tanımlanabildiği gibi, sonuç hesaplarından hareketle kârlılığı olumsuz yönde etkileyen durumu belirtmektir. Giderin varlığından söz edebilmek için

- i. İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi ile ilgisiz olan mal ve hizmet tüketimi gider sayılmaz.
- ii. Maliyetlerin faydasının, bir dönemde harcanan bölümü gider sayılır. Yine varlıklardaki azalma ve yükümlülüklerdeki artma (öz sermayedeki azalış) bu döneme içinde olmalıdır<sup>29</sup>.

Gider kavramını Usal ve Kurgun<sup>48</sup>, bir gelir yaratmak amacıyla vazgeçilen varlıkların değeri olarak; Sevgener ve Hacırüstemoğlu ise , “belirli bir geliri gerçekleştirmek için dönemsel olarak kullanılan mal ve hizmetlerin parasal değeri şeklinde “işletme faaliyetlerini yürütebilmek için yapılan ve belli bir döneme ait olan varlık ve hizmet tüketimlerinin parasal ifadesi” olarak tanımlanmaktadır<sup>49</sup>. Giderlerin oluşması iki koşula bağlı olmaktadır<sup>30</sup>.

- i. Gider, işletme faaliyetleri ile alakalı olmalıdır. İşletme faaliyetlerinin devam ettirilmesi ile alakalı olmayan ürün ya da hizmet tüketimleri gider sayılmamaktadır. Örneğin; işletme sahibinin özel işleri nedeni ile yapmış olduğu seyahatler için yapılan ödemeler gibi.
- ii. Giderden söz edebilmek için mal ya da hizmetlerin tüketiminin belli bir dönemde yapılmış olması gerekir. Sözelimi işletmenin dört yıllık kira bedelini peşin ödemesi durumunda ödenen kira bedelinin tümü gider değildir. Bu kira bedelinin faaliyet dönemine ilişkin olan kısmı giderdir.

Gider ve maliyet kavramları arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Gider işletmenin varlığını ve işlevini sürdürmesi için üretiminin de gereği olarak yapılan harcamaları kapsarken, maliyet yalnızca üretim

giderleri ile sınırlı bir kavram olmaktadır. Maliyet ve gider kavramları arasındaki ilişkinin bir sonucu olarak maliyet gideri kavramı; ürün (mal, hizmet) üretimiyle ilgili giderleri ifade ederken, maliyete katılmayan giderler de genel giderler, faaliyet giderleri veya dönem giderleri olarak adlandırılmaktadır<sup>30</sup>. Gider, gelirden çıkarılan faydası tükenmiş maliyetler olduğuna göre, maliyetin gidere dönüşebilmesi için faydasının belli bir dönemde tükenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle maliyetlerin faydasının ne zaman tükendiğinin belirlenmesi önemlidir<sup>48</sup>. Maliyetlere ait yararların tükenmesi, yani maliyetlerin gidere dönüştürülmesi çeşitli yollarla belirlenebilir<sup>31</sup>;

- i. Maliyetler, yarattıkları gelirlere karşılık gidere dönüştürülürler. Yani yararı tükenen maliyetin, ürünün alıcıya teslim edildiği dönem geliriyle doğrudan ilişkisi olması gerekir. Stokların satılıp müşterilere teslim edilmesiyle stok maliyetlerinin yararı tükenmiş olur ve satılan malın maliyeti hesabı altında, bir gider kalemi olarak, ilgili dönemin satış geliri ile ilişkilendirilir. Fakat üretimle alakalı kaynak, genel üretim gideri ve işçiliğin doğrudan dönem geliri ile ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Bu maliyetlerin üretim işlemi sonucunda ürün-stok maliyetine dönüşerek şekil değiştirmelerine karşın henüz yararlarının tükenmesi ve tükenmesi söz konusu değildir. Söz konusu olan maliyet kalemlerinin yararlarının tükenmesi ve gidere dönüştürülebilmesi için, üretilen ürünlerin satılması ve ilgili dönemin satış gelirini oluşturması gerekir.
- ii. Bir maliyet harcamasının gider olarak gösterilebilmesi için ilgili maliyetin yararının ilgili muhasebe dönemi içerisinde tüketilmiş olması gerekir. Ancak birden fazla muhasebe dönemini ilgilendiren maliyet harcamalarının yarar tükenmelerinin dağılımıyla orantılı olarak mali dönemlere dağıtılması gerekir. Yararı birden çok dönemi etkileyen varlıkların maliyetleri önce varlık hesaplarında izlenir, daha sonra faydası tükenen maliyetler amortisman, tükenme payları şeklinde sonuç hesaplarına aktarılır.

Giderler türlerine, kuruluş özelliğine, ürünlere yüklenmesine, faaliyet kapasitesiyle olan ilişkilerine, kontrol edilebilirlik özelliklerine, eylemsel olup olmamasına göre değişik yönlerden sınıflandırılmaktadır<sup>29,30</sup>

Maliyetlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması; Bu grupta maliyetler, çeşitlerini belirleyen doğal adlarına göre bölümlenir. Maliyetlerin çeşitlerine göre sınıflandırılması şöyledir<sup>29</sup>:

- i. *İlk madde ve malzeme gideri*: İşletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi için harcanan tüm madde ve malzeme giderlerini içerir. İlk madde giderleri, yardımcı madde giderleri, yedek parça giderleri vb. giderler ilk madde ve malzeme giderlerine örnektir.
- ii. *İşçi ücret ve giderleri*: İşletme faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için çalıştırılan işçiler adına uygulanan ücretler ve bunlarla ilgili tüm giderleri kapsar. Brüt ücretler, prim ve ikramiyeler, SGK işveren payları, yolluklar vb. giderler işçi ücret ve giderlerine örnektir.
- iii. *Memur ücret ve giderleri*: İşletme faaliyetlerini yapabilmek için çalıştırılan maaşlı yönetici, memur ve büro personeli vb. kişilere ait ödeme ve bunlarla ilgili her türlü giderleri kapsar.
- iv. *Dışarıdan edinilen yarar ve hizmetler*: İşletme faaliyetlerini sürdürmek için dışarıdan temin edilen yarar ve hizmetler için yapılan giderleri kapsar. Elektrik giderleri, dışarıdan sağlanan bakım onarım hizmetleri, haberleşme giderleri vb. giderler dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere örnektir.
- v. *Vergi, resim ve harçlar*: İşletme faaliyetlerini sürdürmek için mevzuat uygun tahakkuk ettirilen gider niteliğindeki vergi, resim ve harçlar bu grupta yer alır. Emlak vergileri, motorlu taşıt vergisi, damga vergisi vb. unsurlar vergi, resim ve harçlara örnektir.
- vi. *Amortisman ve tükenme payları*: İşletme faaliyetlerini sürdürmek için kullanılan maddi ve manevi duran varlıkların döneme ilişkin amortisman giderleri ile özel tükenmeye tabi varlıkların itfa payları bu grupta yer alır.



vii. *Diğer çeşitli giderler:* Yukarıda belirtilen gider türleri arasında yer almayan, fakat işletme faaliyetleri için gereken diğer giderler bu grupta toplanır. Sosyal giderler, kira giderleri, yolluk ve seyahat giderleri, risklere karşı sigorta giderleri vb. giderler bu gruba örnek olarak gösterilebilir.

Giderler, işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırılması ise şu şekildedir<sup>50</sup> ;

- i. *Edinme (tedarik) giderleri:* İşletme faaliyetleri içinde üretimde kullanılmak ya da satılmak üzere, edinilen her türlü varlık ve hizmetlerin edinme bedelleri bu gruba girer. Bu giderler harcama biçiminde ortaya çıkarlar ve sonuçta edinilen varlık veya hizmetin maliyetini oluşturur.
- ii. *Üretim giderleri:* İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan, mal ve hizmetlerin üretilmesi için, tüketilen madde ve malzemeler, kullanılan işçiliklere ilişkin ödemeler ve enerji vb. gibi üretime ilişkin diğer tüm giderlerin içinde toplandığı bir gruptur.
- iii. *Pazarlama satış ve dağıtım giderleri:* İşletmede üretim süreci sonrası elde edilen ürünlerin, depolanması, satılması ve alıcı kişi ya da kuruluşlara teslim edilmesi aşamalarında yapılan giderler bu gruba girerler.
- iv. *Finansman giderleri:* İşletmenin uzun ya da kısa vadeli çeşitli borçlarıyla ilgili, her türlü faiz, komisyon, banka ve aracı kişi ve kuruluşlara yapılan harcamalardan doğan giderlerin oluşturduğu bir gruptur.
- v. *Araştırma ve geliştirme giderleri:* İşletmenin gerekli bulduğu alanlarda yaptırdığı, her türlü araştırma ve mevcut yöntemlerin geliştirilmesi için katlandığı giderler, bu grubu oluşturur.
- vi. *Genel yönetim giderleri:* İşletmenin daha çok yönetim kademesindeki çalışanları ve çalışmalarıyla oluşan giderlerdir.

Giderler faaliyet hacmiyle olan ilişkilerine göre de sınıflandırılmamaktadır<sup>28</sup>;

- i. *Sabit giderler*: Sabit giderler, kısa dönemde (bir yıl ya da daha az) miktar açısından değişiklik göstermeyen giderlerdir. Sabit giderlere örnek olarak yöneticilerin maaşları, yangın-sigorta harcamaları, kira giderleri, reklâm harcamaları vb. unsurlar sabit maliyet kapsamına girmektedir.
- ii. *Değişken giderler*: Değişken giderler, belli bir dönemde iş hacmine bağlı olarak değişiklik gösteren giderlerdir. Gider çeşitlerinden çok azı, değişken gider gibi tam bir doğrusallık gösterir. Bu giderlere örnek; yiyecek ve içecek giderleri verilebilir. Çünkü bu giderler, her zaman değişken gider tanımına uyma olasılığı küçük olsa da ne kadar çok yiyecek ve içecek satılırsa o kadar çok alınmak zorundadır. Eğer iş hacmi sıfır ise, değişken gider de sıfır olur.
- iii. *Karma giderler*: Karma giderler ne tam anlamıyla değişken ne de durağan giderlerdir. Bu giderler durağan ve değişken giderlerin her ikisinin de özelliklerini belirli oranda gösterirler.

Giderler, kontrol edilebilirlik özelliklerine göre giderler ikiye ayrılmaktadır. Eğer bir gider unsuru bir yöneticinin kararından önemli ölçüde etkileniyorsa bu tür giderlere kontrol edilebilir gider denmektedir. Eğer gider unsuru, yöneticinin kararından etkilenmiyorsa bu tür giderlere kontrol edilemeyen gider olarak değerlendirilmektedir<sup>51</sup>.

Giderlerin fiili olup olmamasına yönelik bir sınıflandırma yapılırsa iki çeşit giderden söz edilebilir<sup>30</sup>.

- i. *Fiili giderler*: Tahakkuk etmiş ve meydana gelmiş giderlerdir. Fiili maliyet yöntemi esasına göre kurulmuş maliyet sistemlerinde, maliyetler fiili giderlere göre, yani gerçekleşen tutarlara göre hesaplanır.

- ii. *Standart giderler*: Faaliyet gerçekleşmeden önce bilimsel yöntemlere göre belli bir gelişme seviyesinde, belli koşullara göre meydana gelmesi beklenen standart verilere göre hesaplanır. Standart maliyet yöntemini kullanan işletmelerde, standart giderler ile fiili giderlerin ayrı ayrı takip edilmesi gerekir.

Maliyetin gider haline gelebilmesi için; işletme, kullanma, zaman aşımı ve teknolojik yıpranma unsurlarının ortaya çıkmış olması gerekmektedir<sup>35</sup>.

## **2.5. Maliyet Gideri Kavramı**

Üretilmesi hedeflenen ürünün meydana gelmesi için kullanılan, harcanan ürün ve hizmetin mali ifadesi maliyet gideri olarak tanımlanabilir. Ürün ve hizmet tüketimi maliyet giderlerinin en öne çıkan özelliğidir. Burada ürün ve hizmet tamamen tüketilmeyip farklı bir ürün olarak karşımıza çıkmaktadır.

Buna göre; maliyet gideri kavramında üretim için tüketim yapılmaktadır. Ürünün satışı sonrasında maliyet gideri gelir olarak işletmeye geri döner. Ürünler satılana kadar kurum içinde yer almaya devam eder<sup>31</sup>.

Genel olarak işletme fonksiyonlarına göre giderler; edinme (tedarik giderleri), üretim, pazarlama, satış ve dağıtım, finansman, Ar-Ge ve genel yönetim giderleri olarak sınıflandırılmaktadır<sup>51</sup>

Diğer işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de üretim maliyeti; pazarda iyi bir paya sahip olmak, rekabet avantajı sağlamak, kâr etmek, vergi matrahını belirlemek için hesaplanır. Hastanelerde hizmet üretiminin gerçekleşmesi için katlanılan direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinin toplamı üretim maliyetini ya da hizmet üretim maliyetini oluşturur. Hastanelerde maliyet giderlerinin temel amaçları şu şekilde özetlenebilir<sup>43</sup>;

- i. Hastane ücretlerinin belirlenmesi ve geçerli ücretlerin değerlendirilmesinde rol oynar,
- ii. Devlet kurumlarıyla sağlık sigortası kuruluşlarının hastane ödemelerinin tespitinde temel bilgi kaynağını teşkil eder,
- iii. Devletin ilgili kuruluşlarının hastanelere sağlayacağı finansal desteğin miktarının belirlenmesinde temel oluşturur,
- iv. Hastane sahipleri, devlet ve ilgili diğer kurumlara verilmesi gereken finansal raporların düzenlenmesini sağlar,
- v. Giderlerin kontrolü ve idari kararların alınmasında bir yönetim aracı olarak kullanılır.

Bu temel amaçların yanı sıra, hastane işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması aşağıdaki yönetsel konularda karar vermek için kullanılmaktadır<sup>52</sup> ;

- i. Bütçeleme,
- ii. Standart maliyetle gerçek maliyet arasındaki farkın değerlendirilmesi,
- iii. Kârlılık,
- iv. Fiyatlandırma politikası,
- v. Gelecekteki maliyetlerin tahmini,
- vi. Sunulan hizmetlerin genişletilmesi veya daraltılması,
- vii. Dışarıdan alınan hizmetlerin daraltılması veya işletme içinde üretilmesine karar verilmesinde.

Hastanelerin ve sağlık işletmelerinin faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan tüm varlıklar, tüketimler, harcamalar giderdir. İşletmeler için ekonomik olarak geri dönüşü olmayan tüm giderler ve sağlık hizmetinin üretilmesine hizmet etmeyen normalin üzerinde olan tüm harcamalar işletmenin zarar etmesine neden olmaktadır<sup>53</sup>.

Sağlık hizmetlerinde işgücü çok önemlidir. Sözelimi, bir hastanın tedavisinin başarı ile tamamlanabilmesi için hekimin, hemşirenin ve o alana özgü sağlık profesyonelinin bilgi, beceri ve emeği sağlık hizmetinin

maliyetini etkileyen en önemli etkidir. Doğal olarak hizmetin verildiği yerin enerji, kira, malzeme vb. de giderler bu maliyetlerin içindedir. Ancak sağlık hizmeti verildikten tedavi süreci tanımlandıktan sonra verilen hizmetin yetersiz, etkisiz veya yanlış olduğu anlaşıldığında bütün giderler aslında zarardır. Sağlık işletmelerinin mamul işletmelerinden farklı olmalarına rağmen hizmetin kalitesi ve içeriğinin denetlenmesi tüm işletmelerde olduğu gibi bütün aşamalarda çok önemlidir. Bu nedenle hataların kaynağı anlaşılıp gerekli altyapı düzeltmeleri ile sürekli eğitilen nitelikli ve etik kurallar çerçevesinde sağlık işgücü oluşturulmadan yapılan en ufak yanlış hizmetin sağlık tedavi maliyetlerini katlayarak artırması kaçınılmazdır<sup>54</sup> .

Sağlıklı bir maliyet hesaplaması için maliyete neden olan öğelerin doğru belirlenmesi bir gerekliliktir. Doğru zamanda müdahale edebilmek için burada önemli olan maliyet öğelerinin içeriğini belirlemek, sınıflandırmak, maliyeti denetlemek bir gerekliliktir<sup>46</sup>.

## **2.6. Kalite ve Maliyet İlişkisi**

Kalite kavramının kişilerce farklı anlam ifade etmesinin sebebi ürün ve hizmet kalitesinin çok yönlü olmasıdır. Kalite birçok kişi tarafından nadir bulunan, mükemmel, üstün nitelikli gibi kavramlarla eşleştirilmektedir. Bu görüşe göre pahalı bir televizyon, ayakkabı, gömlek, turistik tesis ile ender bulunan bir saat kalitedir. Bazı kişiler ise kaliteyi amaca uygun olan özellikler olarak kabul etmektedir. Bu görüşe göre, pahalı ve lüks olmayan bununla birlikte müşterinin amacına uygun olarak işlev gören televizyon, gömlek, ayakkabı, otel kaliteli kabul edilmektedir<sup>55</sup> . Bununla birlikte kalite genel olarak, belli bir ürün veya hizmetin belirlenmiş karşılama fonksiyonunu ortaya koyan özellikler bütünü olarak tanımlanabilir<sup>56</sup> .

Kalite, işletmelerin sürekliliği için önemli faktörlerden biridir. Kuruluşlar, sürdürülebilirlik, pazara payını artırma ve pazarda kalma için sıfır

hata üretimi hedeflemektedirler. Kalite yönetiminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>41</sup>;

- i. Zayi oluşumunun önlenmesi,
- ii. Kaliteyi artırma,
- iii. İş süresinin düşürülmesi,
- iv. Maliyetlerin azaltılması,
- v. Motivasyon ve iş veriminin artırılması,
- vi. Sürekli iyileşme ve gelişmenin sağlanması.

Piyasada ürünler kaliteleri ile aynı zamanda da maliyetlere bağlı olarak ortaya çıkan fiyatlarla rekabet içindedirler. Bir başka anlatımla, ürün tercihinde fiyat ve kalite tamamlayıcı unsurlardır. Müşteriler satın alma sürecinde fiyat ve kalite durumlarını kıyaslayarak değerlendirmelerini yaparlar. Bu kararın alınmasında kalite/fiyat olarak değerlendirilebilen görece bir değer ölçüsünün rolü büyüktür. Müşteriye göre kalitesi aynı olan iki üründen yüksek değerli olan fiyatı düşük olandır. Diğer taraftan kalite ve fiyat açısından değerleri aynı olan iki farklı üründen birinin seçilme durumunda düşük fiyatlı olanın seçilme ihtimali daha fazladır. Dolayısıyla müşterinin maliyete olan hassasiyetinin, kaliteye olandan daha fazla olduğu söylenebilir. Bu nedenle, kalitede avantaj elde ederek rekabet gücü elde etme amacı, maliyetlerde yapılabilecek bir azaltma durumuyla daha da güçlenebilmektedir<sup>57</sup>.

Kalite maliyetleri, çalışanların işlerini doğru şekilde yapmasını sağlayan ve çıktılarının kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde yardımcı olan maliyetlerin yanı sıra çıktılarının olması gereken özelliklere sahip olmadığı ve müşteri ihtiyaçlarını karşılamadığı durumlarda işletmenin ve müşterilerin katlandığı tüm maliyetler olarak tanımlanmaktadır<sup>31</sup>. Oluşabilecek hataları önleme faaliyetleri, planlı kalite denetimleri ve ürünün üretimi esnasında veya nihai kullanıcıya erişimi sonrasında meydana gelen hataların oluşturduğu maliyetlere kalite maliyeti denir<sup>58</sup>.

İşletme üzerinde yarattığı olumlu etkileri görebilmek için kalitenin elde edilmesinde katlanılan maliyetler gözlemlenmeli ve değerlendirilmelidir. Ürün kalitesi ve bunu sağlanması için maliyetler arasında bir denge kurmak amacıyla dengenin yakından takip edilmesi gerekmektedir. Söz konusu dengenin sağlanması durumun mamulün pazardaki rekabet gücü de artmış olacaktır<sup>59</sup>. Kalite maliyetleri kalitenin bir ölçüsüdür. Kalitedeki değişme ve gelişmeyi en iyi gösteren kriterdir. Yeni hedeflerin belirlenmesi, mevcut durumun analizi, hedeflere ulaşmak için gerekli önlemlerin alınması temel veridir. Bu da kalite maliyetidir<sup>57</sup>.

Hizmet kalitesi ve maliyet arasında ters orantı vardır. Hizmet kalitesinin artmasıyla birlikte sağlık kuruluşuna olan talebinde artması söz konusudur. Bu taleplerin karşılanması için tedavi ve bakım sürelerinin optimum seviyeye getirilmesi ile birlikte yatak devir sayısı artırılabilir. Bununla birlikte maliyetlerde azalacaktır. Bunun yanında kalitede olmanın bir maliyet oluşturmaktadır<sup>31</sup>.

Hatalı ürün sayısını azaltmak ve işletmelerin katlandıkları maliyetlerin büyük rakamlara ulaşması nedeniyle kalite maliyetleri ortaya çıkmıştır<sup>40</sup>. Kuruluşların bir şekilde hatalı ürün için oluşan maliyetleri kalite maliyeti yerine kalitesizlik maliyeti olarak nitelendirilmektedir. İşletmeler uygunsuz ve hatalı ürün üretmek için kurulmamıştır. Buna bağlı olarak, kalite maliyeti ile ilgili yapılan bir takım çalışmalarda kalite maliyeti kavramı yerine kalitesizlik maliyeti kavramının kullanıldığı görülmektedir<sup>60</sup>.

Ürün ve hizmetin kalite gerekliliği işletmelerin uluslararası alanda başarılı olmaları için gereklidir. İşletmenin kaliteyi sağlarken üretim maliyetini de dikkate alması gerekmektedir. İşletmelerin en önemli hedefi olan kar etmektir. Bunu amaçlarken kalite maliyetini de kontrol altına almaları gerekmektedir. Bu durum kalite maliyetlerinin ölçümü ile mümkün olmaktadır. Dolayısıyla işletmelere de avantajlar sağlamaktadır<sup>61</sup>. Görünmeyen maliyetlerin belirlenmesi, kalitesiz üretimin mali yükünü görmek ve kontrol

altına almak suretiyle işletmenin verimliliği, pazardaki yeri ve karlılığının artırılması için gereklidir<sup>60</sup> .

Kalite maliyetlerinin tespit edilmesi ile kalite maliyetleri en aza indirilmektedir<sup>62</sup> .

## 2.7. Maliyet ve Fayda Unsurları

Fayda, mutlak değer olarak ölçülebilen bir kavram değildir. Fayda, ancak iki malın eşit birimlerinin karşılaştırılmasıyla anlaşılabilir. İki maldan elde edilen zevk sağlanan tatmin eşit, büyük ya da küçük olarak ifade edilebilir. Faydanın özünde psikolojik bir kavram olduğunu ve dolaysız olarak ölçülmesinin mümkün olmadığını belirten Kondo<sup>56</sup>, yararın da mutlak değer olarak ölçülebilen bir kavram olmadığını söylemektedir. Ölçülemeyen yararın sistemdeki ilerlemeler ilgili olduğunu, bunun da sonuç, etkinlik ve kalite kavramlarıyla ilişkili olarak değerlendirildiğini, bilgi merkezleri açısından da bakıldığında ölçülemeyen yararın araştırma ve üretim faaliyetlerindeki artış olarak tanımlandığını ifade etmektedir.

Maliyet ve fayda analizleri, çeşitli projelerin gerçekleştirilmesinde, minimum maliyetli bileşimin tespitine ilişkin bir tekniktir. Maliyet ve fayda analizleri, belli harcamaların yapılması kararından önce, fayda ve maliyetin dengelenmesine öncelik veren bir uygulamadır. Dolayısıyla burada niceleyici tarzların verilen hizmetlere uygulanması amaçlanmaktadır<sup>32</sup>.

Sağlık hizmetlerinin yapılması konularında da bu analiz yönteminden faydalanılması yoluna gidildiği görülmektedir. Kuramsal olarak, maliyet ve fayda analizi, harcamaların her türüne uygulanabilmektedir. Pratikte ise, bazı programların bu yolla değerlendirilmesi, daha olumlu sonuçlar sağlanması yönünden yararlı olmaktadır. Maliyet ve fayda hesaplarında; değerlendirilecek kalemlerin maliyet ve faydalarının liste haline getirilmesi, bunlara değer biçilmesi, proje karşılaştırmaları yoluyla ve toplam



maliyet ve faydalar göz önünde bulundurularak sayılarının azaltılması aşamaları yer almaktadır<sup>60</sup>. Kamu harcamaları planlanmasında, özel olanlardan farklı kılan nokta, özel hesaplamalarda önem verilmeyen fayda ve maliyetlerin dikkate alınması ve bunlara değer biçilmesine çalışılmasıdır. Harcamaların planlanmasında önemli olan, tüm maliyet ve faydaların aynı temelde belirlenmiş olması ve aynı hesap yöntemlerini içermesi olup, böyle bir uygulama, seçenekler arasında anlamlı kıyaslamalar yapılmasına imkan tanıyacaktır<sup>35</sup>. Şüphesiz bu yönden verilerin homojen ve karşılaştırılabilir olmasının pratik bakımından işlevi büyüktür.

Özellikle son dönemlerde, öngörülen harcamaların tespiti, planlanması ve bütçelenmesi açısından klasik bütçe tekniğinin değiştiği, başka bir ifadeyle uygulama alanlarının geliştirildiği görülmektedir. Maliyet giderlerinin planlanmasında etkinliğin sağlanması için yapılan bu çalışmalar günümüzde devam ettirilmektedir. Dolayısıyla maliyet ve fayda analizlerinden ve buna ilişkin tekniklerden önemli ölçüde faydalanılmaktadır<sup>28</sup>. Harcamalar, öncelikler doğrultusunda alınan kararlarla gereksinimlere göre planlanmak durumundadır. Daha önceki dönemlerde bu gibi kararlar, genel olarak taşınan amaçlar, maliyetler ve harcamaların etkilerinin ekonomik yönden sonuçlarının küçük çapta analizi ile verilmekteydi. Faaliyetin tespiti açısından tek güçlük, bazı hizmetlerin piyasa konusu olmamasından kaynaklanmaktadır.

Maliyet ve fayda analizleri, sunulan hizmetlerin mali değerleri ile ilgilenmeyi amaçlamakla birlikte bunun yaklaşım yöntemleriyle sınırlı ölçüde gerçekleştirilebilmesi imkanı bulunabilmektedir. Ayrıca, ulaşım planlaması gibi alanlar açısından maliyet ve fayda analizinin önem kazanmasına rağmen, bazen de yöntemin uygulanması önemli derecede karmaşık sorunlara yol açabilmektedir. Toplum sağlığı, eğitim, konut, şehir planlaması, arazi ıslahı, sanayi planlaması, ar-ge, milli savunma gibi alanlarda, ilgili çalışmalar yapılmaktadır<sup>53</sup>.

Maliyet ve faydanın farklı türleri bulunmaktadır. Bunlar gerçek ya da mali olarak oluşabilecek maliyet ve faydalar, direkt veya indirekt, somut ya da somut olmayan, içsel ya da dışsal da olabilmektedir. Fayda ve maliyet kavramlarına yaklaşımların farklılık gösterebileceği dikkate alınarak bakış açılarının tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra, hizmet faydalarının neler olduğu, ne çeşit fayda türlerinin hesaba dahil edileceğine karar vermenin yanı sıra, fayda ve değerlerin ölçme biçimlerinin ortaya çıkaracağı sorunların da çözümlenmesi gerekliliği yer almaktadır. Benzer durum maliyetlerin tespiti ve ölçümü yönünden de söz konusudur<sup>52</sup>.

## **2.8. Sağlık Hizmetlerinin Artan Maliyeti**

Sağlık hizmetlerinde önceliklerin belirlenmesinde temel nedenler sağlık sektöründe kaynakların kısıtlılığı ve tüm sağlık giderlerinin bu kaynaklarla sağlanamamasıdır. Önceliği olanların doğru biçimde tespit edilmesi ile kısıtlı kaynakları verimli kullanılması ve sağlık hizmetlerinde adalet unsurunun sağlanması gereklidir<sup>63</sup>. Sağlık alanında yaşanan gelişimler günümüzde bilişim teknolojilerinin ilerlemesiyle birlikte kendini göstermektedir. Bununla birlikte birçok hastalığın teşhis ve bakımı sağlanmış, bireylerin bilgi düzeyi artmış aynı zamanda yaşam süreleri de artmıştır.

Sağlık harcamalarında, sağlık hizmetlerine olan taleple birlikte artış söz konusu olmuş bu da sosyal güvenlik kurumlarına ve bireylere yüksek mali yük getirmiştir. Bununla birlikte sağlık kurumları sürekliliği devamlı kılabilmek için farklı yaklaşımlar aramıştır. Bunlardan birisi öncelik belirlemedir. Kaynakların doğru kullanılması, adil hizmet verilmesi, verimsizliğin engellenmesi ve yükselen harcamalarla birlikte mevcut kaynakların yer almasıdır<sup>18</sup>.

Sağlığa ulaşımın yaygın bir duruma getirilmesi ile birçok hastanın birçok hastaneye tedavi için başvurması, Sağlıkta Dönüşüm Programı ile sağlanmıştır. Ar-Ge hizmetlerinin aksaması ve kendi alanlarında

uzman eleman sıkıntısının fazlalaşması riski, ilaçların tüketim oranlarının yükselmesi, üniversite hastanelerinde artan iş sorumlulukları olarak ortaya çıkmıştır.

Sağlıkta Dönüşüm Programı'yla kamunun özel sağlık kuruluşlarından hizmet satın alıyor olması ile özel sektörün sağlık hizmeti sunumundaki payının artmıştır. Sağlık harcamalarının % 34'ünü büyük şehirlerde bulunan özel hastaneler almaktadır. Bu hastaneler Türkiye genelindeki toplam hasta yatağı sayısının % 14'ünü oluşturmaktadır<sup>64</sup>. TÜİK verilerine göre sağlığa cepten yapılan harcamalar gelir düzeyi yükseldikçe artmaktadır. Buna rağmen; Türkiye'de kişi başına ortalama sağlık harcaması OECD ülkelerinin altındadır. Bu gelir grubuna büyük şehirlerde bulunan özel hastaneler hitap etmektedir<sup>65</sup>.

Vergiler, sosyal sağlık sigortası primleri, bireysel tıbbi tasarruf hesapları, sosyal sağlık güvencesi primleri, bireysel ödemeler, borçlar ve bağışlar gelir sağlama yöntemlerini oluşturmaktadır. Bu yöntemler finansman yöntemleri olarak da tanımlanmaktadır<sup>63</sup>.

Bireysel boyutta olan fakat önceden belirlenemeyen büyük riskler çok sayıda kişi üzerinde havuzlama yapıldığı zaman önceden hesaplanabilmektedir. Buradaki temel neden belirsiz sağlık gereksiniminin finansal riskinin dağıtılmasıdır. Bununla birlikte , fon akışını, fon havuzlama sağlık hizmetleri beklentisini destekleyip, güvence altına almaktadır. Bundan dolayı sağlık gereksinimindeki belirsizlik azaltılarak yeni yatırımlara yönelim teşvik edilmektedir. Fon havuzlama ile yoksullar varlıklılar tarafından, hastalar sağlıklı olanlar tarafından, yaşlılar ise gençler tarafından destekleneceğinden, adil bir finansman modeli için önemlidir. Varlıklı olmayan aile bireylerinin sağlık konumu çoğunlukla daha yetersizdir ve ödeme güçleri daha düşüktür. Bu , varlıklı olmayan kişilerin sağlık için doğrudan ödeme yapmalarına, gıda gibi temel ihtiyaçlarında sınırlandırmalar yapma gerekliliğine mahal verebilir. Mevcut olan bu durum, sözgelimi ulusal finansman yöntemiyle havuzlanır ise, sağlık ihtiyacı daha fazla olan aile

bireyleri, sağlık ihtiyaacı daha az olan ya da ödeme g¼c¼ daha fazla olan aileler tarafından desteklenebilir. Bu durumda fon havuzlama y¼ntemi ile ödeme g¼c¼ az olan kişiler veya aileler için sağlık giderlerinin oluşturacağı maddi y¼k azaltılmış olur<sup>43</sup>.

Sağlık finansmanında hizmet sunuculara ödeme yapma, toplanan gelirlerin, paydaşların sağlık hizmetleri kullanımı karşılığında hizmet verenlere devredilmesidir. Hizmet sunuculara yapılan ödemenin kimin adına yapılacağı, fon havuzlayan ve ödemeleri gerçekleştiren kuruluşların genel olarak aynı olması sebebi ile bellidir. Gelirlerin elde edilmessi ve edinilen fonları havuza aktarma metotlarında olduğu üzere, hizmet sunan kurumlara yapılan ödeme şekilleri de değişkenlik g¼stermektedir. Hizmet sunuculara yapılan ödeme şekilleri; her hizmet için, g¼nl¼k, olay sayısı, kişilere g¼re ve ücret ödemeleri tarzında gerçekleşmektedir. Her ödeme t¼r¼n¼n artı ya da eksi y¼nleri vardır<sup>66</sup>.

Sağlık hizmetlerinin dinamik ve rasyonel olarak verilmesi, finansal kaynaklara b¼y¼k oranda bağlıdır. Sağlık harcamalarında s¼rekli artış, gelişmiş ülkelerin sağlığa verdiği önemin artmasıyla birlikte ortaya çıkmıştır. Sağlık harcamalarının artması nedeni ile ülkeler, sağlık hizmetleri finansmanını önce genel perspektifte incelemiş ve oluşan maliyetin hangi kaynaktan ve ne şekilde sağlanacağına dair prensip ve temel ögeleri belirlemişlerdir. Dha derin , detaylı d¼zeyde ise işletme niteliğindeki sağlık kurumları, cari ve yatırım giderlerini karşılayacak gelir sağlamaya ve fonların akışını d¼zenleyerek finansman kaynaklarını en elverişli biçimde kullanmaya çalışmışlardır<sup>67</sup>.

Genel vergiler sağlık finansmanında önemli rol oynamaktadır. T¼rkiye'de sağlıkla ilgili hizmetler için alınan vergiler ve bunların finansı genel olarak sağlık yardımı sisteminde değerlendirilmektedir. Yeşil Kart uygulaması da bu alandaki önemli uygulamalardan biri olarak nitelendirilebilir. Bazı zel

kanunlarda farklı durumlardaki bireylere özel sosyal sağlık desteklerinin verilmesi de düşünülmüştür. Bu tür vergilemelerle finans elde etme, sağlık alanıyla başka kamusal alanlara gerçekleştirilen harcamalar konusunda bir tercih yapmayı gerektirmektedir. Vergilerin ulusal olarak toplamasındaki üstünlük; yönetimde ölçek ekonomisinden yararlanmaktadır<sup>67</sup> .

Günümüzde doğrudan kişiler tarafından karşılanması zor olan sağlık hizmetleri ; yüksek teknoloji gerektiren tedavi türleri, anestezi, ilaç, cerrahi operasyonlar ve organ nakli gibi finansmanı yüksek operasyonlardır. Bu harcamaların genel veya özel sigortalardan sağlanmasının sebebi büyük fonlara olan ihtiyaçtır. Gerek gelişmiş, gerekse gelişmekte olan ülkeler için bu durum aynı şekilde geçerlidir. Günümüzde hemen hemen her ülkede sağlık hizmetlerini kendileri karşılama yolunu seçenler yalnızca gelir düzeyi çok iyi olan insanlardır. Bununla birlikte bugün bu alandaki gelişmelere bakılarak, önümüzdeki dönemlerde doğrudan finansman yönteminin önemini yitireceği, buna karşın üçüncü grup ödeyicilerin, yani dolaylı finansman yönteminin ağırlık kazanacağı ifade edilmektedir<sup>68</sup> .

İktisadi gelişmeye direkt olarak etki eden harcamalar, ülke içinde gerçekleştirilen sağlığa ilişkin harcamalardır. Eğitim sektörü gibi sağlık sektörü de , önceliğe olan alan olarak değerlendirilmelidir. Sağlık için yapılan harcamaları önemsiz bir harcama olarak ele almak doğru bir yaklaşım değildir. Bunları basit olmayan, aynı zamanda yatırım harcaması olabilecek bunun olmaması halinde ise telafisi zor negatif etkilerin olacağı harcamalardır<sup>69</sup>.

Hangi tür harcamanın sağlık harcamaları şeklinde değerlendirilmesi gerektiği, sağlık ile ilgili araştırmalarda karşılaşılan en önemli sorunlardan biridir. Tedavi edici ve koruyucu sağlık hizmetlerinin yanı sıra tıbbî tedavi ve kozmetik ile ilgili oluşan harcamaları artış göstermiştir, bunların da sağlık harcamaları kapsamında ele alınıp alınmayacağı tartışma konusudur. Kozmetik amaçlı giderler ile birlikte sörneğin zayıflama kürlerinin

de aynı kapsamda değerlendirilebilmesini saptayabilecek bir içerik oluşturmak pek mümkün değildir<sup>70</sup>.

Dünya genelinde sağlık harcamaları hızlı bir şekilde artmaktadır ve sağlık harcamaları kamu harcamalarının büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Sağlık harcamalarının altında yatan nedenleri bulmak bu nedenle önemlidir.

Son dönemlerde kamuya ilişkin sağlık harcamaları giderek artan bir orana sahip olan ülkeler arasında Türkiye'de bulunmaktadır. Sağlığa ilişkin harcamaların gayri safi yurtiçi hasılasına oranı yüzde 5,3'tür bu oran OECD ülkelerinde ortalaması yüzde 9,6'dır. Bu harcamalara 2000-2010 döneminde kişi olarak gerçek artma yönünden değerlendirildiğinde, Türkiye yüzde 6,3 oranı ile altıncı sırada yer almıştır; sözü edilen periyotta gayri safi yurtiçi hasılasının gerçek artmasının yüzde 3,7 seviyesinde olduğu gözlemlenmektedir. Elde edilen bu veriler, OECD ortalamasına göre sırasıyla yüzde 4 ile yüzde 1,6'dır<sup>71</sup>.

Toplam sağlık harcamaları 2000'li yılların başında gayri safi yurtiçi hasılasının yüzde 4'leri seviyesindedir, yüzde 6 seviyesine ise 2011'lerde ulaşmıştır. Kamuya dair sağlık harcamaları ise yüzde 3 oranından yüzde 4,5 oranına erişmiştir. Kamu sağlık giderlerinde görülen dönemsel gerçek artış ile bu harcamalardaki artış oranı tespit edilmiştir. Bu artışlar 90'lı yıllar açısından değerlendirildiğinde ise daha dikkat çekici olmaktadır. Günümüzde yüzde 4'lerin üzerinde seyretmeye başlayan kamu sağlık harcamalarının gayri safi yurtiçi hasılasına oranı 90'lı yılların sonuna doğru yüzde 3'ün altındadır<sup>71</sup>.

Sağlık harcamalarında görülen artışlara kurumsal açıdan bakıldığında sosyal güvenlik uygulamalarına yönelik olarak yürürlüğe konulan yasal düzenlemelerin uygulanması ile Sosyal Güvenlik Kurumu payı artarken, bütçenin sağlık harcamaları kapsamındaki payı azalmıştır. 2000 yılında yüzde 40,6 seviyesinde olan merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki

kurumların payı, 2012 yılında yüzde 26,3'lere inmiştir. Sosyal Güvenlik Kurumu payı ise 2000 yılında yüzde 54,3, 2012 yılında ise 71,8 'dir.

Sağlık harcamalarındaki etkinlik ölçümlemesi için kullanılabilen göstergelerden biri de ilaçların toplam harcama içindeki yeridir. OECD ülkeleri içinde Türkiye sağlık harcamaları içinde ilaçlar için ayrılmış olan finansman kaynaklarının çok yüksek olduğu ülkelerdendir.. 2003 yılında 8,4 milyar TL olan kamusal alandaki ilaç harcamalarının, 2011 yılı sonunda yüzde 95 düzeyinde çıkmış maddi eder olarak 15,4 milyar TL'ye ulaşmıştır. Bu düzeyde yüksek artış oluşu finans sürdürülebilirliği açısından Sosyal Güvenlik Kurumu'nun bütçe dengeleri üzerinde ciddi baskı oluşturmaktadır<sup>71</sup>.

2012 yılı bütçe sağlık harcamaları içinde, yeşil kart harcamalarının dışında olarak, koruyucu sağlık hizmetlerine ile ilgili kamu halk sağlığı harcamalarının payı yüzde 5,9 olmakta, toplamda kamuya ilişkin sağlık harcamalardaki payı ise yüzde 1,2 düzeyindedir. 2011 yılında ise sırasıyla yüzde 6,2 ve yüzde 1,5 olarak görülmektedir. 2011 yılı baz alındığında , kamu halk sağlığı ödemelerinde düşüş kaydedilmektedir. Sağlık harcamalarının toplamdaki payının asgari düzeyde yer aldığı ülkeler arasında Türkiye'de bulunmaktadır. OECD ülkelerinde toplam sağlık harcamaları içinde sağlık harcamalarının yeri yüzde 2 ile yüzde 7 arasında iken, Türkiye'de bo oranın yüzde 1'in altında olduğu görülmektedir<sup>72</sup> .

Yenilikçi uygulamaların ülkeye çekilmesi, sağlıkta ülkelerin gelişmişlik düzeyini yansıtan yüksek hizmet kalitesinin sağlanması ve bu doğrultuda sağlık finansmanının devamlılığı için büyük önem taşımaktadır. Araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) harcamalarının yüksek düzeyde seyrettiği sağlık sektöründe, destek verilerek yatırımların Türkiye'ye yönlendirilmesi önemli bir konu olarak ortaya çıkmaktadır. Ar-Ge alanında önemli bütçelere sahip olan klinik araştırmaların da Türkiye'ye çekilmesi için bir fırsat olduğu düşünülmektedir<sup>73</sup> .

2012 yılında Sağlık Bakanlığı tarafından çıkarılan Kanun Hükmünde Kararname ile değişen organizasyon yapısı ile birlikte, Bakanlık bünyesinde bulunan “Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu” ile “Sağlık Yatırımları Genel Müdürlüğü” ilaç ve tıbbi cihaz sektöründe araştırma ve geliştirme çalışmalarını hızlandırdığı da belirtilmektedir. Cari açığın düşük düzeyde tutulması, tıbbi cihazların yerlileştirme projesiyle birlikte sağlık sektöründe kullanılan yabancı kaynaklı cihazların oranının düşürmesi ile hedeflenmektedir<sup>74</sup>.

Genel bütçe ödemeleri, döner sermaye gelirleri ve fon gelirleri yolu ile, sağlık güvencesi bulunmayan vatandaşlara hizmet sunan Sağlık Bakanlığı'na ait harcamalar karşılanmaktadır. Sağlık Bakanlığı'na yönelik harcamaların temel kaynağı, gittikçe azalma göstermesine rağmen genel bütçe gelirleri yani vergiler olmaktadır<sup>75</sup>.

Tablo 3, 2014 ve 2015 yılları Sağlık Bakanlığına ait sağlık harcamalarının finansman kaynağını göstermektedir<sup>76</sup>. Döner sermaye bütçesi en önemli finansman kaynağıdır.

Tablo 3. Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlar Hizmet Sunumu İçin Ayrılan Finansman<sup>76</sup>

	2014 Yılı Milyon TL	2014 (%)	2015 Yılı Milyon TL	2015 (%)	Değişim (%)
Merkezi Yönetim Bütçesi	18.647	46,5	20.378	47,0	9,3
Döner Sermaye Bütçesi	21.443	53,5	22.732	53,0	6
<b>TOPLAM</b>	<b>40.090</b>		<b>43.110</b>		<b>7,5</b>

Tablo 4'te, Sağlık Bakanlığı'na ait harcama kalemleri görülmektedir. Tabloya göre, personel giderlerinin Sağlık Bakanlığı'na ait en yüksek harcama olduğu



görülmektedir. Bunun ardından mal ve hizmet alımları gelirken, son sırada yatırım harcamaları gelmektedir.

Tablo 4. Merkezi Yönetim Bütçesi Ödenek Karşılaştırması<sup>76</sup>

	2014 Yılı Milyon TL	2014 (%)	2015 Yılı Milyon TL	2015 (%)	Değişim (%)	Değişim Oranı Nedeni
Personel Ödenekleri	11.296	61	12.342	61	9,3	Personel sayısı ve maaş artışı
Mal ve Hizmet Alım Giderleri (elektrik, su yakacak vb.)	5.646	30	6.200	30	9,8	Hizmet birimlerinin ihtiyaçları
Yatırım Ödenekleri	1.705	9	1.836	9	7,7	Yatırım ödeneğindeki artış
<b>TOPLAM</b>	<b>18.647</b>		<b>20.378</b>		<b>9,3</b>	

Yukarıdaki tabloya göre, 2014 yılında toplam harcamaların % 60,57'sini personel giderleri oluşturmaktadır. Toplam harcamaların % 30,27'sini mal ve hizmet giderleri , % 9,14'ünü ise sermaye giderleri oluşturmaktadır. Personel sayısının ve maaşının artması ile personel giderlerine ayrılan payda her geçen yıl artmaktadır,. Her geçen yıl sağlık sektöründe çalışan insan artmaktadır.

Tablo 5'te, Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşların 2015 yılı merkezi yönetim bütçesini gösterilmektedir.

Tablo 5. Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların 2015 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi<sup>76</sup>

	Personel Ödenekleri Milyon TL	Personel Ödenekleri Toplam içindeki yeri (%)	Diğer Cari Ödenekler Milyon TL	Diğer Cari Ödenekler Toplam içindeki yeri(%)	Yatırım Ödenekleri Milyon TL	Yatırım Ödenekleri Toplam içindeki yeri (%)	TOPLAM
Sağlık Bakanlığı	1.325	48	304	11	1.134	41	<b>2.763</b>
Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu	9.090	92	288	3	495	5	<b>9.873</b>
Türkiye Halk Sağlığı Kurumu	1.860	25	5.549	74	80	1	<b>7.489</b>
Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü	26	20	11	8	93	72	<b>130</b>
Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu	41	33	48	39	34	28	<b>123</b>
<b>Toplam</b>	<b>12.342</b>		<b>6.200</b>		<b>1.836</b>		<b>20.378</b>

Tabloda Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarına ayrılan 2015 yılına ait bütçeler gösterilmiştir. 9.873 milyon tl ile en yüksek pay Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'na ayrılmıştır. Türk Halk Sağlığı Kurumu 7.489 milyon tl ile ikinci sırada,, Sağlık Bakanlığı 2.763 milyon tl ile üçüncü sırada ve daha sonra 130 milyon tl ile Türkiye Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü gelmiş , en son olarak da Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumuna 123 milyon tl pay ayrılmıştır. Bütçede en büyük pay sahibi ise 12.342 milyon tl ile personel ödenekleri olmuştur.

Üretim hizmetleri, hizmet işletmelerinden biri olan hastanelerde, sunulduğu anda tüketilir, stoklanamaz. Bu sebeple sanayi işletmelerindeki gibi stokların, hesaplama nasıl katılacağına dair bir sorun yoktur. Ancak bu yapısal niteliğe bakılarak hastane işletmelerindeki maliyetlemeyi o dönem boyunca katlanılan tüm giderlerin, toplam hizmet miktarına bölünmesinden ibaret sanmak yanılgı olur. Her hizmet işletmesi maliyet muhasebesini kullanan fonksiyonlara ihtiyaç duyar ve bu işletmelerin kendine özgü maliyetleme sorunları vardır. Sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamaları, maliyet kavramlarının sağlık ekonomisi ve politikaları tartışmalarında önemli bir rol oynaması ve sağlık hizmetlerinin karmaşıklığı nedeni ile büyük öneme sahiptir<sup>11</sup>.

Devletlerin günümüz koşullarında temel görevlerinden biri olan sağlık hizmeti, ülkelerin sağlık harcamalarını arttırmakta dolayısıyla sosyal güvenlik kurumları ile sigorta şirketleri sağlık maliyetlerini karşılamakta zorlanmaktadır. Maliyetler, hizmetin maliyetine doğrudan yüklenebilen, tüketilen hammadde giderleri doğrudan hasta tedavi hizmetleri giderleri, net personel giderleri, hastalar için hastane dışından sağlanan mallar (yardımcı servislerle ilgili olmayan), mali giderler ve amortismanlardır. İkinci grup giderleri ise, hasta tedavi servislerine hizmet eden yardımcı servis giderlerinin dağıtımında ortaya çıkan dolaylı giderler oluşturur. Örneğin; tıbbi teknik servisler (eczacılık, laboratuvar, elektro-radyoloji, ameliyathane) ve genel servisler (yönetim, mutfak, çamaşırlık, ısıtma gibi) <sup>77</sup>

Tedavi edilen hasta sayısı, hastalık çeşidi, ortalama yatış süresi, kalite düzeyi, hizmetin yoğunluğu, hizmetin içeriği, rahatlık düzeyi, verimlilik, girdi fiyatlarının düzeyi, insan kaynakları yatırımı ve eğitim programlarının yoğunluğu, hastane işletmelerinde maliyetleri etkileyen başlıca etmenleri olarak sıralanabilir. Hastane maliyetlerine etki eden faktörler dört grupta toplanabilir bunlar hastane büyüklüğü, kapasite kullanımı, teknolojik düzey ve hizmetin kalitesidir<sup>78</sup>

*Kapasite kullanımı;*

Bir işletmenin belirli bir zaman dilimi içinde sahip olduğu üretim öğelerinin üretme yeteneklerini kullanarak, elde edebileceği istenilen nitelikteki mal ve hizmet miktarına kapasite denir. Biri kapasite kullanım oranı diğeri ise yatak devir sayısı olmak üzere hastanelerin kapasite kullanım oranlarını ölçmek amacı ile geliştirilmiş iki önemli gösterge vardır. Kapasite kullanım oranı; Mevcut yatak-gün, hastane yatak sayısının teorik yatak-gün sayısına belli zaman dilimdeki oranıdır. Hastane yatak sayısının devredeki gün sayısına çarpımı ile teorik yatak-gün bulunur. Ortalama günlük hasta sayısının toplam yatak sayısına oranı şeklinde de kapasite kullanım oranı aynı hesaplanabilir<sup>79</sup>

Hastanenin genişliği ya da büyüklüğü, hastanenin hizmet sunma potansiyelini ifade eden önde gelen ölçütlerden biridir. Hastanenin büyüklüğü, hastane örgütlerinde emek yoğun olduğu için, istihdam edilen personelle belirlenebilir. Yatak kullanım oranı ise bir diğer kapasite ölçüsüdür. Bu oran kullanılan yatak sayısının toplam yatak sayısına bölünmesi ile bulunur ve kullanılan kapasiteyi verir. Kapasite kullanım oranı aynı zamanda ortalama günlük hasta sayısının toplam yatak sayısına oranı şeklinde hesaplanır. Bir günlük ve bir dönemlik olmak üzere iki türü türüdür.

Hastanede yatarak tıbbi tedavi ve bakım alan hastaların, gece yarısında belirlenen sayısının o anda kullanıma hazır yatak sayısına bölünmesi ile günlük kapasite kullanım oranı bulunur. Dönem boyunca taburcu olan ve ölen hastaların yattıkları toplam tedavi-gün, hasta gün sayısını dönemin gün sayısı ile kullanıma hazır yatak sayısının çarpımından sağlanacak yatak-gün değerine bölerek ise bir dönemlik kapasite kullanım oranı hesaplanır<sup>79</sup>

Kapasite kullanım oranı hastane yönetiminde çok anlamlı bir göstergedir. Hizmetin etkinliği yönünden değerlendirilmesi açısından yönetici tarafından günlük, aylık ve yıllık kapasite kullanım oranı değerinin bilinmesi gereklidir. Çünkü yıllık kapasite kullanım oranı, sağlık planlamacıları için,

yataklı tedavi kurumlarının yatak gereksinmesinin saptanmasında bilinmesi gerekli ana unsurlardan biridir.

Hastane kapasitesi eksik kullanımı yöneticilerin kendi istekleri dışında da olabilir. Hastane hizmet sunduğu bölgenin ihtiyacından fazla kapasitede yapılmış ise süreklilik arz eden bir atıl kapasite durumu ortaya çıkacaktır. Bulunduğu bölge ihtiyacına uygun kapasitede olsa dahi, talepte değişkenlik varsa hastane talebin en yüksek olduğu zamana göre ayarlanmış olacağından talepte azalma olan zamanlarda hastanede atıl kapasite bulunacaktır<sup>79</sup>. Eksik kapasite ile çalışmaya nedenlerden biri de , hastane servislerindeki yataklar diğer servis hastaları için kullanılamaması olabilir.

Hastanelerde kapasite kullanım oranını yükselten etmenler;

- i. Hastane yatak kapasitesi
- ii. Hastalanma sayısı (kaza artışı, yetersiz koruyucu hekimlik)
- iii. Hasta kabul yüzdesi
- iv. Yaşlı ve çocuk oranı artışı
- v. Uzun ortalama kalış süresi

Kapasite kullanım oranını düşüren nedenler;

- i. İhtiyaçtan fazla yatağın olması
- ii. Kesintili çalışma (taşınma, onarım, tatil, grev vb. nedenler.)
- iii. Yatak kapasitesinin bölünmesi (cins, yaş, klinik ve uzmanlık alanları oranında)
- iv. Tedavi giderini ödemede ekonomik yetersizlik (ekonomik gerileme)
- v. Hastane dışı tedavi olanakları
- i. Hasta kabulde yetki dağılımı

Maliyetler ile kapasite kullanım oranı arasındaki ilişkide tedavi hizmetinin içeriği de bir etkidir. Maliyetlere tedavi kapsamının etkisi, kapasite kullanım oranının etkisinden daha çok olabilir. Dolayısıyla kapasite kullanım oranı büyük olan bir hastanenin birim maliyeti, kapasite kullanım

oranının düşük olduğu bir başka hastaneden daha yüksek olabilmektedir. Bu tür bir durumda hastanelerin tedavi hizmetlerinin içeriğindeki farklılığın geçerliliğine bakılmalıdır. Varılan sonuca göre kapasite kullanım oranı yüksek olan hastane büyük bir hastane ve kullanım oranı düşük olan küçük bir hastane ise, büyük hastanelerin daha karmaşık hastalıklara ya da rahatsızlıklara pahalı yöntemler kullanarak hizmet sunacağından kapasite kullanım oranını daha yüksek olmasına karşın birim maliyetlerinin daha yüksek olması olağan karşılanır<sup>43</sup>.

Verimlilik ölçüsü olarak hastanelerde yatak işgal oranı kullanmakta ve istenen performans tam kapasite ile çalışma olmakla birlikte, bunun gerçekleşmesi fiilen oldukça zor görünmektedir. Bunun nedeni olarak hastanenin belirli bir kullanım seviyesinden sonra zorlukların etkili olmaya başlayacağı ve talep yoğunluğu ile birlikte hizmetin kalitesinin olumsuz yönde değişebileceği söylenebilir. Hastanelerin maliyet yapısına göre atıl kapasitenin hastane maliyetlerine etkisi değişkenlik göstermektedir. Emek yoğun sektör olması sebebi ile personel giderleri hastane maliyetlerinin önemli bir bölümü oluşturmaktadır. Kısa dönemde personel maliyetleri sabit gider olarak kabul edileceğinden, var olan kapasite birimi düşen sabit maliyetler daha yüksek olabilecektir. Dolayısıyla yatakların bir bölümünün boş ya da servisler arasında yatak dağılımının iyi düzenlenmesi hastaneye yatak başına sabit maliyetler kadar ilave maliyete yol açacaktır. Kapasite kullanım düzeyi, hastanelerde performansın değerlendirilmesinde, üretim planlamasında ve maliyetlerin izlenmesinde hastane yönetimi için önemli konulardan biridir.

#### *Hastane büyüklüğü;*

Burada hastane işletmelerinin büyüklüğü ile anlatılmak istenen unsur; hastanelerin fiziki imkânlarının talepleri karşılama gücüdür. İktisadi anlamda ifade edildiğinde, talep; hasta, yaralı veya kontrole gelen kişiler; arz

ise, hastanenin bu kişilerin ihtiyaçlarının karşılanması veya sıkıntılarının giderilmesi amacıyla verdiği sağlık hizmetidir<sup>80</sup> .

Hastane büyüklüğünün birim maliyetler üzerinde önemli bir etkisi olduğu söylenebilir. Hastane hacmi büyüdükçe hizmet sunumunda daha fazla uzmanlık alanı sağlanırsa , verimlilik artar bununla birlikte maliyetler düşürülür. Diğer yandan uzmalıkların varlığı ile birlikte pahalı, uzun süre tedavi gerektiren ,daha fazla emek, malzeme, makine ve ekipman gerektiren hasta sayısında artacaktır. Bu durum birim maliyetlerini yükseltecektir<sup>81</sup> .

Değişmez masraf etken, büyüklüğün birim maliyetler üzerine etkisine ilişkin diğer bir nedendir. Özellikle mutfak, çamaşırhane, kazan dairesi gibi yardımcı hizmetlerin büyük hastaneler birim maliyeti düşürücü yöntemleri kullanma olanaklarına kavuşacaklardır. Sabit kıymetlerin kullanılmasına ilişkin dönem maliyetlerine yüklenecek amortisman giderleri birim maliyet içinde düşecektir<sup>82</sup> .

Hastane büyüklüğünün maliyetler üzerindeki olumsuz etkisi ise, olması gerekenden daha büyük olan bir hastanenin, yarattığı atıl kapasite sonucu oluşan ek maliyetler olarak ifade edilebilmektedir. Ayrıca hastanelerdeki uzmanlaşmanın yeterli olmaması sonucunda, tedavi edilemeyen bir hastanın veya giderilemeyen bir sağlık probleminin gelecekte yaratacağı dolaylı maliyetler o hastanenin maliyetlerini etkilemese bile toplumsal maliyet unsuru oluşturmaktadır. Dolaylı maliyetlere örnek olarak; zaman kaybı, iş gücü vb. şeyler verilebilir.

Teknoloji; Hastane işletmelerinin hem emek yoğun hem de sermaye yoğun işletmeler olarak ifade edilmesi, sermayenin büyük bir bölümünün teknolojiye kanalize edildiğini gösterir. Teknolojiye yapılan harcamalar maliyetleri artırmaktadır. Ayrıca yapılan teknolojik yatırımlar; nitelikli iş gücü, malzeme, enerji, bakım ve onarım maliyetlerini de beraberinde getirmektedir. Bir diğer yandan bakıldığında mevcut teknolojik cihazlar ile daha kısa sürede daha kaliteli bir şekilde hizmet sunulması ile

hastalığın teşhis ve tedavisi sağlanarak maliyetler üzerindeki olumlu etkisi olacaktır<sup>83</sup> .

Teknolojinin verimli kullanılması önemlidir. Verilecek hizmetin verimlilik ve kalitesinin artırılabilmesi için tıbbi teknolojinin verimliliğini etkileyen faktörler ele alınmalıdır. Bu faktörleri; işgücü, enerji, malzeme ve bakım onarım olarak sıralanabilir<sup>84</sup> ;

- ii. *İşgücü*: Mevcut iş gücünün teknolojiyi kullanabilecek seviyede eğitilmiş olmasını,
- iii. *Enerji*: Kullanılacak enerji kaynaklarında teknolojik donanımı yüksek alt yapıya sahip olunmasını,
- iv. *Malzeme*: Teknoloji ile uyumlu, kaliteli malzemenin kullanılmasını,
- v. *Bakım onarım*: Bakım onarım politikasının uygun bir şekilde izlenmesini ifade etmektedir.

*Hizmetin kalitesi;*

Sağlık hizmeti kalitesinin farklı tanımları yapılmış ve değişik yaklaşımlara göre değerlendirilmiştir. Sözelimi sağlık hizmeti kalitesini sadece tıbbi hizmetler açısından ele alan bir tanımda kalite; bir hastalık veya durumun bir işlevi olarak bireyin sağlık durumunda ortaya çıkabilecek bir gerilemeyi hiç değilse durduracak ya da iyileşme sağlayacak bir şekilde belli faaliyetlerin yerine getirilmesidir<sup>85</sup>.

Hastanelerden sağlık hizmeti alan hastaların, muayene ve tedavileri sonrasındaki memnuniyet dereceleriyle hastanelerin sunduğu hizmetin kalitesi ölçülür. Yaşam şekli, önceki hastane deneyimleri, gelecekte beklenenler, bireysel ve toplumsal değerler gibi birçok faktörü kapsayan bir kavramdır hasta memnuniyeti. Hasta hizmete alımı öncesi ve sonrasındaki beklentileri ile deneyimlerini karşılaştırarak memnuniyet/memnuniyetsizlik ifade etmektedir<sup>86</sup>.



Hasta memnuniyetini arttırma adına alt yapı ve teknoloji üzerine yapılan giderler hastane maliyetlerinin arttırmaktadır. Bunun yanında hasta ilişkilerinde, iletişim memnuniyetini arttırmak için sağlık personeline verilen hizmet içi eğitimler de hastane maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bu varsayımlar altında sağlık hizmeti kalitesinin artması doğrudan maliyetlerin artması anlamına gelmektedir. Zira herhangi bir harcama yapılmadan da, sağlık hizmetinin kalitesi iyi yönetim politikaları ile arttırılabilir.

## **2.9. Bütçe Azaltıcı Faaliyetler**

Sağlık sektörünün yapısı gereği tıbbi süreçlerde herhangi bir eksiltme yapmak mümkün değildir. Verilen hizmetlerle ilgili belirli bir kalite standardının sürekli olarak korunması gerekmektedir. Verilen hizmet doğrudan doğruya insan sağlığı ile ilgilidir. Yapılan hatalar parasal olarak ölçülemeyen sonuçlar doğurabilir. Bu durum hastaneleri zorlamaktadır. Hastaneler bu yüksek maliyetleri karşılamak için maliyet yönetiminde daha etkili yöntemler kullanmak durumunda kalmaktadırlar<sup>87</sup>.

Hangi ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarının hastaneler için uygun olduğu araştırmacıların da merak ettiği konulardan birisi olagelmiştir. Kullanılacak maliyet yönetimi yaklaşımları ilgili ülkelerin sağlık ve mali mevzuatlarıyla doğrudan ilgilidir. Sağlık işletmelerinin tamamen özel sektör çerçevesinde çalıştığı ülkelerde ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarının büyük çoğunluğunun uygulanması mümkün olmaktadır. Türkiye gibi kamu denetiminde çalışan ülkelere ise mevzuatla ilgili kısıtlamalar bazı yaklaşımların uygulanmasına mani olmaktadır.

İleri maliyet yönetimi yaklaşımları incelendiğinde Kaizen ve Kıyaslama gibi yasal düzenlemelerle ilgili olmayan yaklaşımların kullanım alanı buldukları anlaşılmaktadır. Hastanelerde Kaizen yönteminin uygulanması için sağlık hizmetinin sunulması sürecinde dolaylı ya da dolaysız hizmet veren tüm kişi veya grupların yönetim tarafından belirlenen

değişim/gelişim stratejilerine harfiyen uymaları ve süreci düzenli bir şekilde takip etmeleri gerekmektedir<sup>88</sup>. Bu durumda hastane yöneticilerinin sürece rehber olmaları beklenmektedir. Hastane yönetimi Kaizen ilgili çabalara yatırım yapmalıdır. Diyalog kanalları açık olmalı ve etkileşim dikkatle sürdürülmelidir<sup>13</sup>. Sağlık çalışanlarına saygı duyulmalı, hasta ve hasta yakınları ile ilişkiler özenli olmalıdır. İyileştirme süreçleri için araçlar oluşturulmalıdır. Hastane tüm boyutlarıyla organize olmalıdır<sup>87</sup>. Hastanelerde Kaizen'in uygulanması için çalışanların inisiyatif kullanmaları gereklidir. Çalışanlar tüm süreçlerde hasta odaklı bir bakış açısı kazanmış olmalıdırlar<sup>89</sup>.

Tüm bunların gerçekleştirilmesi yeni maliyetleri de ortaya çıkarmaktadır. Dolayısıyla hastane tüm süreçlerle ilgili maliyetleme çalışmalarına tüm personelin katılmasını sağlamak durumundadır. Başka bir deyişle, tüm çalışanlar kendilerini ilgilendiren maliyet bilgilerini bilmek zorundadırlar. Maliyet azaltma konusunun bireysel bir mesele değil, tüm ekibi ilgilendiren bir sorun olduğu bilinmelidir. Bu iş tamamen muhasebe birimine devredilmemelidir<sup>90</sup>.

Yalın üretim ve yönetim yaklaşımı da son yıllarda hastanelerde kullanılmaya çalışılmaktadır. Yalın üretim ve yönetim yaklaşımının altında yatan yalın düşünce hastane süreçleri açısından yararlı görülmektedir. Türkiye'de de özellikle 2000'li yıllarda bazı üniversite hastaneleri bu yaklaşımı uygulamaya çalışmışlardır. Yalın yönetimde kullanılan 5S yönteminden bu hedefe yönelik olarak yararlanılabilmektedir. 5S yöntemi beş aşamalı bir süreçtir: Sınıflandırma (ayıklama), sıralama (düzenle), silme (temizle), standart hale getirme ve son olarak sürdürme (süreklilik). Sınıflandırma aşamasında malzeme ve gereçler kullanım sıklığına göre saklanmakta, fiziki olarak hastanede yer ortaya çıkması, gereksiz işgaller ortadan kaldırılmaktadır. Sıralama aşamasında çalışanların malzemeleri ne kadar kullandıkları hesaplanmakta ve en çok kullandıkları eşyaları en yakında tutmaları sağlanmaktadır. Örneğin; hastane personeli tarafından her

saat kullanılan bir malzemen hemen el altında bir yerde tutulurken, günlük ihtiyaç duyulan bir malzeme ise serviste biraz daha uzak bir yerde saklanmaktadır. Yıllık kullanılan malzemeler hastane deposunda bulundurulmaktadır. Silme aşamasında personel kendi servis içi temizliğini hafif bir şekilde yapmaktadır. Böylece günlük temizliğe katkı yapılmış olmaktadır. Dördüncü aşama hastanelerde en çok dikkat çeken aşama olmaktadır. Gerkli olan malzemeler için en uygun yer belirledikten sonra malzemelerin her zaman tanımlanan yerlerde saklanması gereklidir. Bu sayede personel her şeyin yerini daima en hızlı biçimde bulmaktadır. Ayrıca tükenen malzemeler hemen fark edilecek ve yerine koyulabilecektir. Son olarak sürdürme aşamasında bu faaliyetlerin sürdürülebilir nitelikte olup olmadığı incelenmektedir. Denetim sağlanırken eksik olan hususlarda tespitler yapılabilmektedir. Ayrıca yalın yönetimde geçen Kanban sistemi de hastanelere malzeme ve stok yönetimi için basit ama etkili bir yöntemdir. Sistem ile kullanılan malzeme tamamen bitmeden yeni siparişler verilebildiği gibi fazla stok bulundurmak da önlenmektedir<sup>91</sup>.

Sağlık hizmetlerinde maliyetlerin düşürülmesinde etkili yöntemlerden birisi de israf türlerinin belirlenmesi, görünür hale getirilmesi ve yok edilmesidir. Hastanelerde israf konusunda yapılan araştırmalardan birisinde israf türleri belirlenmiş ve maliyetler üzerindeki etkileri belirlenmeye çalışılmıştır. Buna göre hastanede en sık görülen ve maliyetleri artıran israf türü boş yatak olması durumunda personel görevlendirilmesidir. Yine süreç komplikasyonları, advers ilaç vakaları, hastanede gereksiz yatış işlemi yapılması, yatak devir hızında yaşanan gecikmeler, enfeksiyonlar israfı artırmaktadır. Bu araştırmanın ilginç sonuçlarından birisi de hasta güvenliği ve insan kaynaklı israfların fazlalığına dikkat çekilmesidir<sup>92</sup>.

Diğer sektörlerde olduğu gibi sağlık sektöründe de hastaneler rekabet üstünlüklerini korumak ve devamlılıklarını sürdürebilmek için maliyetlerin ölçülmesine büyük önem vermektedirler. Geleceğe yönelik planlar açısından zamanında elde edilmiş maliyet bilgileri önem taşımaktadır.

Bu bilgiyi sağlamaya yönelik uygulanan yöntemlerden birisi de Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM)'dir<sup>93</sup> .

Bazı araştırmacılar hastanelerde maliyet etkinliğinin FTM uygulamaları ile artırılabilceğini düşünmektedirler. FTM sayesinde tedavi süreçlerinde ve cerrahi işlemler esnasında tüketilen kaynaklar tam olarak tanımlanabilmektedir. Dolayısıyla yapılan her faaliyet için maliyet hesaplamaları daha doğru yapılabilmektedir. Bu süreçte faaliyetlerle doğrudan ilgili olmayan hizmet giderleri ayrıştırılabilmekte, kalite artırıcı müdahalelerin maliyetlere nasıl bir etki yapacağı gözlemlenebilmektedir.

Uygulanabilirlik açısından kıyaslandığında sağlık işletmelerinde FTM yönteminin kullanılması sanayi işletmelerinde kullanılmasına göre daha zordur. Bu zorluğun temel nedeni ise sağlık işletmelerinde verilen hizmeti çıktı şeklinde tanımlamamanın kolay olmamasıdır. Sağlık hizmeti almak için başvuran hastaların talep ettikleri hizmetlerin birbirinden farklı olması, farklı birimlerden hizmet almaları, kullanılan madde ve malzemelerin genel olarak farklılığı gibi nedenlerden ötürü verilen hizmet ile ilişkilendirilmesi açısından da sanayi işletmelerine göre daha zor olmaktadır. FTM yöntemi maliyet havuzlarından çok fazlasıyla yararlanmaktadır. Buna bağlı olarak fazla sayıda maliyet sürücüsü kullanma zorunluluğu da ortaya çıkmaktadır. Sağlık hizmetlerinde etkinlik ve verimliliğin en üst düzeyde sağlanabilmesi için mümkün olduğu kadar çok sayıda maliyet sürücüsüne ihtiyaç duyulmaktadır<sup>94</sup> .

Türkiye'de yapılan bazı araştırmalarda DPK'nın (Dengeli Puan Kartı) kullanım alanları örnek olay çalışması olarak ele alınmıştır<sup>95</sup>. Yıldız ve diğerlerinin DPK ile ilgili olarak özel bir hastanede gerçekleştirdikleri örnek olayın sonucunda; öğrenme ve yenilik, müşteri, içsel süreçler ve finansal boyutlarına iş gören boyutunu da ekledikleri anlaşılmaktadır. Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde yapılan başka bir araştırmada ise DPK göstergeleri olarak kurumsal performans katsayısı, şikayet sayısı, hekim başına yatan hasta sayısı, hekim başına poliklinik sayısı, yatak doluluk oranı,

yatak devir hızı, yatak devir aralığı, bir hastanın ortalama kalış günü, yatan hasta oranı ve ölüm hızı ele alınmıştır<sup>96</sup> .

Stratejik maliyet yönetiminin (SMY) amacı maliyetleri etkileyen ana etmenlerin belirlenmesi, değer yaratmayan işlevlerin ve genel giderlerin hedeflenmesi ve mevcut planlama ve yürütme faaliyetlerinin geliştirilmesi yoluyla maliyetlerin tekrar şekillendirilmesi ve nihayetinde azaltılması olarak ifade edilmektedir.

Türkiye’de SMY ile ilgili faaliyetlerle daha çok büyük ölçekli özel hastaneler ilgilenmektedir. 2000’li yıllarda stratejik planlama faaliyetlerinin kamu kurumlarında zorunlu hale getirilmesiyle birlikte, hastanelerde kısmen SMY’ye veri sağlayan çeşitli süreçler üretilmeye başlanmıştır; akademik çevrelerde de SMY konusu tartışılmaya başlanmıştır. Bununla birlikte; Türkiye’de stratejik maliyet yönetimi ile ilgili olarak yapılan bir araştırmada özel hastane yöneticilerinin stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı içinde yer alan teknikleri uygulanamaz buldukları ifade edilmektedir<sup>97</sup> .

Hastanelerde kalite maliyetleri konusuna olan ilgi toplam kalite yönetimi uygulamaları ile birlikte artmıştır. Türkiye’de toplam kalite, ISO gibi konularda oldukça deneyim kazanan hastanelerde kalite maliyetlerinin nasıl ölçülebileceği akademik çevrelerde de tartışılmıştır. Bu konuda yapılan araştırmalardan birisinde kalite maliyetleri olarak önleyici, değerlendirme, iç ve dış başarısızlık maliyetleri ele alınmıştır. Önleyici maliyetler kalite eğitimlerinden temizlik makine ve ekipmanlarına, atık maliyetlerinden tedarikçilere kadar toplam on dört maliyet kaleminden; değerlendirme maliyetleri ise cihaz ve malzeme kontrolü, kayıt kontrol, stok depo hizmetleri gibi beş kalemden oluşmaktadır. Son olarak iç ve dış başarısızlık maliyetleri olarak epikriz kontrolü ve düzeltilmesi, ameliyathane malzemelerinin zamanında gelmemesi, film ve laboratuvar testlerinin yenilenmesi, hasta nakil maliyetleri, hasta şikayetleri vb. sayılabilmektedir. Yapılan araştırmada önleme maliyetlerinin kalite maliyetleri içindeki oranları % 90’dan fazla olarak

hesaplanmıştır. Önleme maliyetlerine yapılan yatırımlar başarısızlık maliyetlerini de azaltmaktadır<sup>98</sup>.

Hastanede hedef maliyetleme yaklaşımı uygulanmak istenirse sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılması hususunda resmi sağlık kurumları fiyat tarifesinde geçen paket işlem fiyatına göre hedef maliyet oluşturulacaktır. Bu uygulamada sağlık hizmetine ait satış fiyatı hastaneden bağımsız bir şekilde belirlendiğinden hedef maliyet ve kar marjı bu fiyat göre belirlenmektedir<sup>99</sup>.

## **2.10. Bütçe Kavramı**

Bütçe, kamu ekonomisinde mal ve hizmetlerinde üretimin finansman aracıdır. Dolayısıyla, piyasa ekonomisinin sağlayamadığı gereksinimler için kamu sektörü bu nitelikteki hizmetleri üretir. Yürütme gücünü ortaya koyan kurum ve yönetim birimleri, yasama organı tarafından onaylanmış olan bütçelerde belirtilen ödenekleri kullanarak söz konusu hizmetleri üreterek gereken gelirleri toplar. Yargı organları da, bütçeye yönelik olarak kamu yönetimi birimleri, kamu görevlileri ve vatandaşlar arasında ortaya çıkan hukuksal anlaşmazlıkları çözerek karara bağlar<sup>100</sup>. Ekonomik açıdan bütçe kavramı ise, devletin belirli bir dönem içinde milli ekonomideki “gelir-gider” dengesini gösteren bir tablodur. Başka bir ifade ile bütçe, devletin her yıl vergi ve benzeri yollarla milli ekonomiden ne miktarda gelir toplayacağını ve toplanan gelirlerin ne şekilde harcanacağını gösteren bir belgedir<sup>101</sup>.

İşletmeler, gerçekleştirecekleri aktivitelerini öngörerek, plânlanan sayılarla fiili etkinlik sonuçlarını karşılaştırabilirler. Bunun yanı sıra, bu plânlarla, gelecekteki kârlılıklarını da tahmin ederek bu kapsamda gerekli önlemlerini de alabilirler. Ancak, işletme yönetimi sürekli ve yeterli kârı sağlamak için, sadece günlük plânlarla yetinmemelidir. Bunlara ek olarak, işletme amaçlarına ulaşmada yönetime rehberlik edecek işletme bütçelerini de hazırlamalıdır. İşte bütçeleme de işletme bütçelerini ve bu bütçelerin

hazırlanmasını içeren bir süreçtir<sup>102</sup> . Başka bir anlatımla, bütçeleme, işletme bütçelerinin plânlanması, düzenlenmesi ve denetimine yönelik teknikleri ve yöntemleri ifade etmektedir. Kısacası, bütçeleme kavramı, işletme bütçelerinin mekanik ve teknik yönlerini içermektedir<sup>103</sup> .

Bütçelemede işletmenin tüm fonksiyon ve etkinlikleri birbirleriyle ilişkili olarak değerlendirilir. İşletmede bu görevleri üstlenen kişiler bütçe öngörülerini hazırlar. Bu nedenle, bir bütçe, çok sayıda kişinin bir araya gelerek gösterdiği çabalar sonucunda hazırlanır<sup>104</sup>. Bütçeleme, işletme bütçelerinin hazırlanması olduğundan, bir işletme bütçesinin hazırlanma aşamaları aynı zamanda bütçeleme işlemi de belirler. Genel olarak bir işletmede işletme bütçesi hazırlanırken aşağıdaki aşamalar göz önünde bulundurulur<sup>105</sup> ;

- i. İşletme hedefleri ve politikalarının kararlaştırılması,
- ii. Bütçelerin detaylı bir şekilde hazırlanması,
- iii. Bütçe tasarısında gerekli düzeltmelerin yapılması ve
- iv. Tasarının onaya sunulmasıdır.

Bütçeleme süreci, yönetim tarafından işletme hedefleriyle politikalarının kararlaştırılmasıyla başlar ve bu doğrultuda işlevsel bütçeler hazırlanır. Yapılan bütçeler tekrar incelenerek hata oranları düzeltilir, daha sonra da son haliyle yönetime sunulur. Bu aşamaların tamamlanması için, işletmenin büyüklüğü ile örgüt yapısının karmaşıklığına göre, yaklaşık üç ile altı ay arasında bir zamana gerek duyulduğu belirtilmektedir<sup>106</sup> .

Hastaneler birbirinden çok farklı ve çok sayıda talebe yanıt vermek durumundadırlar. Çünkü sağlık hizmetleri standardize edilememektedir. Bilinen bir deyişe göre “hastalık yoktur, hasta vardır.” Dolayısıyla hastaneye gelen her hasta diğerlerine benzemeyen farklı yöntemlerle tedavi edilebilmekte; bu nedenle deyim yerindeyse neredeyse her hasta için farklı bir maliyet tablosu ortaya çıkmaktadır. Üretim işletmelerinde mamul üretim sürecini önceden tahmin etmek ve buna bağlı olarak maliyetlerin ne kadar olabileceğini tespit etmek mümkündür. Ancak

sağlık hizmetlerinde hastanelere başvuran hasta ve vakaların (girdi) farklılığı, uygulanacak tedavinin farklılaşmasına ve buna bağlı olarak ilaç ve tıbbi malzemenin de değişmesine neden olmaktadır. Bu yüzden sağlık işletmelerinde maliyetlerin tespiti zor olmaktadır. Aynı zamanda sağlık çıktılarının belirlenmesi ve ölçümünün zor olması da maliyetlerin belirlenmesini zorlaştırıcı etki yapmaktadır<sup>43</sup>.

Hastaneler sundukları hizmetlerde doğrudan kar amacı gütmeseler bile (özel hastaneler kapsam dışındadır) maliyetlerin elde edilen gelirlerin altında kalmaması hizmet sürekliliği açısından çok önemlidir. Bu yüzden maliyetlerin net bir şekilde ortaya konulması ve etkili bir şekilde yönetilmesi gerekir. Hastanelerde bütçeleme sürecinde etkili maliyet yönetiminin ilk şartı maliyet unsurlarını tanımlamaktır<sup>107</sup>.

Tablo 6. Hastanelerde maliyetleri belirleyen faktörler<sup>46</sup>

<b>MALİYET UNSURLARI</b>	<b>MALİYETLER</b>
<b>Doğrudan personel</b>	Hekim ve hemşire maaşları ve döner sermayeden aldıkları paylar
<b>Dolaylı personel</b>	Temizlik, güvenlik, hasta bakıcı, tıbbi sekreter, idari işler, şoför ve benzeri diğer personelin giderleri
<b>Tıbbi sarf malzeme</b>	Tıbbi ilk madde ve malzemeler
<b>Genel sarf malzeme</b>	Genel ilk madde ve malzemeler
<b>İlaç</b>	Her türlü ilaç ve benzeri malzemeler
<b>Isınma</b>	Her türlü ısınma cihazları giderleri
<b>Enerji</b>	Kullanılan makine ve teçhizat enerji giderleri, her türlü aydınlatma giderleri
<b>Yolluklar</b>	Hastane tarafından görevlendirilmiş personele ait süreli ve gezici yolluk giderleri
<b>Dolaylı üretim</b>	Bina, makine ve teçhizat amortisman bedelleri, periyodik bakım onarım giderleri, haberleşme giderleri ve diğer çeşitli giderler
<b>Dış kaynak kullanımı</b>	Hastane yapısına göre yemekhane giderleri, temizlik ihtiyacı veya dışardan sağlanan güvenlik hizmetleri vb. giderler
<b>Yatak hizmetleri</b>	Hasta ve refakatçisi için her türlü yatak maliyetleri (yataklı sağlık hizmeti veren hastaneler için geçerli)

Tüm harcamaların karşılanması üzere hastaneye belli bir süre için belirlenen sabit bir bütçe verilmektedir. Bu yöntemde hastane gelirlerinin hepsini veya neredeyse tamamını hükümetin genel bütçeden aktardığı kaynak oluşturmaktadır. Bütçede kalan fazla kaynak hangi nedenle ayrılmışsa sadece onun için kullanılması gerekmektedir, bu nedenle sağlık kurumlarında



çalışan personel ve yöneticiler bütçe döneminde (genellikle 1 yıl) bütçe kalemlerindeki kaynakların hepsini harcama yoluna gitmektedirler. Bütçe döneminin sonunda bütçe kalemlerindeki fazlalığın gerçek ihtiyaca yönelik bir şekilde kullanılamamasının sebebi de budur. Kamu yöneticilerinin performans değerlendirmeleri yapması bu tür uygulamalardan dolayı zorlaşmaktadır. Harcama kalemleri bütçeleme doğrudan merkezi otorite veya hükümet tarafından yönetilen sağlık sistemlerinde daha çok kullanılmaktadır<sup>108</sup>

Bu tür ödeme yöntemi, geriye dönük ödemenin tipik bir şeklidir. Her hizmet için fiyat önceden belirlenebilmesine rağmen sunulan hizmetlerin türü ve miktarı konusunda hizmet sunucuları önceden belirlenmiş bir anlaşma ile sınırlandırılmamıştır<sup>109</sup>. Bu yöntemin uygulanması ile ilgili faktörler aşağıdaki gibi sıralanmıştır<sup>110</sup> ;

Bu yöntem hizmet sunanlara ve hizmeti satın alanlara idari açıdan kolaylık sağlamaktadır.

- i. Daha fazla sağlık hizmeti sunumunu teşvik etmesi, sağlık hizmetlerinin kalitesi ve toplam harcamalar üzerinde ters etki oluşturabilmektedir.
- ii. Hastane maliyetleri, geri ödeme oranını aştığında verimliliği geliştirici özendiriciler vardır ancak geri ödeme oranının, maliyetleri aşması durumunda herhangi bir özendirici uygulanmamaktadır.

Bu tür sistemde, tüketicilerin ihtiyaç duydukları bilgi için hizmet sunanlara güvenmesi ve hizmet sunanların da sundukları hizmetlerin hacmini arttırıcı teşvik edici unsurlara sahip olması nedeniyle aşırı hizmet kullanımını desteklemektedir.

Esas üretim gider yeri; işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan ürün ve hizmetlerin üretildiği birimlerdir. Esas üretim gider yeri olarak hastane işletmelerinde örneğin; göz servisi, kulak boğaz burun servisi gibi servisler nitelendirilir. Yardımcı üretim gider yeri; esas üretim gider yerlerinin ve diğer gider yerlerinin faaliyetlerini devamlılığını sağlamak için

gerekli yan girdileri üreten birimlerdir. Yardımcı üretim gider yeri olarak, Hastane işletmelerinde örneğin; anestezi, kan bankası gibi bölümler değerlendirilir. İşletmedeki gider yerlerine hizmet sunmak için oluşturulan birimler yardımcı hizmet gider yeridir. Yemekhane, bakım-onarım gibi bölümler yardımcı hizmet gider yeri olarak nitelendirilir<sup>111</sup>

Gider yerlerine doğrudan yüklenemeyen giderleri, dağıtırken kullanılan ölçülere gider dağıtım anahtarı (ya da ölçüsü) denir. Dağıtılacak giderlerin niteliğine uygunluğu, mantıklılığı, ölçülebilirliği ve pratikliği şeklindeki özelliklere bakılarak dağıtım anahtarı seçilir. Dağıtılacak giderin yanı sıra, kullanılacak anahtarın seçiminde; işletmenin muhasebe sistemindeki kayıt ve bilgi akışı, işletme büyüklüğü, yönetim politikaları, dağıtılacak giderin toplam tutarı, gider dağıtımının amacı gibi bir çok etkenin birlikte ele alınması gerekmektedir. Gider yerlerine doğrudan yüklenebilecek giderler için dağıtım anahtarı kullanılmasına gerek yoktur. Bu giderler doğrudan ilgili gider yerine gönderilir<sup>111</sup>

*Giderlerin gider yerlerine dağıtımı (birinci dağıtım);* Amaç, dağıtım ölçüsü (anahtarları) yardımıyla dolaylı giderlerin ilgili tüm gider yerlerine dağıtılmasıdır<sup>111</sup>. Birinci dağıtımı ile hastane işletmelerinde tahakkuk eden elektrik giderinin elektriği kullanan esas üretim gider yerleri, yardımcı üretim gider yerleri ve yardımcı hizmet gider yerlerine, elektrikten faydalandıkları ölçüde paylaşılması sağlanır.

*Yardımcı gider yeri giderlerinin dağıtım (ikinci dağıtım);* İkinci dağıtım yardımcı gider yerinde birinci dağıtım sonucu toplanan giderlerin esas üretim gider yerlerine dağıtılmasıdır. Hastane işletmelerinde, doğru olan özel hizmet merkezlerinin maliyetlerinin hastalara yüklenmesidir, ikinci dağıtıma tabi tutulması gereken sadece destek hizmet merkezleridir ve esas üretim gider yerleri ile özel hizmet merkezlerine pay vermelidir. İkinci dağıtım yönteminde matematiksel, kademeli, doğrudan ve planlı dağıtım yöntemleri kullanılabilir.

Kademeli dağıtım, hastane işletmeleri için kullanılabilir en iyi dağıtım yöntemidir. Matematiksel ve karşılıklı dağıtım yöntemi daha doğru sonuç veriyor olsa da, anlaşılma ve uygulama zorluğu nedeniyle hastane işletmelerinde kademeli dağıtım yöntemi uygulanması yeterlidir<sup>52</sup>.

*Giderlerin ürünlere dağıtımı (üçüncü dağıtım);* Üçüncü dağıtım, birinci ve ikinci dağıtım sonucu esas üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin o gider yerinde üretilen ürün veya hizmetlere dağıtılmasıdır. Bu aşama esas hizmet gider yerlerinde oluşan giderlerin hastalara dağıtılarak birim maliyetlerin hesaplanmasına dayanır.

*Birim maliyetlerin hesaplanması;* Birim hasta maliyetlerinin hesaplanması üçüncü dağıtım sonrasında esas hizmet üretim gider yerlerinde toplanan giderler ile o gider yerinde hizmet alan hasta sayısına bölünmesi ile bulunur<sup>112</sup>.

Devlet hastanelerinden bütçe üretim faaliyeti olan sağlık hizmetinin sunumu esnasında yapılacak tüm harcamalar, elde edilecek tüm gelirler, stoklar nitelik bakımından farklılık taşımasından dolayı bütçenin etkin bir mali araç olarak kullanılabilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş kodlama ve sınıflandırma kurallarına uyularak oluşturulması gerekmektedir<sup>113</sup>. Devlet hastanelerinin verimli ve sağlıklı şekilde harcama yaptıklarının en önemli göstergesi bütçeleridir. Devlet hastanelerinde izlenen bütçe sistemi aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır;

- i. İşletme bütçesi (kâr planlaması)
  - a. Gelir bütçesi
  - b. Harcama bütçesi
- ii. Nakit bütçesi
  - a. Faaliyet kaynaklı nakit
  - b. Yatırım için nakit
  - c. Finansman için gerekli nakit
- iii. Sermaye bütçesi

- a. Varlıkları satın alma ve satma planları
  - b. Finansal planlar
- iv. Tahmini bilanço
- a. Aktifler
  - b. Pasifler
  - c. Net varlıklar

Hastanelerin hazırladığı kapsamlı bir bütçe; önceliklerin belirlenmesi, kaynakların tahsisi ve finansal performansın izlenmesine olanak sağlamaktadır. Gelir ve gider bütçeleri organizasyon içinde yönetimin sorumlu olduğu öncelikli bütçelerdir. Bütçe hastanelerin finansal planlama ve kontrolü için en önemli unsurdur. İşletme bütçesi işletme için planlama aracı olarak önemli olsa da bu önem bütçenin doğru değerlendirilmesi ile paraleldir. Kamu hastanelerinde döner sermaye bütçeleri; gelir-gider kontrolü sürecinde, bürokratik süreç ve merkezler bazında bütçelerin oluşturulmasında, bu bütçeler yolu ile yönetsel kontrol sürecinin sorumluluk raporları ile uygulanmasında önemli rol oynamaktadır.

Yasa tasarısı olarak 2007 yılında sunulan, 2010 yılında TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'ndan geçen ve 2 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazete'nin mükerrer sayısında yayınlanarak kabul edilen "Kamu Hastaneleri Birliği Kanunu", sağlık harcamalarının devlet üzerindeki baskısını azaltmak amacıyla çıkarılmıştır. Kamu Hastaneleri Birliği Kurumunun kurulması ile paralel analitik bütçe sistemine geçilmiş olup devlet hastanelerinin bütçeleme genel sekreterlikler kanalı ile kurum merkezince yönetilmeye ve denetlenmeye başlanmıştır. Bütçeleme ile ilgili kurallar sürekli olarak yapılan mevzuat değişiklikleri ile geliştirilmeye çalışılmakta ve hastanelere duyurulmaktadır.

Sağlık Bakanlığı'na bağlı sağlık hizmeti sunan kurumlar ve devlet hastanelerinde sağlık hizmeti üretilebilmesi için hastane genel bütçe kaynakları yetersiz kalmakta, döner sermaye bütçe kaynaklarını da kullanmaktadır. Döner sermaye bütçeleri, tedavi kurumlarında kişilerin sağlık

sorunlarının çözümlenmesi için toplumsal fayda sağlamasına katkıda bulunmaktadır. Bunların yanı sıra, çalışan personelin genel personel rejimi dışında ek ücret imkanı sağlaması, sağlık personelinin fazla mesai ücretleri döner sermaye sayesinde gerçekleştirilebilmektedir<sup>114</sup> .

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 9. maddesine göre<sup>115</sup>, devlet hastanelerinde bütçe uygulama yetkisi hastane yöneticisine yani harcama yetkilisine aittir. Ancak harcama yetkilisi kısmen ya da tamamen hiyerarşik olarak bir alt kademeye yetki devri yapabilir. Harcama yetkilisi gerektiği zaman bütçe uygulamasını devredebilir. Etkin bütçelerin ortaya çıkarılması

Bütçenin hazırlanması ve geleceğe dönük planlar çerçevesinde uygulanması hastanelerin genel yapıları üzerindeki değişimle birlikte finansal planlamalar açısından kullanılabilir önceliklidir. Sağlık tesislerinin döner sermaye gelirlerinin yanı sıra il özel idareden tahsis edilen ödenek imkanları da bulunmaktadır.

### **3. GEREÇ ve YÖNTEM**

#### **3.1. Araştırmanın Yöntemi**

Hemşirelik çalışanlarının maliyet gideri yönetimi algısının değerlendirildiği bu çalışma, nitel ve yarı yapılandırılmış olarak planlanıp “yüz yüze görüşme tekniği” kullanılmıştır.

#### **3.2. Araştırmanın Deseni**

Araştırmada nitel araştırma deseni kullanılmıştır. Nitel araştırma yöntemi, araştırmacının araştırmayı oluşturma ve tamamlamasında esneklik sağlar. Araştırmacı bu aşamada araştırma süresince meydana gelen durumlar ile ilgili olarak farklı yöntemler ve yaklaşımlar geliştirebilir. Bu tür araştırmaların önemli bir özelliği de keşfedici olmaları ve dolayısıyla konuları aydınlatmada kullanışlı ve yararlı olmasıdır. Bu çerçevede nitel araştırmalar araştırılan konu ya da olgular ile ilgili derin bilgiler sunar ve bunları farklı yöntemler ile ifade eder. Nitel araştırmalarda, daha çok doğrudan ilişkisi olan bireyler seçilir<sup>116</sup>. Dolayısıyla bu araştırmada sağlık çalışanlarının konuya ilişkin olarak görüşlerinin ne olduklarının daha ayrıntılı ve nitelikli olarak anlaşılabilmesi için çalışmanın yöntemi nitel araştırma tekniklerinden yüz yüze görüşme olarak belirlenmiştir. Görüşme tekniğinde insanların bakış açıları, deneyim, duygu ve algıları ortaya konulmakta ve bu süreçte gözlem ve yazılı belgelerden sağlanan verilerle desteklenerek araştırmanın güvenilirlik ve geçerliliğini arttırmaktadır.

#### **3.3. Çalışma Grubu**

Araştırmada, hemşirelik bölümü mezun olan, araştırmaya gönüllü olarak katılan, özel bir üniversite hastanesinde 1 yıldan fazla çalışmakta olan, 15 hemşire ile yüz yüze görüşme tekniği kullanılarak görüşülmüştür.

### **3.4. Veri Toplama Aracı**

Uzmanlara danışılarak hazırlanan mülakat görüşmeleri veri toplama aracı olarak kullanılmış ve bu kapsamda yöneltile sorularla araştırma desteklenmiştir. Araştırmanın literatür kısmında ise kitaplar, makaleler, dergiler ve internet ortamında yayınlanan verilerden faydalanılmıştır.

### **3.5. Verilerin Toplanması**

Araştırmanın mülakat kısmı hazırlama aşamasında, konuya ilişkin literatür taranmış ve çeşitli veriler taranmıştır. İncelenen yayınlarda ilgili kısımlar özetlenerek konuya dahil edilmiştir. Uygulama kısmında ise katılımcıların görüşleri ışığında elde edilen verilerle araştırma desteklenmiştir. Veriler Ocak 2016 ile Nisan 2016 tarihleri arasında toplanmıştır.

### **3.6. Verilerin Analizi**

Araştırma soruları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;

- i. Maliyet nedir?
- ii. Maliyet azaltıcı önlemler (gider yönetimi) nedir ve kurumunuzda yapılıyor mu?
- iii. Gider yönetiminin neleri etkilediğini ve nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?
- iv. Bildiğiniz ya da uyguladığınız maliyet azaltıcı faaliyetler var mı? varsa nelerdir?
- v. Hemşirelik hizmetlerinin hastane/kurum bütçesindeki rolü/yeri sizce nedir?

Katılımcıların maliyet gideri yönetimi algılarına yönelik olarak hazırlanan bu soruların yanıtlarının samimiyetle verildiği varsayılmaktadır.

#### 4. BULGULAR

1-Hemşirelik çalışanlarının maliyet gideri yönetimi algılarına ilişkin olarak hazırlanan sorulardan ilki maliyetin ne olduğuna ilişkindir. Özetlemek gerekirse katılımcıların maliyete ilişkin görüşleri;

- i. Hizmet sunarken harcanan ek giderler; malzeme, elektrik, su ve benzeri giderler kastedilmiştir.
- ii. Hemşirelerin kullandıkları ürün, zaman ve insan gücü; insan kaynağının kullanım süresi, harcanan mesai kastedilmiştir.
- iii. Para, bütçe, hasta bakımı, iş süreçleri, hastanede kalış süresi, iş planlama yetkinliği; bakım için harcanan para, yatak işgal süresi, çalışan yetkinliği kastedilmiştir.
- iv. Kullanılan malzeme giderleri; hasta için kullanılan malzemelerin ederi kastedilmiştir.
- v. Gider, yapılan işe karşılık harcanan güç, zaman ve para; insan kaynağı kullanım süresi kastedilmiştir.
- vi. Hasta giderleri, çalışan emeği; insan kaynağı ve hasta için kullanılan tüm ekipman ve malzeme ederi kastedilmiştir.
- vii. Gelir-gider arasındaki denge bütünü; gelirin ve giderin giderden fazla olmadığı ifade edilmek istenmiştir.
- viii. Ürünü doğru kullanma; bu ifadenin uygun olmadığı aşağıda açıklanmıştır.
- ix. Çalışan giderleri; insan kaynağı ederi kastedilmiştir.
- x. Ürünün alış fiyatı, kâr konulmamış hali; kurumun bir malı alış ya da mal ediş ederi kastedilmiştir.



“Kullanılan malzeme giderleri” katılımcıların tamamı için maliyet olarak nitelendirilmiş, hemen ardından ise “Hemşirelerin kullandıkları ürün, zaman ve insan gücü” gelmiştir, özellikle insan gücünün maliyet olduğu ifadesi, bir kaç farklı bulguda tekrarlı olarak karşımıza çıkmıştır, burada iş gücünün aslında gözle görülmeyen ancak maliyeti olan bir ürün olduğu anlatılmak istenmiştir. Yukarıdaki bulgulardan “Ürünü doğru kullanma” ifadesi maliyet kavramını açıklamaktan ziyade, maliyet azaltıcı önlem adı altında konuşulabilir.

2-Hemşirelere yöneltilen sorulardan ikincisi de maliyet azaltıcı önlemlerin yani gider yönetiminin ne olduğu ve kurumlarında yapıp yapmadığıdır. Verilen yanıtlar doğrultusunda elde edilen bilgiler şunlardır;

- i. Ürün raporlarının tutulması; hasta bakımı için kullanılan malzemelerin takibi ve kullanım alışkanlıklarının takibi kastedilmiştir
- ii. Sosyal güvencenin bilinmesi, kurumun ya da hastanın karşılayacağı miktarın bilinmesi; gider yönetimi için uygun bir ifade değildir, aşağıda detaylı açıklama yapılmıştır.
- iii. Ürünün maliyetinin bilinmesi ve zayıya önem verme; maliyetin bilinmesi sadece zayı olması durumunda birim performansı için gerekli olabilir, “zayıya önem verme” ifadesinde zayı olmaması konusunda dikkat etmek olarak ifade edilmek istenmiştir.
- iv. Kalitenin korunması ve bakıma yansması, çalışan memnuniyetini etkilemesi; kalite standartlarında çalışma ile istenen ve ekonomik bakım sonuçlarına ulaşmak, hasta memnuniyeti yaratarak dolayısı ile çalışan memnuniyetinin oluşması kastedilmiştir.
- v. İsrafın önlenmesi; özellikle kullanıcı alışkanlıklarına bağlı gelişen israf ifade edilmek istenmiştir, örneğin steril malzemelerin sadece gereken durumlarda tüketilmesi.
- vi. Benzer ürünlerden etkin olanının seçilmesi; aynı etkiye sahip olan iki üründen maliyeti az olanın tercih edilmesi kastedilmiştir.
- vii. Yapılan harcamaların kontrollü olarak düzenlenmesi,

- viii. Tasarruf alışmaları; hastane politikasının ağore değişen uygulamalar kastedilmiştir, stok düzenlemeleri de bunlardan biridir.
- ix. İlaç kullanılmasında stok düzenlenmesinin yapılması; kullanımı olmayan ancak depolanmış olan ilaçların iade edilmesi, son kullanma tarihi yakın olan ilaçların miadı yakın etiketi yapıştırılarak, öncelikli kullanılması gibi uygulamalar kastedilmiştir.
- x. Standartların dışına çıkılmaması; kabul edilmiş ve denenmiş uygulamalar dışında davranılmaması kastedilmiştir. Örneğin malzeme seçimleri.
- xi. İnsan kaynaklarında hemşirelik planlamasının yapılması; insan kaynağının verimli kullanılması kastedilmiştir.
- xii. Malzeme yönetiminin iyi yapılması; stok seviyelerinin doğru tespit edilmesi, stok hareketlerine göre malzeme sayılarının düzenlenmesi kastedilmiştir.
- xiii. Finansal yönetim eğitimi yapılması; hemşirelerin finans konularına daha geniş perspektiften bakmalarını sağlayacak eğitimler kastedilmiştir.

Yukarıdaki bulguları değerlendirdiğimizde özellikle “Sosyal güvencenin bilinmesi, kurumun ya da hastanın karşılayacağı miktarın bilinmesi” ifadesinde, önceliğin ödeme gücünün varlığının sorgulanması olduğu görülmektedir, ancak öncelik hastanın doğru ve zamanında kaliteli sağlık hizmetine ulaşmasıdır, diğer bir bulgu olan “Kalitenin korunması ve bakıma yansması, çalışan memnuniyetini etkilemesi” ile de lişmektedir, kamu kurumlarında bu durum söz konusu olmamakta ancak, özel sağlık kuruluşlarında hastaların güvenceleri öncelikle sorgulanmakta ve hizmet bedelleri konusunda öncelikle bilgilendirme yapılmaktadır, önemli olan acil durumlarda hastanın durumunun nceliklendirilmesidir. “Benzer ürünlerden etkin olanının seçilmesi” ifadesinde dikkat edilmesi gereken ise ürünün hastaya olan katkısının ve etkisinin bilinmesi gerekliliğidir. Uygun fiyatlı olduğu için tercih edilen ürün yeterli kalitede değil ise, hastanın tedavisi uzayabilmekte maliyet azaltma çalışması, dolaylı olarak maliyeti arttırabilmekte, hasta memnuniyeti ise olumsuz etkilenmektedir.

3-Gider yönetiminin neleri ve nasıl etkilediğine yönelik düşünceler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- i. Etkin ve düşük maliyetle bakım sunmayı etkiler; kaliteden ödün vermeden alternatif ürünler kullanımı kastedilmiştir.
- ii. Ürünlerin çoğu ithal olduğu için tek kullanımlıkların azaltılması yönünde farkındalık oluşturulması gerekmektedir, bu ürünler mali yük getirmektedir; maliyeti yüksek olan tek lullanımlık ürünler için bilinçli tüketim gerekliliği kastedilmiştir.
- iii. Hastanın hastanede kalış süresinden mortalite hızına kadar birçok noktayı etkiler,
- iv. Hastanın, kurumdan aldığı hizmete ödeyeceği fatura ya da kuruma mal olan sağlık maliyetini etkiler,
- v. Yıllık bütçe planlamasını etkiler,
- vi. Zamanın etkin kullanımını etkiler; planlı çalışma ve zaman yönetimi yapma gerekliliği kastedilmiştir.
- vii. Kullanılan malzemelerin, işin ve çalışanların düzenli kontrolünü, eşit mesai dağılımı ve doğru malzeme kullanımını etkiler
- viii. Hasta bakım sürecindeki sağlık hizmeti maliyetlerini etkiler; sağlık maliyetlerinden kasıt tüm gider bileşenleridir, ürün, ekipman insan gücü ve benzeri.
- ix. Hastanenin kullandığı malzemeler açısından kârlılığını etkiler; özellikle maliyeti düşük uygun kalitedeki ürünlerin kullanılması yolu ile maliyet azaltma ve buna bağlı karlılık kastedilmiştir.
- x. Elektrik tüketimini etkiler; bu ifadeyi gider yönetimi ya da onun bileşeni olarak değerlendirmek daha doğru olacaktır.
- xi. Kötü gider yönetimi hastanın yapacağı harcamaları etkiler; uygunsuz ürün kullanımı ile doğan maliyetin hastaya yansması kastedilmiştir.
- xii. Malzeme eksikliği hemşire motivasyonunu etkiler,
- xiii. Stok yönetimini etkiler,

- xiv. Kaliteli malzemelerin doğru kullanılması kurumun kâr payını etkiler; düşük maliyetli fazla ürün kullanmaktan ziyade kaliteli az ürünle uygun sonuca ulaşmak kastedilmiştir.

Gider yönetiminin etkilerine bakıldığında, “Etkin ve düşük maliyetle bakım sunmayı etkiler” ve “Hasta bakım sürecindeki sağlık hizmeti maliyetlerini etkiler” ifadeleri katılımcıların % 50 si tarafından belirtilmiş olsada, dikkat edilmesi gereken “Malzeme eksikliği hemşire motivasyonunu etkiler” ifadesidir. Sağlık hizmetlerinin diğer hizmet sektörlerinden farkı, yapılan hataların, yanlış uygulamaların geriye dönüşünün çok pahalı, uzun süreli, zaman zaman da dönüşü olamayan olaylar olmasıdır, bu nedenle sağlık çalışanları içinde hemşireler de, doğru ve kaliteli ürün ile çalışmayı tercih ederler, bu aynı zamanda olumlu hasta çıktıları elde ederek mesleki motivasyonu sağlamada önemli bir etkidir.

4-Hemşirelerin bildikleri ya da uyguladıkları maliyet azaltıcı faaliyetlerin neler olduğunu ilişkin olarak alınan yanıtlar ise;

- i. Tekrar kullanılması mümkün olan malzemelerin dezenfekte yöntemiyle yeniden kullanılması; sterilizasyon ya da dezenfeksiyon yöntemi ile birden fazla defa kullanarak ürünlerin maliyetinin düşürülmesi ifade edilmek istenmiştir.
- ii. Kullan-at cerrahi önlüklerin yerine yıkanabilir önlük kullanımı;yukarıda olduğu gibi çoklu kullanım ile maliyet azaltmak kastedilmiştir.
- iii. Çalışanların kullandıkları malzemelerin kontrolü, aşırı kullanımlarda transferin durdurulması; bu ifade için detaylı açıklama aşağıda verilmiştir.
- iv. Stok düzenleme, stok aşırılığında azaltılma yoluna gidilmeli; stok adedi ve çeşidi açısından aylık değerlendirmelere göre ile ilgili aksiyonların alınması kastedilmiştir.

- v. Çalışan sayısının hasta profili ve sayısına göre ayarlanması, mesailerin bu yönde düzenlenmesi; insan kaynağının doğru kullanımı kastedilmek istenmiştir.
- vi. Ürün kullanım süresi prosedüre uygun olmalı; burada anlatılmak istenen tek kullanımlık ürünlerde belli süre sonra değişim yapılması gerekliliğidir, örneğin hastaya verilen ilaç tedavisi için kullanılan serum setlerinin kullanım süresi belirlidir, bu süre enfeksiyon oluşumuna engel olmak için belirlenmiştir.
- vii. Tasarruf bilincinin yerleştirilmesi; burada tüm hastane çalışanlarının benzer bilinç ile çalışması kastedilmiştir.
- viii. Ürünlerin zayi olmamaları için sıkışık depolama yapılmaması; doğru depolama uygulamaları ile ürün zayilerinin engellenmesi kastedilmiştir, örneğin steril olan bir ürün grubunu uygunsuz depoladığınızda paketin hasar görmesine bağlı steril olma durumu ortadan kallar ve ürün kullanılamaz duruma gelir dolayısı ile zarara dönüşür.
- ix. Hasta bakımı ve vizitlerinde zaman yönetimi yapılmalı; insan kaynağının doğru ve efektif kullanılması kastedilmiştir.
- x. Kadroların güncellenmesi ve hemşirelik planlaması yapılmalı; İnsan kaynağının doğru ve efektif kullanılması kastedilmiştir.

Uygulanan maliyet azaltıcı önlemler içinde “Tekrar kullanılması mümkün olan malzemelerin dezenfekte yöntemiyle yeniden kullanılması” ve “Çalışanların kullandıkları malzemelerin kontrolü, aşırı kullanımlarda transferin durdurulması” ifadeleri öne çıkmaktadır, gider yönetiminin neleri etkilediği sorulan bir önceki bulgu serisinde “Malzeme eksikliği hemşire motivasyonunu etkiler” ifadesi görülmektedir, burada ise maliyet azaltıcı önlem olarak, aşırı kullanım olduğunda, ilgili ürünün hastane deposu tarafından ihtiyacı olan bölüme gönderilmemesi ifade edilmekte, özellikle hasta bakımı için gereken bir ürünün sağlanmaması, daha önce de belirtildiği gibi tedavi süresi, hasta memnuniyeti, çalışan motivasyonu gibi çok önemli

konularda olumsuz etki yaratmaktadır, bu gibi durumlarda hemşireler bakımın sürekliliği için başka birimlerden iade etmek üzere ilgili malzemeyi sağlamakta ve hastanın ihtiyacı olan hizmeti sunmaktadır, ancak bu, iş yükünü ve stresi arttırarak motivasyon kaybına neden olmaktadır. Bu durumların yaşanmaması için doğru stok yönetimi yapılmalı ve lojistik& satınalma bölümü ile gerekli önlemler için uygulama önerileri konuşulmalıdır. Diğer bir konu ise “Tekrar kullanılması mümkün olan malzemelerin dezenfekte yöntemiyle yeniden kullanılması” dezenfekte etmek ya da sterilizasyon işlemine tabi tutmakta dikkat edilmesi gereken durum, enfeksiyon kontrolüdür, doğru işlem yapılmadığı takdirde, tekrar kullanılan ürünlerin sebep olabileceği enfeksiyon da dolaylı ve yüksek bir maliyete dönüşebilir.

5-Hemşirelik hizmetlerinin hastane/kurum bütçesindeki rolü/yeri ise şu şekilde ifade edilmiştir;

- i. Eleman seçiminde seçicilik ön plana alınmalı; nitelikli çalışanların olması gerekliliği ifade edilmek istenmiştir.
- ii. Hizmet içi eğitimlerde alan eğitimi ile maliyet de azalır; eğitimlerin doğru zamanda çalışanlara ulaştırılması ile alana yansiyacak olumlu etki kastedilmiştir
- iii. Personel alımında yetkin elemanlar için düşük maaş teklif etmek yerine gerekli bütçe ayrılmalı, yani yetkin bir hemşire iki lise mezunu hemşireden daha fazla performans gösterir; nitelikli çalışanların olması gerekliliği ifade edilmek istenmiştir.
- iv. Hemşire seçiminde lise mezunundan ziyade üniversite eğitimi almış olanlar tercih edilmeli; nitelikli çalışanların olması gerekliliği ifade edilmek istenmiştir.
- v. Hemşirelerin kayıt işlemleri ve zaman yönetiminden ziyade hasta bakımıyla ilgilenmeleri hastanın hastanede kalış süresini azaltarak maliyetleri düşürür; hastaya ayrılması gereken sürenin yeterli olması durumunda uygun sürede taburcu olabileceği ifade edilmiştir.

- vi. Hemşireler sağlık çalışanları arasında çoğunluğu oluşturduğundan gerekli bütçeye sahip olmalı; hemşirelik biriminin ayrı bir bütçeye sahip olması gerektiği ifade edilmek istenmiştir.
- vii. Stok ilaçların vadesi dolmadan hemşireler tarafından kontrollü bir şekilde tüketilmesi sağlanıyor, malzeme ihtiyacında sık kullanımlı olanlar ihtiyaca göre stoklara ilave ediliyor, yani hemşirelerin maliyetlerin düşürülmesine katkısı büyüktür; klinik alanda en fazla uygulama hemşireler tarafında yapıldığından etkisinin de büyük olduğu ifade edilmiştir.
- viii. Gereksiz giderler hemşireler tarafından kontrol altına alınıyor, gereksiz olanlar azaltılarak denetleniyor ve kurum bütçesine katkıda bulunur; gereksiz giderler olarak özellikle doğru malzeme ve ilaç yönetimi, insan kaynağının doğru kullanımı kastedilmiştir.
- ix. Malzeme yönetiminde hemşireler hastane bütçesinin vazgeçilmez unsurlarıdır,

Son olarak hemşirelik hizmetlerinin kurum bütçesindeki rolü için verilen cevaplarda ağırlıklı ve dikkat çekici olan çalışan niteliğidir, katılımcılara göre eğitim düzeyi ile etkinlik doğru orantılıdır, doğru bölüme doğru çalışanın istihdam edilmesi, bir çok açıdan maliyeti etkilemektedir, hastane kadrolarına bakıldığında, en büyük grubun hemşirelik oluyor olması da, bütçede rolünün büyük olduğuna dair diğer bir ifadedir. Doğru işe doğru hemşirenin atanması, katılımcıların da belirttiği gibi, maliyet azaltma çalışmalarında olumlu etki yaratacaktır, işin zamanında, uygun kalitede yapılması, kurum için olumlu çıktılar sağlamakta, hasta memnuniyeti ve bununla birlikte çalışan memnuniyeti ve motivasyonunu arttırmaktadır, büyük bir grup olan hemşireler de yaptıkları işe sayıları sebebi ile büyük etkilerde bulunurlar, bu nedenle yukarıdaki ifadelerde de olduğu gibi, kaliteli ve doğru insan gücünün maliyeti birinci öncelik olmaksızın değerlendiriliyor olmalıdır.

## 5. TARTIŞMA

Kurumlar ya da bireylerin yaptıkları her faaliyetin bir maliyeti vardır. Maliyet, her kuruluşun kendi faaliyet konusunu oluşturan ürün ve hizmetleri sağlayabilmek için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülen değeridir. Bu açıdan bakıldığında işletme ve/veya kişiler açısından maliyetin ne anlam ifade ettiği önem taşımaktadır. Bu nedenle doğal olarak katılımcı hemşireler de kendi alanları ve yaklaşımlarıyla maliyet konusunda bir açıklık getirmişlerdir. Katılımcıların maliyet açıklamaları bir bütün olarak değerlendirildiğinde, tanımlamalar içinde her türlü faaliyet ve deneyimlerden ortaya çıkan ifadeler gözlemlenmektedir. Bu açıklamalar ışığında maliyet; hizmet sunumunda harcanan ek giderler, kullanılan ürün ve insan gücünün parasal ifadesi, bütçe meseleleri, hasta bakımı giderleri, kullanılan malzemeler harcanan para, gelir ve gider dengesi, doğru ürün kullanımıyla ortaya çıkan doğrusal maliyet ve ürünün alış fiyatı gibi geniş kapsamlı ifadelerle maliyetin çok yönlü bir tanımlaması ortaya çıkmaktadır.

Maliyet yönetimi, maliyeti etkileyen faktörleri tanımlamak, mal ve hizmet giderlerini doğru olarak saptamak, israfı önlemek, maliyetle ilgili yapılacakları planlamak olarak ifade edilmektedir. Maliyet yönetiminin varlığından söz edebilmek için maliyetlerle ilgili tüm süreç ve işlemlerin hedef odaklı ve işlevsel yapılması anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, kurulu maliyet sistemleri de ancak etkili bir maliyet yönetimine destek olmak için vardır. Hastanelerde verilen hizmet gereği uzmanlaşma derecesi çok yüksek olmalıdır. Bu durumda sağlık hizmetlerini sunan personelin eğitim ve uzmanlık seviyesi yüksek olmakta ve maliyetler artmaktadır. Yeni çıkan veya değişen hastalıklar, tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmeler, hizmet kalitesinin arttırılmasına ilişkin çalışmalar vb. faktörler hastane maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır.

Diğer işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de üretim maliyeti; pazarda iyi bir paya sahip olmak, rekabet avantajı sağlamak, kâr etmek, vergi matrahını belirlemek için hesaplanır. Sağlık kuruluşlarında



üretimin gerçekleşmesi için öne çıkanlar malzeme, işçilik ve genel üretim maliyetlerinin toplamıdır. Bunlar üretim ya da hizmet üretim maliyetini oluşturur. Sağlık hizmetlerinde işgücü çok önemlidir. Sözelimi, bir hastanın tedavisinin başarı ile tamamlanabilmesi için hekimin, hemşirenin ve o alana özgü sağlık profesyonelinin bilgi, beceri ve emeği sağlık hizmetinin maliyetini etkileyen en önemli etkidir. Doğal olarak hizmetin verildiği yerin, enerji, kira, malzeme ve benzeri giderler bu maliyetlerin içindedir. Sağlık sektörünün yapısı gereği tıbbi süreçlerde herhangi bir eksiltme yapmak mümkün değildir. Verilen hizmetlerle ilgili belirli bir kalite standardının sürekli olarak korunması gerekmektedir. Verilen hizmet doğrudan doğruya insan sağlığı ile ilgilidir. Yapılan hatalar parasal olarak ölçülemeyen sonuçlar doğurabilir. Bu durum hastaneleri zorlamaktadır. Hastaneler bu yüksek maliyetleri karşılamak için maliyet yönetiminde daha etkili yöntemler kullanmak durumunda kalmaktadırlar.

Maliyetlerin azaltılmasından hemşirelerin rolünün de büyük olduğu ifade edilebilir. Hemşirelerin de ifade ettiği gibi, maliyetleri azaltmak ve hastane bütçesini dengede tutmak için denetim ve kontrollerde finansal raporlamalar, israf yönetimi, malzeme ve stok yönetimleri öncelikli olarak ele alınması gereken etmenlerdir. Bunun yanında, doğru ve kaliteli ürün kullanımı, ilaç ve malzeme stoklarının efektif bir şekilde düzenlenmesi, gereksiz stok yükü yaratılmaması ve düzenli kontrol edilmesi, depolama koşullarının sağlıklı olması, zayıfların azaltılması, insan gücü planlamasının doğru yapılması, çalışan motivasyonunun takibi ve korunması, çalışan eğitimlerinin zamanında verilmesi, kişilerin yetkinliklerine uygun bölümlerde görevlendirilmeleri, düşük yetkinliğe sahip hemşireler yerine , yetkinlikleri yüksek hemşirelerin maliyetine bakılmaksızın isdihdam edilmesi kısa ve uzun vadede kaliteli hizmet sunumu, enfeksiyonların önlenmesi, ve benzeri nedenler ile maliyet azaltma çalışmalarına büyük etkisi olacaktır.

## 6. SONUÇ

Hemşirelik çalışanları son yıllarda, özellikle hastaya bakım verici rollerinin yanı sıra, yönetsel bazı sorumlulukları da almaktadırlar. Bu durum daha çok özel sağlık kuruluşlarında görülmektedir. Sağlık kuruluşları, işletmenin sürekliliği için kar amacı gütmek durumundadırlar, bu nedenle gider yönetimi konusu önemli bir gündem olarak takip edilmektedir. Bu çalışma da, özel bir üniversite hastanesinde görev yapan yönetici ve benzeri pozisyondaki hemşirelerin, maliyet gideri yönetimi kavramlarına dair görüşleri değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Sağlık sektörünün emek yoğun bir iş alanı olması sebebi ile, herhangi bir iş kolundakinden daha fazla sayıda çalışan gerekliliği söz konusudur, buna bağlı olarak kurumun mali yükü de doğrudan artmaktadır. Sağlık hizmetlerinde nitelikli iş gücü çok önemlidir. Çalışmanın bulguları içinde de sıklıkla çalışan niteliği konusu dile getirilmiştir. Sağlık hizmetinin en temel özelliği, hata toleransının çok düşük olmasıdır, bu nedenle nitelikli çalışanların olması, olası hata ya da yanlış uygulamalardan doğabilecek maliyetleri minimum seviyede tutacaktır. İnsan gücü dışında sağlık kuruluşlarının ekipman yatırımı, bina kira , enerji ve benzeri giderleri de hizmet maliyetinin içindedir.

Sağlık hizmeti sunumundan sonra, hizmetin çıktılarının olumsuz olması ya da yanlış uygulamalara bağlı hastanın zarar görmesi, tüm yapılan harcamaların, gelir yaratmamış bir gidere dönüşmesine neden olmaktadır. Bu nedenle doğru ürün, ekipman ve insan gücü kullanımı oldukça önem kazanmaktadır. Hizmet sunumunda kaliteden ödün verilmemesi belli bir maliyet doğurmaktadır, ancak bu maliyet orta ve uzun vadede gider olabilecek bazı kalemlerin azalmasını sağlayacaktır. İlaç uygulama hataları, uygunsuz antibiyotik tedavisi, yetersiz ürün kullanımına bağlı tedavinin uzaması gibi durumlar, bunlara örnek olarak verilebilir.

Sağlık kurumlarında üretilen hizmet kalitesi sıklıkla kontrol edilmektedir, oluşabilecek hataların engellenmesi ile maliyet azaltmak, kalite

iyileştirme süreçleri ile mümkün olabilmektedir. Hemşireler hastanelerde kurulan kalite kurul ve komitelerinde aktif rol sahibidirler, bu rolleri sayesinde alınan kararlar ve yeni uygulamalar sahaya hızlıca aktarılabilir, bu komite ve kurullar tarafından hazırlanan iş talimatları ve yardımcı dokümanlar da sağlıkta kalite standartlarını sağlamak için kullanılmaktadır.

Hemşirelerin öncelikli rollerinin hasta bakımı ve tedavisi olması sebebi ile maliyet, bütçe ve gider gibi konularda arka planda kaldıkları sanılmaktadır, ancak bulgulara bakıldığında, aslında aktif bir şekilde gider yönetimi için çalıştıkları görülmektedir, hatta daha ileri seviyede finansal bilgilerinin olması gerektiğini düşünmektedirler. Özel sağlık kuruluşları hizmet sunumunun devamlılığının sağlanması ve hizmetlerin verimli bir şekilde verilebilmesi için, maliyet yönetimine önem vermektedir. Bu nedenle büyük bir grup olan hemşirelik ekibi gider yönetimi konusunda kurum içinde önemli role ve sorumluluğa sahiptir.

Hastanelerin yeni teknolojileri almaları kaçınılmaz bir durumdur, bu da maliyetin artmasına neden olmaktadır, bununla birlikte çalışan niteliğini arttırma ya da korumaya yönelik eğitim ve sertifika programları yapılmaktadır, yine çeşitli bölümler için yetkilendirme ve denetim süreçleri de ayrı bir mali yük getirmektedir. Hizmet kalitesi için yapılan tüm bu yatırımlar aslında hastanenin tercih edilmesi için gereken temel unsurlardandır.

Genel bir ifade gerekirse sağlık hizmetlerinde, nitelikli insan gücü kullanılması, doğru ve kaliteli ürün kullanımı, ilaç ve malzeme stoklarının efektif bir şekilde düzenlenmesi, gereksiz stok yükü yaratılmaması ve düzenli kontrol edilmesi, depolama koşullarının sağlıklı olması, zayıfların azaltılması, insan gücü planlamasının doğru yapılması, çalışan motivasyonunun takibi ve korunması, çalışan eğitimlerinin zamanında verilmesi konuları, maliyetlerin düşürülmesi için dolaylı, ancak büyük etkiye sahiptirler. Burada önemli olan hususlardan bir tanesi, de hasta bakım sürecinde maliyet kaygısına bağlı hatalı ya da eksik uygulamalar yapılmamasıdır, maliyetin yüksek olmasının, her zaman yüksek gider

anlamına gelmediği bilinmelidir. Öncelik hastanın doğru ve kaliteli hizmeti uygun zaman diliminde almasıdır.

Bu alışma sağlık çalışanlarından hemşirelik grubu ile yapılmıştır, dolayısı ile özellikle klinik alanlarda söz konusu olabilecek maliyet giderlerine yönelik bulgular elde edilmiştir, araştırmanın evreni farklı sağlık kuruluşlarında çalışan hemşireler dahil edilerek genişletilebilir. Ayrıca hastaneler yapıları gereği çeşitli iş kollarında çalışanların olduğu hizmet yapılarıdır, bu nedenle maliyet gideri yönetimi konusunda farklı meslek gruplarının da algı düzeyleri belirlenebilir, tasarruf politikalarına, bu çalışmalardan gelecek bulgular ile katkı sağlanabilir.

**Tezin Adı:** Hemşirelik Çalışanlarının Maliyet Gideri Yönetimi Algısı

**Yazan:** Arzu KILIÇ

İstanbul Yeni Yüzyıl Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Sağlık Yönetimi  
Yüksek Lisans

## 7. ÖZET

Sağlık sektörü, geniş, hızla gelişen ve kârlı sektörler arasındadır. Bu nedenle hastanelerde maliyet yönetimi oldukça önemlidir. Hastaneler kesintisiz hizmet sunan sağlık kuruluşlarıdır. Bu yüzden maliyetlerin net bir şekilde ortaya konulması ve etkili bir şekilde yönetilmesi gerekir. Hastane tüm süreçlerle ilgili maliyetleme çalışmalarına tüm personelin katılmasını sağlamak durumundadır. Başka bir deyişle, tüm çalışanlar kendilerini ilgilendiren maliyet bilgilerini bilmek zorundadırlar. Maliyet azaltma konusunun bireysel bir mesele değil, tüm ekibi ilgilendiren bir sorun olduğu bilinmelidir. Özellikle hastane içinde büyük bir insan gücü olan hemşirelerin, maliyet ve gider kavramlarına hakim oluşu, kurum için de büyük ve olumlu etkiler yaratacaktır. Hemşirelik çalışanlarının maliyet gideri yönetimi algısının değerlendirildiği bu çalışma özel bir üniversite hastanesinde çalışan onbeş yönetici ve benzeri pozisyondaki hemşire ile, nitel ve yarı yapılandırılmış olarak planlanılmış ve tamamlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler;** sağlık, maliyet, gider yönetimi, hastane, hemşire.

**Title of the Thesis:** Cost and Expense Management Perception of Nursing Staff

**Author:** Arzu KILIÇ

İstanbul Yeni Yüzyıl University, Institute of Health Sciences Master of Health Administration

## **8. SUMMARY**

The health sector, the large, rapidly growing and profitable sector. For this reason, Cost Management in hospitals is quite important. Hospitals are health care organizations that offers uninterrupted service. Therefore, the costs must be clearly defined and managed effectively. The hospital must ensure that all staff attend work in all processes related to costing. In other words, all employees must know the cost information that interests them It's not an individual issue, the issue of cost reduction, it should be known that there is a problem of concern to the whole team. The fact that the nurses, who have great human power in the hospital, dominate the concepts of expense management will have big and positive effects for the institution This study, which assesses the cost-benefit management perception of nursing staff, is conducted with fifteen supervisor nurses working in a private university hospital, and study was qualitative and semi-structured.

**Keywords;** Health, cost, cost management, hospital, nurse.

## 9. KAYNAKLAR

1. Özkan A, Turgut N, Ay A, Uslu K. Hastanelerde modern yönetim felsefesinin verimliliğe etkisi: Eğitim ve Araştırma Hastanesi Uygulaması, Okmeydanı Tıp Derg. 2013; 29 (1): 26-32.
2. Şevki Ö, Küçük F. Hastanelerde modern yönetim felsefesinin verimliliğe etkisi: Gevher Nesibe hastanesinde bir uygulama, Selçuk Üniv. Sosyal Bilimler E. Dergi 2008; 20: 341-358.
3. Akman M. Hastanelerde lojistik yönetim,1.Basım, İstanbul, Nobel Kitabevi; 2003.s.36-44.
4. Ateş M. Sağlık hizmetleri yönetimi, 1.Basım, İstanbul, Beta Basım Yayın; 2013.s.1
5. Kavuncubaşı Ş, Yıldırım S. Sağlık hizmetleri yönetimi, 1.Basım, Ankara, Siyasal Kitabevi; 2010.s.17.
6. Baloğlu B. Ekonomik ve sosyolojik bakış açısıyla sağlık ve hastalık, 1. Basım, İstanbul, Der Yayınevi;2006.s.4.
7. Mutlu A, Işık, AK. Sağlık ekonomisine giriş, 3.Basım, Bursa, Ekin Yayınevi; 2005.s.43.
8. Kavuncubaşı Ş. Hastane ve sağlık kurumları yönetimi, 2.Basım, Ankara, Siyasal Kitabevi; 2010.s.57.
9. Fişek AG. Sosyal barışıklığın tutkalı: sağlık, Toplum Sağlığı Araştırma ve Geliştirme Merkezi, 2010, <http://www.toplumsagligi.com/PageContentsPopUp.aspx?Id=936> (01.12.2016)
10. Akar Ç, Özalp, H. Sağlık hizmetlerinde ve işletmelerinde yönetim,1.Basım, İstanbul, Songür Yayıncılık; 2000.s.8.
11. Sözen C, Özdevecioğlu M. Sağlık hizmetlerinde ve işletmelerinde yönetim,2.Basım, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım; 2002.s.2.
12. Akar Ç, Özalp H. Sağlık hizmetlerinde yönetim,2.Basım, Ankara, Songür Yayınları; 2009.s.5.

13. Kaya, S. Sağlık hizmetlerinde sürekli kalite iyileştirme,1.Basım, İstanbul, Pelikan Kitabevi; 2005.s.64.
14. Deveci N, Aksaraylı M. Sağlık işletmelerinde algılanan hizmet kalitesinin ölçümünde SERVQUAL skorlarının kullanımı ve Özel Altınordu Hastanesi uygulaması, Dokuz Eyl Üni Sos Bil Enst Derg 2003; 5 (1): 38-54.
15. Kavuncubaşı Ş, Kısa A. Sağlık kurumları yönetimi, Eskişehir, 1.Basım.Anadolu Üniversitesi Yayınları; 2007.s.65.
16. Akdağ R. Türkiye sağlıkta dönüşüm programı ve temel sağlık hizmetleri, Kasım 2002-2008, (Alma Ata'nın 30. Yılı Hatırasına), T.C. Sağlık Bakanlığı, 2008. [http://www.kalite.saglik.gov.tr/content/files/uluslaratrasaciilimler\\_2011/upsem/TSDP.pdf.part](http://www.kalite.saglik.gov.tr/content/files/uluslaratrasaciilimler_2011/upsem/TSDP.pdf.part) (01.12.2016).
17. TC Sağlık Bakanlığı, Herkese sağlık: Türkiye'nin hedef ve stratejileri, Ankara: Sağlık Bakanlığı Yayınları, 2001.
18. Balcı A. Kamu hizmetleri ve yerinden yönetim,1.Basım, İstanbul, Nobel Yayın Dağıtım; 2005.s.11-12;59.
19. Odabaşı Y. Sağlık hizmetleri pazarlaması,1.Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 2001.s.25-26.
20. Can ÖS, Ünal N. Evde bakım ve tedavi, Türk Yoğ Bak Dern Derg, 6 (4): 6-13. <http://cms.galenos.com.tr/FileIssue/11/154/article/6-13.pdf> (01.12.2016).
21. Güleş HK, Özata M. Sağlık bilişim sistemleri, 1.Basım, Ankara, Nobel Yayınları; 2005.s.58-61.
22. Uzkesici N. Sağlık kurumları yönetimi, 1.Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2002.s.78.
23. Bose R. Knowledge management-enabled health care management systems: capabilities, infrastructure and decision-support, Exp Systems with Appl. 2003, 24: 59-71.
24. TC Sağlık Bakanlığı Bilgi İşlem Daire Başkanlığı. Türkiye Sağlık Bilgi Sistemi Eylem Planı. 2004.



[http://sbu.saglik.gov.tr/Ekutuphane/kitaplar/biyoistatistik\(16\).pdf](http://sbu.saglik.gov.tr/Ekutuphane/kitaplar/biyoistatistik(16).pdf)  
(01.12.2016).

25. Turhan S. E-Devlet Alanları: Türkiye'deki Sağlık yönetiminde e-devlet kullanımı, Yüksek Lisans. Bolu: Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı; 2006.
26. TC Sağlık Bakanlığı. Kronik hastalıklar risk faktörleri sağlığın teşviki ve geliştirilmesi sempozyumu, Ankara, 13-14 Kasım, 2008.
27. Altay A. Sağlık hizmetlerinin sunumunda yeni açılımlar ve Türkiye açısından değerlendirilmesi, 2008, Sayış Derg 64: 33-58.
28. Büyükmirza K. Maliyet ve yönetim muhasebesi: tekdüzene uygun bir sistem yaklaşımı, 19. Basım, Ankara, Sakarya Kitabevi; 2012.s.44.
29. Karakaya M. Maliyet muhasebesi, 3. Basım, Ankara, Gazi Kitabevi; 2011.s.11-18;589.
30. Akdoğan N. Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları, 9. Basım, Ankara, Gazi Kitabevi; 2009.s.5-6;8;15;21;27.
31. Yükçü S. Yönetim açısından maliyet muhasebesi, 8. Basım, İzmir, Cem Ofset; 2007.s.23-27;90;343.
32. Öker F. Faaliyet tabanlı muhasebe, 1. Basım, İstanbul, Literatür Yayınları; 2003.s.23;63.
33. Özel S. Maliyet muhasebesi, 1. Basım, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları; 2010.s.7.
34. Bursal N, Ercan Y. Maliyet muhasebesi, 1. Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 2000.s.3.
35. Haftacı V. Muhasebe denetimi, 9. Basım, Kocaeli, Umuttepe Yayınları; 2011.s.18;34;81.
36. Savcı M. Maliyet muhasebesine giriş, 1. Basım, Rize, Akademi Yayınevi; 2000.s.9
37. Gürsoy CT. Yönetim ve maliyet muhasebesi, 3. Basım, İstanbul, Beta Yayıncılık; 1999.s.23.
38. Yüzbaşıoğlu N. İşletmelerde stratejik yönetim ve planlama açısından stratejik maliyet yönetimi enstrümanları, Selçuk Üni. Sos. Bil. Ens. Derg. 12: 387-410.

39. Acar D. Küresel rekabette maliyet yönetimi ve yaklaşımları, 1. Basım, İstanbul, Asil Yayın Dağıtım; 2005.s.43
40. Karcioğlu R. Stratejik maliyet yönetimi, maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar, 1. Basım, Erzurum, Aktif Yayınevi; 2000.s.62;107.
41. Alkan H. İşletme başarısında maliyet yönetiminin rolü ve maliyet yönetiminde yeni yaklaşımlar, SDÜ Orm Fak Derg 2001; 2: 177-192
42. Özgen H, Tatar M. Sağlık sektöründe bir verimlilik değerlendirme tekniği olarak maliyet-etkinlik analizi ve Türkiye'de durum, Hacett Sağ İdar Derg 2007; 10 (2): 109-137.
43. Özgülbaş N. ve Tarcan M. Sağlık kurumlarında maliyet yönetimi, 1. Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 2013.s.
44. Sözen C. Sağlık yönetimi, 1. Basım, Ankara, Palme Yayıncılık; 2003.s.33.
45. Tarım M. Sağlık işletmeleri yönetim rehberi, 1. Basım, Ankara, Seçkin Kitabevi, 2009.s.71-72.
46. Karasioğlu F ve Çam AV. Sağlık işletmelerinde maliyet analizi: karaman devlet hastanesinde birim muayene maliyetlerinin hesaplanması, Niğde Üni İİBF Derg, 2008; 1 (1):15-24.
47. Gürsoy CT. Yönetim ve maliyet muhasebesi, 3. Basım, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2009.s.32
48. Usal, A. ve Kurgun, O. Turizm işletmelerinde maliyet analizleri, 2. Basım, Ankara, Detay Yayıncılık; 2010.s.22;33.
49. Sevgener, S. ve Hacirüstemoğlu. Yönetim muhasebesi, 1. Basım, İstanbul, Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1993.s.22.
50. Şener, R. Maliyet unsurları, 1. Basım, Ankara, Gazi Kitabevi; 2004.s.51-53.
51. Kartal, A., Sevim, A., Gündüz, HE. Maliyet Muhasebesi, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003.s.72.
52. Gündüz HE. Sağlık kurumlarında maliyet yönetimi, 1. Basım, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir; 2009.s.49;81;87-88.

53. Çil-Koçyiğit, S. Hastane işletmelerinde finansal performans ölçümü ve Türkiye özel hastaneler uygulaması, 1.Basım, Ankara, Gazi Kitabevi; 2011.s.42;78-79;84.
54. Karagül, AA. Sağlık kurumlarında maliyet yöntemi, 1.Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 2009.s.78.
55. Tekin, M. Bilgi çağında toplam kalite yönetimi, 2.Basım, Konya, Selçuk Üniversitesi Basımevi,;2007.s.2.
56. Kondo, Y. İşletmede bütünsel kalite: arka planı ve gelişimi, 1.Basım, İstanbul, BZD Yayıncılık; 1999.s.11-12;28.
57. Sipahi, B. ve Yıldırım, H. Kalite maliyetleri muhasebesi ve istatistiksel analizi, 1.Basım, İstanbul, Türkmen Kitabevi; 2004.s.9;13.
58. Yazıcı, N. Maliyet yönetim sistemleri: Türk hazır giyim sektörü incelemesi, 1.Basım, Ankara, Savaş Yayınevi; 2008.s.92.
59. Yükçü, S. Bir fırsat maliyeti olarak kalitesizliği maliyeti ve muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası, 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2901> (22.12.2016), İstanbul, 2006.
60. Doğan K. Toplam kalite yönetimi, İstanbul, İstanbul Tarım İl Müdürlüğü Yayınları; 2002.
61. Yumuk, G. ve İnan, İH. Trakya bölgesindeki imalat sanayi işletmelerinin kalite maliyetlerinin SWOT analizi ile değerlendirilmesi, Tekirdağ Ziraat Fakültesi Dergisi, 2 (2): 177-188.
62. Kırlioğlu, H. Kalite maliyetleri, 2.Basım, Adapazarı, Sakarya Yayıncılık; 2013.s.40.
63. Çatalca, H. Sağlık hizmetlerinde toplam kalite yönetimi, 1.Basım, Beta Yayıncılık; İstanbul, 2003.s.26;51.
64. Sönmez, M. Paran kadar sağlık, Türkiye’de sağlığın ticarileşmesi, 1.Basım, İstanbul, Yordam Kitap; 2011.s.73.
65. YASED, Uluslararası Yatırımcılar Derneği (2012). Türkiye sağlık sektörü raporu, sürdürülebilir ve kaliteli bir sağlık sektörü için genel bakış ve iyileştirme alanları [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Content/Articles/YASED\\_T%C3%BCrkiye%20Sa%C](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Content/Articles/YASED_T%C3%BCrkiye%20Sa%C)

4%9FI%C4%B1k%20Sekt%C3%B6r%C3%BC%20Raporu.pdf

(20.12.2016).

66. İstanbulluoğlu H, Güleç M. ve Oğur R. Sağlık hizmetlerinin finansman yöntemleri, Derleme, GATA Halk Sağlığı Anabilim Dalı, Dirim Tıp Gazetesi, 2010.s.89.
67. Ünsal ME. Mikro iktisat, 1.Basım, Ankara, İmaj Yayınevi; 2001.s.104;132.
68. Üstünel A. Sağlık sistemlerinin karşılaştırılması, 1.Basım, İstanbul, Hastane Yöneticiliği, Nobel Tıp Kitabevi; 1997.s.56
69. Aydemir C. ve Baylan S. Sağlık harcamaları ve ekonomik büyüme ilişkisi: Türkiye üzerine bir uygulama, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2012; 13: s.417-435.
70. Odabaşı Y. ve Timur N. Sağlık hizmetleri pazarlaması, 1.Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 2000.s.69.
71. Yıldırım, HH. Sağlık harcamaları ve sağlık finansmanı, 1.Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 2012.s.46-47.
72. TEPAV. 2012 mali yılı bütçesi ve makro çerçeve, Mal İzleme Raporu İstikrar Enstitüsü, [http://www.tepav.org.tr/upload/files/1328783545-9.Mali\\_Izleme\\_Raporu\\_2012\\_Mali\\_Yili\\_Butcesi\\_ve\\_Makro\\_Cerceve.pdf](http://www.tepav.org.tr/upload/files/1328783545-9.Mali_Izleme_Raporu_2012_Mali_Yili_Butcesi_ve_Makro_Cerceve.pdf) (21.12.2016).s.42
73. Deloitte, Türkiye sağlık sektörü raporu, 2012, [http://www.yased.org.tr/webportal/Turkish/haberler/basin\\_bultenleri/Documents/YASED\\_Saglik\\_Sektoru\\_Raporu.pdf](http://www.yased.org.tr/webportal/Turkish/haberler/basin_bultenleri/Documents/YASED_Saglik_Sektoru_Raporu.pdf) (25.12.2016).s.15.
74. Çoruh B. Biyomedikal mühendisliğinin sektördeki yeri ve biyomedikal mühendisliğinde ar-ge çalışmaları, TMMOB EMO Ankara Şubesi Haber Bülteni, 2012. [http://www.emo.org.tr/ekler/5c48959fd69c81f\\_ek.pdf?dergi=909](http://www.emo.org.tr/ekler/5c48959fd69c81f_ek.pdf?dergi=909) (21.12.2016)..s.26
75. Yurdadoğ V. Türkiye’de sağlık harcamalarının finansmanı ve analizi, Çukurova Üni Sos Bil Enst Derg, 2007; 16 (1):s. 597.

76. T.C. Sağlık Bakanlığı, 2015 Yılı Bütçe Sunumu” 2014.  
<http://www.saglik.gov.tr/TR/dosya/1-94368/h/butcesunumu.pdf>  
(22.12.2016).
77. Mert, H. Hastane işletmelerinde maliyetleme ve örnek uygulama, Yüksek Lisans , İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2000.s.57.
78. Sözbilir, H. Hastanelerde etkinliği artırmada yönetime yardımcı bir araç olarak maliyet bilgilerinin kullanılması ve Afyon’da bir örnek olay çalışması, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1986).s.56-70
79. Yiğit, V. ve Ağırbaş, İ. Hastane işletmelerinde kapasite kullanım oranının maliyetlere etkisi: Sağlık Bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesinde bir uygulama, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, 2004; 7 (2): s.141-162.
80. Seçim, H. Hastane yönetim ve organizasyonu, 1.Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 2001.s.54.
81. Koçyiğit, S. Faaliyete dayalı maliyet yöntemi ve hastane uygulaması, Doktora tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.s.84.
82. Öz, M. Özel hastanelerde maliyet-hacim-kâr analizlerinin uygulanabilirliği, Yüksek Lisans, Erzurum, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.s.84.
83. Arslan, S. Faaliyet tabanlı maliyetleme ve bir hastane işletmesi üzerinde uygulama, Yüksak Lisans, Niğde, Niğde Üni Sos Bil Enst, 2008.s.28.
84. Seçim, H. ve Pekelman, T. Hastanelerde verimliliği yükseltici uygulamalar: biyomedikal mühendislik hizmetleri, <http://www.merih.net/m1/hastane6.htm>, (26.12.2016).s.139.
85. Aslantekin F, Göktaş B, Uluşen M. ve Erdem R. Sağlık hizmetlerinde kalite deneyimi: Dr. Ekrem Hayri Üstündağ Kadın Hastalıkları ve Doğum Hastanesi Örneği. Fırat Sağ Hizm Derg. 2007; 2 (6): s.55-76.
86. Demir, T., Açık, Y., Kaya, MK., Deveci, S.E., Piriñçi, E., Yıldırım, B., Oğuzöncül, AF. ve Ozan, T. Fırat Üniversitesi Tıp Fakültesi Göz

- Hastalıkları Anabilim Dalına Poliklinik ya da Klinik Hizmeti Almak İçin Başvuran Hastaların Sunulan Hizmetten Memnuniyet Düzeyleri. Fırat Üni Sağ. Bil. Tıp Derg. 2009; 23 (3): s.119-124.
87. Doğanay, P. Kaizen-sürekli iyileştirme ile hastanelerde insan kaynaklarının geliştirilmesi, Yüksek Lisans, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2008.s.172.
88. Uz, HM. Temel sağlık hizmetlerinde kalitenin sürekli iyileştirilmesi için gereken ön koşullar ve bu konudaki Danimarka tecrübeleri, birinci basamak sağlık hizmetlerinde toplam kalite yönetimi, Haberal Eğitim Vakfı Yayınları, Ankara, 1996.s.49.
89. Ertaş FÇ. İşletmelerde maliyet düşürme yaklaşımı: Kaizen (sürekli iyileştirmeye yönelik) maliyet yöntemi, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 1999; 13 (1): s.87-99.
90. Altınbay A. Kaizen maliyetleme sistemi: dinamik bir maliyet yönetim sistemi, Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi, 2006; 8 (1): s. 103-121.
91. Graban M. Yalın hastane, kalite, hasta güvenliği ve çalışan memnuniyetini artırmak, 1.Basım, İstanbul, Optimist Yayınları; (Çev. P. Şengözer), 2011.s.143-147.
92. Şimşir İ, Bagis M, Kurutkan M ve Oğuz B. Sağlık hizmetlerinde israf yönetimi, 2013  
[https://www.researchgate.net/publication/283290739\\_SAGLIK\\_HIZMETLERINDE\\_ISRAF\\_YONETIMI](https://www.researchgate.net/publication/283290739_SAGLIK_HIZMETLERINDE_ISRAF_YONETIMI) (25.12.2016).s.34-37.
93. Gürdal K. Maliyet yönetiminde güncel yaklaşımlar, 1.Basım, Ankara, Siyasal Kitabevi; 2007. s.109-112.
94. Ildır A. Faaliyet tabanlı maliyetleme ile sağlık işletmelerinde maliyet analizi ve performans yönetimi, 1.Basım, Ankara, Seçkin Yayıncılık; 2008.s.60-61.
95. Yıldız MS, Kethüda Ö. ve Kurutkan MN. Dengeli ölçüm kartının hastane işletmelerinde uygulanması: örnek olay çalışması, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013; 27 (4): s. 90-109.

96. Toprak DK ve Sahin B. The impacts of ISO 9000 quality Management on the performance of public hospitals, TODAİE, 2013; 46 (3): s.113-140.
97. Bekçi İ ve Özal H. Stratejik maliyet yönetimin sağlık sektöründe uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma, Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 2010; 2 (3): s.78-97.
98. Bekçi İ ve Toraman A. Kalite maliyetleri ve bir hastanede hesaplanması, SDÜ İİBF Derg 2011; 16 (2): s.39-57.
99. Ceran Y. ve Özdemir Ş. Sağlık işletmelerinde paket işlem fiyat uygulamalarının hedef maliyetleme yöntemi ve stratejik pazarlama muhasebesi açısından değerlendirilmesi ve özel x diyaliz merkezinde bir uygulama, Selçuk Üni İİBF Sos ve Eko Araş Derg, 2013; 13 (26): s.450-478.
100. Ataç E, Falay N, Batirel ÖF, Coşkun G, Moğol T. Devlet bütçesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 1.Basım, Eskişehir, 2011.s.3.
101. Kılıçer E. Çok yıllık bütçeleme sistemi ve Türkiye değerlendirmesi, Yüksek Lisans, Karadeniz Tekn Üni Sos Bil Enst Maliye Anabilim Dalı, Ankara, 2012.s.3.
102. Gönenli A. İşletmelerde finansal yönetim, İstanbul Üniversitesi Yayınları; İstanbul, 1988.
103. Koç-Yalkın Y. Yönetim aracı olarak işletme bütçeleri, 4.Basım, Ankara, Turhan Kitabevi; 1989.s.8.
104. Moore CL ve Jaedicke RK Yönetim muhasebesi, (Çev. A. Peker), 1.Basım, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları; 1988.s.674.
105. Cemalcılar İ. İşletme bütçeleri, İstanbul, 1.Basım, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1965.s.40.
106. Haftacı V. İşletme bütçeleri, 6.Basım, İstanbul, Beta Yayınları; 2007.s.27.
107. Tokat M. ve Kısaer, H. Hastanelerde maliyet-etkinlik ve performans analizi, 1.Basım, Ankara, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları; 1991.s.21.

108. Karacaoğlan N. Sağlık hizmet sunucularına ödeme modelleri ve sorunlar, Sağlı Düş ve Tıp Kült Plat, 2009, <http://www.sdplatform.com/Dergi/307/Saglik-hizmet-sunucularina-odeme-modelleri-ve-sorunlar.aspx> (26.12.2016).
109. Maceire D. Provider payment mechanisms in health care: incentives. outcomes and organizational impact in developing countries, Partnerships For Health Reform, Major Applied Research 2, Working Paper, 1998, <http://www.paho.org/hq/documents/providerpaymentmechanismsinhealthcareincentivesoutcomesandorganizationalimpactin-EN.pdf> (26.12.2016).s.4.
110. Langenbrunner JC and Wiley MM. Hospital payment mechanisms: theory and practice in transition countries, (Eds. M. McKee and J. Healy), Hospital in a Changing Europe, Philadelphia, Open Universty Press; 2002.s.154.
111. Banar K. Maliyet muhasebesi, 1.Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 2003. s.99-103.
112. Menderes M. Hastanelerde maliyet muhasebesi ve mali analiz, 1.Basım, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları; 1994.s.113.
113. Coşkun A. Sağlık işletmelerinde performans esaslı yönetim, sağlık işletmelerinde yönetim rehberi, (Ed. A. Coşkun ve A. Akın), Ankara, Seçkin Yayıncılık; 2009.s.109.
114. Can A ve İbicioğlu H. Yönetim ve yöneticilik açısından üniversite hastanelerinin değerlendirilmesi, Süleyman Demirel Üni İİBF Derg 2008; 13 (3): s.253-275.
115. Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, RG Tarihi: 01.05.2007, RG Sayısı: 26509 <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/05/20070501-8.htm>
116. Karataş Z. Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri, Manevi Temelli Sos Hizm Araş Derg 2015; 1 (1): s. 62-80.



## 10. EKLER

### 10.1. Aydınlatılmış Onam Formu

Sayın Katılımcı,

Bu araştırma, hemşirelik çalışanlarının maliyet gideri yönetimi algısını değerlendirmek amacıyla planlanmıştır. Araştırmaya katılacak olan tüm hemşireler ile yüzyüze görüşme yapılarak, Ek.1'de yer alan görüşme formundaki sorular sorulacak olup, eş zamanlı ses kaydı yapılacaktır.

Bu araştırmaya katılmanız isteğiniz doğrultusunda gerçekleşecektir ve katılmamanız herhangi bir sorun teşkil etmemektedir. Araştırmacı bilgisi dahilinde çalışmadan çekilme hakkınız saklıdır. Görüşme sırasında ses kaydı gerçekleşecek olup, kayıtlar bilimsel araştırma dışında herhangi bir yerde hiçbir suretle kullanılmayacaktır ve araştırmacı dışında kimse tarafından erişilemeyecektir..Kişisel bilgiler çalışmada yer almayacaktır ve gizli tutulacaktır.

Bu çalışma karşılığı sizden ücret talep edilmeyecektir ve araştırmaya katılım gönüllülük ilkesine bağlıdır. Toplanan tüm veriler sadece araştırmacı tarafından okunup değerlendirilecektir. Araştırmaya katıldığınız için teşekkür ederiz.

Bu koşullarda söz konusu araştırmaya kendi isteğimle, hiçbir baskı ve telkin olmaksızın katılmayı kabul ediyorum.

Katılımcının :

Adı Soyadı:.....

İmzası:

Tarih:

## 11. ÖZGEÇMİŞ

**Adı:** Arzu

**Soyadı:** Kılıç

**Doğum Yeri ve Tarihi:** Zonguldak Ereğli 30.04.1976

**Eğitimi:**

Yeni Yüzyıl Üniversitesi Yüksek Lisans devam ediyor

Atatürk Üniversitesi Hemşirelik Lisans 2012

Marmara Üniversitesi Hemşirelik Ön Lisans 1997

**Yabancı Dili:** İngilizce

**Üye Olduğu Bilimsel Kuruluşlar:**

Türk Hemşireler Derneği, Travma ve Acil Cerrahi Derneği , Sağlık Bilişimleri ve Teknolojileri Derneği,

İlk , orta , lise öğrenimini Ereğli’de tamamladı, 1997 yılında Marmara Üniversitesi S.H.M.Y.O Hemşirelik bölümünden mezun oldu , 2012 yılında Atatürk Üniversitesi Hemşirelik Lisans tamamlama programını bitirdi. Dil eğitimini 2008 yılında Malta’da tamamladı.2006 yılında ISO 9001:2000 kuruluş içi kalite sistem denetçisi eğitimini aldı, 2008 yılında City of London College “Stratejik Hastane Yönetimi” programını tamamladı.

1998-2003 yılları arasında İnternational Hospital’ da cerrahi yoğun bakım hemşiresi olarak çalıştı, 2003-2008 yılları arasında Acıbadem Sağlık Grubunda Acil servis ve Yoğun bakım sorumlu hemşiresi olan Arzu Kılıç 2008-2016 yılları arasında Acıbadem Sağlık Grubu’ nda Hemşirelik Hizmetleri Müdürü ve İş Geliştirme Müdürü olarak çalıştı.2016 Mayıs ayından beri Medtronic Medikal Teknoloji Şirketinde Entegre Sağlık Çözümleri Klinik Mükemmeliyet Müdürü olarak ulusal ve uluslararası projelerde çalışmaktadır.

Bu güne kadar 12 Kongre, sempozyum ve konferansa katıldı, bir poster ve İngilizce sözel bildirisi oldu. 2005-2010 yılları arasında Harvard Medical İnternational liderlik programında yer aldı, “Liderlik Eğitimi” ni aldı ve yeni yönetici hemşirelere liderlik eğitimleri verdi.

Email : arzkilic@gmail.com