



Hastane İşletmelerinin Maliyet Muhasebesi Sistemlerini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Özel Hastaneler Örneği

*A Research on the Determination of Cost Accounting Systems of Hospitals:
Ankara Province Private Hospitals Case*

Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT

Gazi Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Ankara, Türkiye
orcid.org/0000-0003-1012-3605
seyhanc@gazi.edu.tr

Özet

Bu çalışma Ankara’da faaliyette bulunan özel hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin ortaya konulması ve maliyet muhasebesi sistemlerinin bazı değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığının tespit edilmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Bu amaçla anket yöntemi kullanılmıştır. Verilerin çözümlenmesinde SPSS 24 paket programından yararlanılmıştır. Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlerin 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel açıdan farklılığının olup olmadığı da tespit edilmiştir. Bu tespit ikili değişkenler için Bağımsızlık Örneklem t-Testi ile ikiden fazla değişkenler için Tek Yönlü Varyans (ANOVA) analizi ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlerin test edilmesi sonucunda ise “hastanenin faaliyet süresi, sahiplik yapısı, şube sahiplik durumu, yatak sayısı, sektördeki teknolojik düzey, hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı, hastanelerde kalite belgesinin var olup olmadığı” değişkenlerine göre hastanelerin maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Hastane, maliyet, maliyet muhasebesi, maliyet muhasebesi sistemi.

Abstract

This study was carried out in order to determine the cost accounting systems of private hospitals operating in Ankara and to determine whether the cost accounting systems differ according to some variables. For this purpose, questionnaire method was used. SPSS 24 package program was used in analyzing the data. It was also determined whether there is a statistical difference in the 0.05 significance level of the hypotheses formed within the scope of the research. This finding was performed by using the Independence Sampling t-Test for binary variables and One-Way Variance

(ANOVA) analysis for multiple variables. As a result of testing the hypotheses formed within the scope of the research, within the variables of "the existence of a separate management accountancy department, the existence of a separate budgeting department, the existence of a separate internal audit department, the existence of a separate internal accounting department, the existence of a separate internal audit department, the presence of the control department, the presence of quality documentation in hospitals "; it was seen that there was no significant difference between the cost accounting systems of the hospitals according to these variables.

Keywords: Hospital, cost, cost accounting, cost accounting system.

1. Giriş

Sağlık sisteminin en önemli alt kuruluşları olan hastaneler toplumlara çeşitli sağlık hizmetleri sunarlar. Tıp dünyasındaki ve teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak hastanelerin önemi giderek artmış, hızla değişmiş ve sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü tüketen sosyo-ekonomik kurumlar haline gelmişlerdir. Bu değişim ve gelişim, hastane yönetiminin önemini arttırmıştır (Ağırbaş, Gök, Akbulut ve Önder, 2012).

Hastane yönetimlerinin esas amaç fonksiyonunu “belirli düzeydeki sağlık hizmetlerini en düşük maliyetle ve maximum nicelikle üretebilmek” biçiminde tanımlamak mümkündür (Menderes, 1995). Hastanelerde maliyetlerin yüksek oluşu ve gün geçtikçe bu maliyetlerin hızlı bir şekilde artması yöneticiler tarafından bu maliyetlerin yönetilmesini zorunlu hale getirmektedir. Geçmişte neredeyse tamamen devlet tarafından yürütülen sağlık hizmetlerinin son yıllarda yoğun bir şekilde özel sektör tarafından da sunulmaya başlanmış olması, sağlık sektöründeki rekabeti arttırmıştır. Artan bu rekabetin etkisiyle hastane işletmelerinde üretilen hizmetlerin maliyetleri önemli hale gelmiştir. Kar amacı olsun veya olmasın hastane işletmelerinde sunulan hizmetlere ait maliyetlerin kontrol altına alınması; maliyetlerin azaltılmasında, sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılmasında, kaynakların etkin dağılımında ve verimliliğin artırılmasında son derece önemlidir. Hastane işletmelerinin diğer birçok hizmet işletmesine göre daha geniş ürün yelpazesine ve daha karmaşık bir faaliyet yapısına sahip olması, hastanelerde verilen hizmetlerin maliyetlerinin kontrolünü zorlaştırdığı gibi yöneticileri profesyonel bir şekilde maliyet kontrolüne de yönlendirmektedir (Çil Koçyiğit, 2012). Üstelik ülkemizde hastanelerde sunulan hizmetlerin ücretlendirilmesinin Sağlık Bakanlığı tarafından belirleniyor olması, hastanelerde maliyet kontrolünü daha da önemli hale getirmektedir (Kısakürek, 2010).

Yukarıda sayılan bütün bu nedenler doğrultusunda hastane yönetimlerinin tam zamanlı, doğru ve güvenilir maliyet bilgilerine ihtiyaçları bulunmaktadır. Bu bilgileri de maliyet muhasebesi sistemi üretecektir. Maliyet muhasebesi sisteminin bir bütün olarak amacı maliyet bilgilerinin üretilmesi ve bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır (Karakaya, 2011). Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülerek, kaydedilmesi ve yönetilmesi işletmenin benimsediği maliyet muhasebesi sistemi doğrultusunda yapılır (Akdoğan, 2015, s. 38).

Bir mamul veya hizmetin birim maliyetlerinin hesaplanmasında, maliyet muhasebesi kayıt sisteminin oluşturulmasında ve maliyetlerin yönetilmesinde kullanılabilecek çeşitli yöntemler ve yaklaşımlar mevcuttur. Bu yöntemler birbirinin

alternatifi durumundadır. İşletmeler tarafından bu alternatif yöntemler arasından seçim yapılarak maliyet yöntemlerinin birarada kullanılması ile o işletmenin maliyet muhasebesi sistemi oluşur. Bu nedenle maliyet muhasebesi sisteminden bahsedebilmek için, değişik açılardan gruplandırılmış maliyet yöntemlerinin her birinden en az bir yöntemin seçilerek biraraya getirilmesi gerekir (Akdoğan, 2015, s. 39). İşletmelerde maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması noktasında; kendi örgüt yapılarına, büyüklüklerine, sunulan mal ve hizmet türlerine, kullanılan teknolojiye ve yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgilerin niteliğine göre en uygun maliyet muhasebesi sisteminin kurulması ve etkin bir biçimde yürütülmesi esastır.

Maliyet muhasebesinin kendisinden beklenen söz konusu fonksiyonları yerine getirebilmesi için; yöneticilerin maliyet muhasebesinin vereceği katkıya inanarak, maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında kullanılması konusunda yeterli farkındalıklarının olması ve bu yeterli farkındalık doğrultusunda, nitelikli elemanların istihdam edilerek, gerekli alt yapının oluşturulması ve kendi ihtiyaçlarına en uygun şekilde maliyet muhasebesi sistemini oluşturarak bu sistemi yürütmeleri gerekmektedir.

En karmaşık yapılardan biri olan hastanelerde Türkiye’de de maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulmasında kullanılabilecek çeşitli yöntemler mevcuttur. Hastaneler bu yöntemlerden kendileri için uygun olanları seçerek kendi maliyet muhasebesi sistemini oluştururlar. Türkiye’de hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerini ortaya koyan çalışmalara bakıldığında, bu konuda herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olup, bu tür çalışmaların üretim işletmelerine yönelik olduğu görülmüştür. Bu bağlamda hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin ortaya konulmasına yönelik böyle bir çalışmaya ihtiyaç olduğu düşünülmüş olup, bu çalışmada Ankara’da faaliyette bulunan özel hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin ortaya konulması amaçlanmıştır.

2. Literatür Taraması

Türkiye’de hastane işletmelerinin maliyet muhasebesi sisteminin ortaya konulması ile ilgili çalışmalara bakıldığında; bu konuda herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış olup, bu tür çalışmaların üretim işletmelerine yönelik olduğu görülmüştür. Üretim işletmelerine yönelik olarak yapılan çalışmalar aşağıdaki gibidir:

Ayyıldız ve Durna (2005) tarafından Türkiye’de ki maliyet muhasebesi uygulamasının mevcut yapısını, karşılaşılan sorunları, uygulamada tek düzelik olup olmadığına ilişkin durumun ortaya çıkarılması amacıyla Kayseri ili içerisinde faaliyette bulunan 30 üretim işletmesinde bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırma sonucunda; işletmelerin yoğun olarak safha maliyet sistemini kullandıkları, %80’nin gider dağıtım tablosunu hazırladığı, yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan maliyetleri esas üretim bölümlerine dağıtmada çoğunlukla basit dağıtım yöntemini kullandıkları, stok değerlendirme yöntemi olarak neredeyse tamamına yakınının (% 96,7) ortalama maliyet yöntemini kullandıkları gibi bulgulara ulaşılmıştır.

Tuğay ve Akın (2013)’ın yaptığı çalışmada Burdur’daki üretim işletmelerinin uyguladıkları maliyet muhasebesi politika ve teknikleriyle ilgili genel bir görünüm ortaya konularak, gelen cevapların ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü bulunup bulunmamasına göre anlamlı bir farklılaşma gösterip göstermediği tespit edilmiştir. Araştırma kapsamına 2013 yılında Burdur merkez ve Bucak ilçesinde faaliyet gösteren 88 üretim işletmesi dahil edilmiştir. Araştırma sonucunda kapsam dahilindeki

işletmelerin daha çok tam, fiili ve sipariş maliyet yöntemi kullandıkları görülmüştür. Ayrıca işletmelerin büyük bir kısmında gider yeri ayrımı yapıldığı, üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesinde çoğunlukla doğrudan dağıtım yönteminin tercih edildiği, stok değerlendirme yöntemi olarak ortalama maliyet yöntemini kullandıkları görülmüştür.

Uyar (2008) tarafından yapılan çalışmada, Denizli ilinde faaliyet gösteren üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi uygulamalarının mevcut profili ortaya konulmuştur. Çalışma, 86 üretim işletmesinde yapılan bir anket çalışmasının sonuçlarını içermektedir. Çalışma sonucunda daha çok tam, fiili maliyet yönteminin kullanıldığı bulunmuş olup, safha ve sipariş maliyet yöntemlerinin kullanım oranları ise birbirine yakın olarak bulunmuştur. Genel üretim giderlerinin, esas üretim gider yerlerine dağıtımında basit dağıtım yönteminin kullanıldığı, üretim gider yerlerinde toplanan giderlerin mamullere yüklenmesinde faaliyet hacmi olarak üretim miktarının dikkate alındığı, en çok tercih edilen stok değerlendirme yönteminin ise ortalama maliyet yöntemi olduğu görülmüştür.

Güngör Tanç (2012) tarafından yapılan çalışmada Kapadokya bölgesinde faaliyet gösteren otel işletmelerinin yönetim muhasebesi uygulama düzeyleri hakkında mevcut durum tespiti yapılarak, önerilerde bulunulmuştur. Araştırma sonucunda kapsam dahilindeki otel işletmelerinin, ayrı maliyet ve yönetim muhasebesi bölümlerinin olmadığı görülmüştür. Araştırma kapsamındaki otel işletmelerinin yaklaşık % 67'lik kısmında tam maliyetleme yöntemini kullandıkları görülmüş olup, yönetim muhasebesi karar aracı olan değişken maliyetleme yöntemini uygulayan otel işletmesine rastlanılmamıştır. Bir planlama aracı olan standart maliyetleme yönteminin ve Faaliyete Dayalı Maliyet yönteminin düşük oranda da olsa kullanıldığı görülmüştür.

Tan, Geissler, Serdén, Serdéen, Heurgren, Ineveld, Redecop ve Roijen (2014) tarafından yapılan çalışmada 12 Avrupa ülkesinin maliyet muhasebe sistemlerini karşılaştırmıştır. Katılımcı 12 ülkenin her biri için kapsamlı maliyet muhasebesi sistemlerini ortaya koymak için anket uygulanmıştır. Avrupa ülkelerinin maliyetleme yöntemlerinin ve maliyet muhasebesi sistemlerinin büyük ölçüde değiştiği sonucuna varılmıştır.

3. Hastane İşletmelerinin Maliyet Muhasebesi Sistemlerini Tespit Etmeye Yönelik Araştırma

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışma, Ankara'da faaliyette bulunan özel hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin ortaya konulması amacı ile gerçekleştirilmiştir. Ayrıca sözkonusu hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin; hastanenin faaliyet süresi, sahiplik yapısı, şube sahiplik durumu, yatak sayısı, sektördeki teknolojik düzey, hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı, hastanelerde kalite belgesinin var olup olmadığı değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin ortaya konulması araştırmanın diğer amacıdır.

Bu konu ile ilgili yapılan çalışmalara bakıldığında, hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin ortaya konulduğu bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışma, hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerini ortaya koyması açısından önem taşımaktadır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastaneler oluşturmaktadır. Anket çalışmasının yapıldığı Ocak 2017 yılında Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nden alınan bilgiye göre Ankara ilinde 37 özel hastane faaliyet göstermektedir. 37 hastanede yetkili kişiler ile tek tek yüzyüze görüşülmüş ve tam sayı hedeflenmiş olmasına rağmen, 27 hastaneden olumlu cevap alınabilmiştir. Araştırmanın örneklemini 27 hastane oluşturmuştur.

Söz konusu örneklemin yeterli olup olmadığı konusunda aşağıdaki formül kullanılmıştır (Yamane, 2001):

$$n = \frac{N(zs)^2}{Nd^2 + (zs)^2}$$

Yığından seçilecek örneklem sayısı yukarıda formül uygulanarak %95 güvenirlilik ve %5 duyarlılık ile tespit edilmiştir. Örneklem hatası 0,10 olarak belirlenmiştir. Bu durumda gerekli örneklem sayısının 26,71 olduğu tespit edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Ankara'da bulunan özel hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin ortaya konulması amacıyla yapılan bu çalışmada, verilerin elde edilmesi noktasında anket yöntemine başvurulmuştur. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar incelenmiş olup, üretim işletmelerinin maliyet muhasebesi sistemlerini ortaya koymaya yönelik olarak; Tuğay ve Akın (2013), Ayyıldız ve Durna (2005), Uyar (2008) tarafından yapılan çalışmalarda kullanılan anket soruları araştırmacı tarafından hastane işletmelerine uyarlanmıştır.

Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastanelerde uygulanan anketler muhasebe bilgisi donanımı olan ve ilgili hastanenin muhasebe sistemi hakkında bilgi sahibi olan muhasebe, finans, bütçe departmanlarında çalışan müdür ve müdür yardımcısı ve genel müdür ile yüzyüze görüşülerek elde edilmiştir.

Toplam 36 sorudan oluşan ölçek formunda iki bölüm yer almaktadır. Birinci bölüm hastanelere ait genel betimsel istatistiklerin elde edilmesi için oluşturulan "Genel Betimsel İstatistik Bilgi Formu" bölümüdür. İkinci bölüm ise maliyet muhasebesi sistemini ortaya koyan sorulardan oluşmaktadır.

Uygulama sonucunda elde edilen verilerin çözümlenmesinde SPSS 24 paket programından (Statistical Package for the Social Science) yararlanılmıştır.

3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Yukarıda ifade edilenler doğrultusunda, araştırmaya dahil edilen hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin söz konusu değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesine yönelik aşağıdaki hipotezler test edilecektir:

H₁: Hastanelerin faaliyet sürelerine göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₂: Hastanelerin sahiplik yapısına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₃: Hastanelerin şube sahiplik yapısına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₄: Hastanelerdeki yatak sayısına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₅: Hastanelerin teknolojik düzeyine göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₆: Hastanelerde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₇: Hastanelerde ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı ile maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₈: Hastanelerde ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı ile maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₉: Hastanelerde ayrı bir iç denetim bölümünün varlığına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₀: Hastanelerde ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı ile maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₁: Hastanelerin kalite belgesine sahip olma durumuna göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

3.5. Güvenilirlik Analizi ve Normallik Testi

3.5.1. Güvenilirlik Katsayısı

Araştırmanın gerçekleştirilmesi amacı ile kullanılan anket formundaki ifadelerin güvenilirliklerinin test edilmesinde Cronbach's Alpha testine başvurulmuştur. Test sonucunda elde edilen alfa değeri (α) testin homojenliğinin göstergesi olarak kabul edilir ve ölçek ifadeleri aşağıdaki gibi aralıklandırılır (Tavşancıl, 2006, 29).

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Tablo 1: Cronbach's Alpha Tekniğine İlişkin Çözümleme Sonuçları

Cronbach's Alpha Katsayısı	Madde Sayısı
0,796	27

Tablo 1'den de görüleceği üzere, maliyet muhasebesi sistemi anket formunun 0,794'lük bir güvenilirliğe sahip olduğu saptanmıştır. Bu oran, anket formundaki ifadelerin oldukça güvenilir olduğunu göstermektedir.

3.5.2. Normallik Testi

Araştırmada kullanılan anket formundaki yer alan soruların normal dağılıma sahip olup olmadığının tespit edilmesinde normallik testine başvurulmuştur. Teste ilişkin sonuçlar Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2: Normallik Testi Sonuçları

	İstatistik Değerler	Standart Hata
Ortalama	2,4310	,03069
95% Confidence Interval for Mean	Alt Sınır 2,3679	
	Üst Sınır 2,4941	
5% Kırpılmış Ortalama	2,4237	
Medyan	2,3714	
Varyans	,025	
Standart Sapma	,15946	
Minimum	2,18	
Maksimum	2,87	
Aralık	,69	
Çeyrekler Arası Fark	,23	
Skewness	,711	,448
Kurtosis	,580	,872

Skewness ve kurtosis değerlerinden de anlaşılacağı üzere, anket uygulaması sonucunda elde edilen verilerin normal bir dağılım gösterdiği sonucu ortaya çıkmıştır (George ve Mallery, 2010).

3.6.Araştırmanın Bulguları

3.6.1.Araştırma Dahilindeki Hastanelere Ait Genel Betimsel İstatistikler

Araştırmanın bu kısmında, hastanelerin özelliklerine ilişkin elde edilen verilere yer verilecektir. Söz konusu çözümlenmeler Frequencies yöntemi ile gerçekleştirilmiş olup aşağıda tablolaştırılarak sunulmuştur.

Tablo 3: Araştırma Dahilindeki Hastanelere Ait Genel Betimsel İstatistikler

Hastanenin Faaliyet Süresi	Katılımcı Sayısı	Yüzde
0-5 yıl	7	25,9
6-10 yıl	3	11,1
11-15 yıl	4	14,8
16 yıl ve fazlası	13	48,1
Toplam	27	100,0
Sahiplik Yapısı		
Yerli	23	85,2
Yabancı	0	0
Yerli+yabancı	4	14,8
Toplam	27	100,0
Şube Sahiplik Durumu		
Var	12	44,4
Yok	15	55,6
Toplam	27	100,0
Yatak Sayısı		
0-50	11	40,7
51-100	6	22,2
101-200	6	22,2
201-300	2	7,4
301 ve üzeri	2	7,4
Toplam	27	100,0
Sektördeki Teknoloji Düzeyi		
Sektörle Aynı Düzeyde	20	74,1
Sektörden İleri Düzeyde	7	25,9
Toplam	27	100,0

Eğitim Durumu		
Ortaöğretim	1	3,7
Önlisans	2	7,4
Lisans	17	63,0
Yüksek Lisans	7	25,9
Doktora	0	0
Toplam	27	100,0
İşletmedeki Pozisyonunuz		
Genel Müdür	3	11,1
Muhasebe Müd./Müd. Yrd.	19	70,4
Finans Müd./Müd. Yrd.	2	7,4
Bütçe Müdürü / Sorumlusu	2	7,4
Muhasebe Personeli	1	3,7
Toplam	27	100,0
Ayrı Bir Muhasebe Bölümü		
Evet	27	100,0
Hayır	0	0
Toplam	27	100,0
Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümü		
Evet	5	18,5
Hayır	22	81,5
Toplam	27	100,0
Ayrı Bir Yönetim Muhasebesi Bölümü		
Evet	5	18,5
Hayır	22	81,5
Toplam	27	100,0
Ayrı Bir Bütçeleme Bölümü		
Evet	9	33,3
Hayır	18	66,7
Toplam	27	100,0
Ayrı Bir İç Denetim Bölümü		
Evet	13	48,1
Hayır	14	51,9
Toplam	27	100,0
Ayrı Bir İç Kontrol Bölümü		
Evet	11	40,7
Hayır	16	59,3
Toplam	27	100,0
Sahip Olunan Kalite Belgelerinin Var Olup Olmadığı		
Var	18	66,7
Yok	9	33,3
Toplam	27	100,0
Sosyal Güvenlik Kurumu İle Anlaşmanın Olup Olmadığı		
Var	27	100,0
Yok	0	0
Toplam	27	100,0
Özel Sigortalar İle Anlaşmanın Olup Olmadığı		
Var	26	96,3
Yok	1	3,7
Toplam	27	100,0

Çalışmaya dahil edilen hastanelerin faaliyet süresine ilişkin dağılımlara bakıldığında (Tablo 3); çoğunlukla (% 48,1) 16 yıl ve daha fazla süredir faaliyette buldukları görülmüştür. Bunu % 25,9 ile 0-5 yıl arası faaliyette bulunan hastaneler, % 14,8 ile 11-15 yıl arası faaliyette bulunan hastaneler ve % 11,1 ile 6-10 yıl arası faaliyette bulunan hastaneler takip etmektedir.

Çalışmaya dahil edilen hastanelerin % 85,22'sinin yerli sahiplik yapısı, % 14,8'inin yerli+yabancı sahiplik yapısı olduğu görülmüştür.

Çalışmaya dahil edilen hastanelerin % 44,4'ünün şube sahipliği olduğu, % 55,6'sının ise şube sahipliği olmadığı görülmüştür.

Tablo 3'te verilen sonuçlara göre, hastanelerin % 40,7'sinde 0-50 yatak, % 22,2'sinde 51-100 ve 101-200 yatak, % 7,4'ünde de 201-300 ve 301 ve üzeri yatak olduğu görülmüştür.

Çalışmaya dahil edilen hastanelerin sektördeki teknoloji düzeylerine bakıldığında, hastanelerin % 74,1'inin sektörle aynı düzeyde teknolojiye sahip olduğu, % 25,9'nunun da sektörden ileri düzeyde teknolojiye sahip oldukları ortaya çıkmıştır.

Tablo 3 incelendiğinde anketi cevaplandıran katılımcıların çoğunlukla (% 63) lisans mezunu, % 25,9'unun yüksek lisans mezunu olduğu, % 7,4'ünün önlisans mezunu, % 3,7'sinin ise ortaöğretim mezunu olduğu görülmüştür.

Tablo 3'e göre anketi cevaplandıran katılımcıların büyük çoğunlukla (% 70,4) Muhasebe müd./müd. Yrd olduğu görülmektedir. Anketi cevaplandıran katılımcıların % 11,1'inin genel müdür, % 7,4'ünün Finans Müd./Müd. Yrd. ve yine % 7,4'ünün Bütçe Müdürü/Sorumlusu oldukları görülmüştür. Son olarak, çalışanların % 3,7'sinin muhasebe personeli olduğu ortaya çıkmıştır.

Araştırmaya dahil edilen tüm hastanelerde ayrı bir muhasebe bölümünün var olduğu çoğunluğunda ise (% 81,5) ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün ve ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün var olduğu görülmüştür.

Araştırmaya dahil edilen hastanelerin % 66,7'sinde ise ayrı bir bütçeleme bölümünün, % 51,9'unda ayrı bir iç denetim bölümünün, % 59,3'ünde ayrı bir iç kontrol bölümünün var olmadığı görülmüştür.

Çalışmaya dahil edilen hastanelerin % 66,7'sinde kalite belgesi olduğu ve 1 hastane dışında diğer hastanelerin (% 96,3) özel sigorta kuruluşlarıyla anlaşmasının olduğu görülmüştür.

Çalışmaya dahil edilen hastanelerin tamamının sosyal güvenlik kurumu ile anlaşmasının olduğu görülmüştür.

3.6.2.Hastanelerin Maliyet Muhasebesi Sistemlerine İlişkin Bulgular

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerine ilişkin bulgular aşağıda sunulmuştur.

Tablo 4: Giderlerin Kapsamına Göre Kullanılan Maliyet Yöntemi

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Tam Maliyet Yöntemi	7	25,9
Normal Maliyet Yöntemi	8	29,6
Değişken Maliyet Yöntemi	4	14,8
Direkt (Asal) Maliyet Yöntemi	2	7,4
Direkt Tıbbi Sarf Malzemeye Dayalı Maliyet Yöntemi	6	22,2
Toplam	27	100,0

Tablo 4'te araştırmaya dahil edilen hastanelerde giderlerin kapsamına göre kullanılan maliyet yöntemine ilişkin veriler yer almaktadır. Buna göre, % 29,6'sında normal maliyet yöntemi, % 25,9'unda tam maliyet yöntemi, % 22,2'sinde direkt tıbbi sarf malzemeye dayalı maliyet yöntemi, % 14,8'inde değişken maliyet yöntemi, % 7,4'ünde direkt (asal) maliyet yöntemi kullanıldığı görülmüştür.

Tablo 5: Giderlerin Gerçekleşme Durumuna Göre Kullanılan Maliyet Yöntemi

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Fiili Maliyet Yöntemi	16	59,3
Tahmini Maliyet Yöntemi	9	33,3
Standart Maliyet Yöntemi	2	7,4
Toplam	27	100,0

Tablo 5'te araştırmaya dahil edilen hastanelerde giderlerin gerçekleşme durumuna göre kullanılan maliyet yöntemine ilişkin veriler yer almaktadır. Buna göre, hastanelerin yarısından fazlasında (% 59,3) fiili maliyet yöntemi, % 33,3'ünde tahmini maliyet yöntemi ve % 7,4'ünde standart maliyet yöntemi kullanıldığı görülmüştür.

Tablo 6: Giderlerin Dağıtımında Esas Alınan Baza Göre Kullanılan Maliyet Yöntemi

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi	21	77,8
Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi (FDM)	6	22,2
Toplam	27	100,0

Tablo 6'da araştırmaya dahil edilen hastanelerde giderlerin dağıtımında esas alınan baza göre kullanılan maliyet yöntemine ilişkin veriler yer almaktadır. Buna göre, hastanelerin % 77,8'sinde hacim tabanlı maliyet yöntemi ve % 22,2'sinde faaliyet tabanlı maliyet yöntemi kullanıldığı görülmüştür. Tablo 6'ya bakarak her ne kadar hastanelerde çoğunlukla hacim tabanlı dağıtım yönteminin kullanıldığı sonucuna varılmış olsa da, FDM Yönteminin kullandığı hastanelerin var olması da, FDM yöntemini kullanmanın ve uygulamanın zorluğu düşünüldüğünde dikkat çekici bulunmuştur.

Tablo 7: Hizmet Maliyetinin Hesaplanma Şekline Göre Kullanılan Maliyet Yöntemi

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Sipariş Maliyet Yöntemi	7	25,9
Safha (Evre) Maliyet Yöntemi	5	18,5
İşlem (Karma) Maliyet Yöntemi	15	55,6
Toplam	27	100,0

Tablo 7'de araştırmaya dahil edilen hastanelerde hizmet maliyetlerinin hesaplanma şekline göre kullanılan maliyet yöntemine ilişkin veriler yer almaktadır. Buna göre, hastanelerin yarısından fazlasında (% 55,6) işlem (karma) maliyet yönteminin kullanıldığı, % 25,9'unda sipariş maliyet yöntemi, % 18,5'inde safha (evre) maliyet yönteminin kullanıldığı görülmüştür.

Tablo 8: Giderlerin Tahmin Edilmesinde Kullanılan Yöntem

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Muhasebe Yöntemi	15	55,6
En Yüksek Ve En Düşük Noktalar Yöntemi	4	14,8
Mühendislik Yöntemi	0	0
Dağılım Grafiği Yöntemi	4	14,8
Regresyon Analizi	0	0
En Küçük Kareler Yöntemi	0	0
İşletmede Herhangi Bir Tahmin Yöntemi	4	14,8
Kullanılmamaktadır	27	100,0
Toplam		

Araştırmaya dahil edilen hastanelerde giderlerin tahmin edilmesinde kullanılan yöntemlere bakıldığında, hastanelerin yarısından fazlasında (% 55,6) muhasebe yönteminin kullanıldığı görülmüştür. Yine bu hastanelerde, en yüksek ve en düşük noktalar yönteminin ve dağılım grafiği yöntemlerinin eşit düzeyde kullanıldıkları ortaya çıkmıştır (% 14,8). Son olarak, hastanelerin % 14,8'inde giderlerin tahmin edilmesinde herhangi bir tahmin yöntemi kullanılmadığı görülmüştür.

Tablo 9: Maliyet Hesaplarının Sınıflandırılmasında Kullanılan Seçenek

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
7/A seçeneği (giderlerin fonksiyonlarına göre sınıflandırılması)	18	66,7
7/B seçeneği (giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırılması)	9	33,3
Toplam	27	100,0

Araştırmaya dahil edilen hastanelerde maliyet hesaplarının sınıflamasında kullanılan seçeneklere ilişkin elde edilen dağılımlara bakıldığında, hastanelerin çoğunluğunda (% 66,7) 7/A seçeneğinin (giderlerin fonksiyonlarına göre sınıflandırılması) kullanıldığı, % 33,3'ünde ise 7/B seçeneğinin (giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırılması) kullanıldığı görülmüştür.

Tablo 10: Eğer 7/A Seçeneğinin Kullanımı Durumunda, Gideri Fonksiyonuna Göre Kaydederken Tali Hesap Olarak Gider Çeşidine Göre Kaydetme Durumu

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Evet	18	100,0
Hayır	0	0
Toplam	18	100,0

Tablo 10'da elde edilen sonuçlar bağlamında 7/A seçeneğini kullanan hastanelerin tamamının giderleri fonksiyonuna göre kaydederken, tali hesap olarak gider çeşidine göre de kaydettikleri ortaya çıkmıştır.

Tablo 11: Sunulan Hizmet Maliyetlerini Hesaplama Dönem Aralığı

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
3 aylık	20	74,1
6 aylık	1	3,7
9 aylık	0	0
Yıllık	6	22,2
Toplam	27	100,0

Hastanelerin sunmuş oldukları hizmet maliyetlerinin hesaplama dönem aralıklarına bakıldığında (Tablo 11) hastanelerin çoğunluğunda (% 74,1) hesaplama dönem aralığının 3'er aylık olduğu, % 3,7'sinde 6'şar aylık ve % 22,2'sinde yıllık olduğu görülmüştür.

Tablo 12: Üretim Maliyeti Unsurları İçinde En Yüksek Maliyet Tutarını Oluşturan Unsur

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Direkt Tıbbi Sarf Malzeme Giderleri	4	14,8
Direkt Personel Giderleri	22	81,5
Genel Hizmet Üretim Giderleri	1	3,7
Toplam	27	100,0

Hastanelerde üretim maliyeti unsurları içerisinde en yüksek maliyet tutarını oluşturan unsurlara bakıldığında; hastanelerin büyük çoğunluğunda (% 81,5) en yüksek maliyet tutarının direkt personel giderlerinden oluştuğu görülmüştür. Hastanelerin % 14,8'inde en yüksek maliyet tutarının direkt tıbbi malzeme giderlerinden oluştuğu, % 3,7'lik bir kısmında ise en yüksek maliyet tutarının genel hizmet üretim giderlerinden oluştuğu görülmüştür.

Tablo 13: Maliyet Unsurlarının Üretim Maliyeti İçindeki Payı (Tıbbi Sarf Malzeme Gid.)

%	Katılımcı Sayısı	Yüzde
1-10	0	0
11-20	5	18,5
21-30	7	25,9
31-40	11	40,7
41-50	4	14,8
51-60	0	0
61-70	0	0
71-80	0	0
81-90	0	0
91-100	0	0
Toplam	27	100,0

Tıbbi Sarf Malzeme Giderlerinin üretim maliyeti içindeki payına bakıldığında (Tablo 13); hastanelerin % 40,7'sinde tıbbi sarf malzeme giderlerinin üretim maliyeti içindeki paylarının % 31-40 aralığında olduğu, % 25,9'unda % 21-30 aralığında olduğu, % 18,5'inde % 11-20 aralığında olduğu, % 14,8'inde ise % 41-50 aralığında olduğu görülmüştür.

Tablo 14: Maliyet Unsurlarının Üretim Maliyeti İçindeki Payı (Direkt Personel Gid.)

%	Katılımcı Sayısı	Yüzde
1-10	0	0
11-20	0	0
21-30	0	0
31-40	3	11,1
41-50	11	40,7
51-60	5	18,5
61-70	7	25,9
71-80	1	3,7
81-90	0	0
91-100	0	0
Toplam	27	100,0

Direkt personel giderlerinin üretim maliyeti içindeki payına bakıldığında (Tablo 14); hastanelerin % 40,7'sinde direkt personel giderlerinin üretim maliyeti içindeki payının % 41-50 aralığında olduğu, % 25,9'unda % 61-70 aralığında olduğu, % 18,5'inde % 51-60 aralığında olduğu, % 11,1'inde ise % 31-40 aralığında olduğu, % 3,7'sinde ise % 71-80 aralığında olduğu görülmüştür.

Tablo 15: Maliyet Unsurlarının Üretim Maliyeti İçindeki Payı (Genel Hizmet Üretim Gid)

%	Katılımcı Sayısı	Yüzde
1-10	3	11,1
11-20	7	25,9
21-30	14	51,9
31-40	2	7,4
51-60	1	3,7
61-70	0	0
71-80	0	0
81-90	0	0
91-100	0	0
Toplam	27	100,0

Genel hizmet üretim giderlerinin üretim maliyeti içindeki payına bakıldığında (Tablo 15); hastanelerin % 51,9'unda genel hizmet üretim giderlerinin üretim maliyeti içindeki payının % 21-30 aralığında olduğu, % 25,9'unda % 11-20 aralığında olduğu, % 11,1'inde % 1-10 aralığında olduğu, % 7,4'ünde ise % 31-40 aralığında olduğu % 3,7'sinde ise % 51-60 aralığında olduğu görülmüştür.

Tablo 16: Stok Maliyetini Hesaplama Kullanılan Yöntem (Stok Değerleme Yöntemi)

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Gerçek Parti Maliyet Yöntemi (Has Maliyet Yöntemi)	3	11,1
Ortalama Maliyet Yöntemi	18	66,7
FIFO (İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi)	6	22,2
LIFO (Son Giren İlk Çıkar Yöntemi)	0	0
Diğer.....	0	0
Toplam	27	100,0

Tablo 16'da araştırmaya katılan hastanelerde stok maliyetini hesaplamada kullanılan stok değerlendirme yöntemlerine ilişkin veriler yer almaktadır. Buna göre, hastanelerde daha çok (% 66,7 oran ile) ortalama maliyet yönteminin, % 22,2'sinde FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yönteminin, % 11,1'inde ise gerçek parti maliyet yönteminin (has maliyet yönteminin) kullanıldığı görülmüştür.

Tablo 17: Stok Kayıt İzlemede Kullanılan Yöntem

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Sürekli Envanter Yöntemi	18	66,7
Aralıklı Envanter Yöntemi	9	33,3
Toplam	27	100,0

Tablo 17'de araştırmaya katılan hastanelerde stok kayıt izlemede kullanılan yöntemlere ilişkin veriler yer almaktadır. Buna göre, hastanelerin % 66,7'sinde sürekli envanter yöntemi, % 33,3'ünde aralıklı envanter yöntemi kullanıldığı görülmüştür.

Tablo 18: Personel Giderlerinde Esas (Normal) Ücret Belirlenirken Dikkate Alınan Kıstas

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Zaman Kıstası	17	63,0
Performans Kıstası	8	29,6
Parça Başı (Akord) Kıstası	2	7,4
Toplam	27	100,0

Hastanelerdeki personel giderlerinde esas (normal) ücretin belirlenmesinde hangi kıstasın dikkate alındığına ilişkin dağılımlara bakıldığında (Tablo 18); ücretlerin;

hastanelerin % 63'ünde zaman, % 29,6'sında performans ve % 7,4'ünde ise parça başı (akord) kıstasına göre belirlendiği görülmüştür.

Tablo 19: Boşa Geçen İşçiliklerin Ayrıca Hesaplanıp Muhasebeleştirilmesi Durumu

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Evet	2	7,4
Hayır	25	92,6
Toplam	27	100,0

Hastanelerde boşa geçen işçiliklerin ayrıca hesaplanıp muhasebeleştirilmesi durumlarına ilişkin elde edilen sonuçlara bakıldığında, hastanelerin büyük bir çoğunluğunda (% 92,6'sı) boşa geçen işçiliklerin ayrıca hesaplanmadığı ortaya çıkmıştır. Sadece 2 hastanede boşa geçen işçiliklerin ayrıca hesaplanarak muhasebeleştirildikleri görülmüştür.

Tablo 20: Boşa Geçen İşçiliklerin Ayrıca Hesaplanarak Muhasebeleştirildiği Hastanelerde Olağandışı Boş Zaman İşçiliklerinin Muhasebeleştirilmesinde İzlenen Esas

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Olağandışı boş zaman işçiliklerinin tamamının dönem sonuçlarına aktarılması esası	1	50,0
Kontrol edilebilen nedenlerden kaynaklanan boş zaman işçiliklerinin hizmet maliyetine, kontrol edilemeyen nedenlerden kaynaklanan boş zaman işçiliklerinin sonuç hesaplarına aktarılması esası	1	50,0
Toplam	2	100,0

Boşa geçen işçilikleri ayrıca hesaplanarak muhasebeleştirildikleri görülen iki hastanenin birisinde; olağandışı boş zaman işçiliklerinin tamamının dönem sonuçlarına aktarıldığı, diğerinde ise; kontrol edilebilen nedenlerden kaynaklanan boş zaman işçiliklerinin hizmet maliyetine, kontrol edilemeyen nedenlerden kaynaklanan boş zaman işçiliklerinin ise sonuç hesaplarına aktarıldığı görülmüştür (Tablo 20).

Tablo 21: Hastanede Gider Yeri Ayırımı Yapılma Durumu

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Evet	10	37,0
Hayır	17	63,0
Toplam	27	100,0

Araştırmaya dahil edilen hastanelerin çoğunluğunda (% 63) gider yeri ayrımı yapılmadığı, % 37'sinde bu ayrımın yapıldığı görülmüştür (Tablo 21).

Tablo 22: Esas Üretim Gider Yeri (Tıbbi Hizmet Merkezi) Sayısı

	-Katılımcı Sayısı	Yüzde
1-10	1	10,0
11-20	4	40,0
21-30	5	50,0
31-50	0	0
51 ve fazlası	0	0
Toplam	10	100,0

Gider yeri ayrımı yapılan hastanelerde esas üretim gider yeri sayılarına ilişkin dağılımlara bakıldığında (Tablo 22); esas üretim gider yeri sayısının hastanelerin % 50'sinde 21-30 arasında olduğu, % 40'ında 11-20 arasında olduğu, % 10'unda ise 1-10 arasında olduğu görülmüştür.

Tablo 23: Yardımcı Üretim Gider Yeri (Özel Hizmet Merkezi) Sayısı

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
1-10	4	40,0
11-20	5	50,0
21-30	1	10,0
31-40	0	0
41-50	0	0
51 ve fazlası	0	0
Toplam	10	100,0

Gider yeri ayrımı yapılan hastanelerde yardımcı üretim gider yeri sayılarına ilişkin dağılımlara bakıldığında (Tablo 23); yardımcı üretim gider yeri sayısının hastanelerin % 50'sinde 11-20 arasında olduğu, % 40'ında 1-10 arasında olduğu, % 10'unda ise 21-30 arasında olduğu görülmüştür.

Tablo 24: Yardımcı Hizmet Gider Yeri (Destek Hizmet Merkezi) Sayısı

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
1-10	7	70,0
11-20	3	30,0
21-30	0	0
31-40	0	0
41-50	0	0
51 ve fazlası	0	0
Toplam	10	100,0

Gider yeri ayrımı yapılan hastanelerde yardımcı hizmet gider yeri sayılarına ilişkin dağılımlara bakıldığında (Tablo 24); yardımcı hizmet gider yeri sayısının hastanelerin % 70'sinde 1-10 arasında olduğu, % 30'ında 11-20 arasında olduğu görülmüştür.

Tablo 25: Gider Yeri Ayrımı Yapılan Hastanelerde Büyük Defter Hesapları Altında Gider Yerlerine Ait Yardımcı Defter Hesaplarının Kullanılma Durumu

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Evet	8	80,0
Hayır	2	20,0
Toplam	10	100,0

Gider yeri ayrımı yapılan hastanelerin “büyük defter hesapları altında gider yerlerine ait yardımcı defter hesaplarının kullanılma durumları”na bakıldığında (Tablo 25) % 80'inde yardımcı defter hesaplarının kullandığı görülmüştür.

Tablo 26: Giderlerin Sunulan Hizmetlere Yüklenmesi İçin “Gider Dağıtım Tablosu” Hazırlanma Durumu

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Evet	8	29,6
Hayır	19	70,4
Toplam	27	100,0

Araştırma dahilinde yer alan hastanelerde giderlerin sunulan hizmetlere yüklenmesi için gider dağıtım tablosunun kullanılma durumlarına ilişkin sonuçlara bakıldığında (Tablo 26), hastanelerin % 70,4'ünde “gider dağıtım tablosu” kullanılmadığı görülmüştür.

Tablo 27: Gider Dağıtım Tablosu Kullanılan Hastanelerde; Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinde Toplanan Giderlerin, Esas Hizmet Gider Yerlerine Dağıtımında Kullanılan (İkinci Dağıtımda Kullanılan) Yöntem

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Basit Dağıtım Yöntemi	5	62,5
Kademeli Dağıtım Yöntemi	3	37,5
Matematiksel Dağıtım Yöntemi	0	0
Karşılıklı Dağıtım (Turlama Yöntemi)	0	0
Standart (Planlı) Dağıtım Yöntemi	0	0
Toplam	8	100,0

Gider dağıtım tablosu kullanılan hastanelerde, yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas hizmet gider yerlerine dağıtılmasında, daha çok basit dağıtım yönteminin (% 62,5) kullandığı, ardından da % 37,5 ile kademeli dağıtım yönteminin kullandığı görülmüştür. Matematiksel dağıtım yönteminin, karşılıklı dağıtım yönteminin ve standart dağıtım yönteminin kullanıldığı hastaneye ise rastlanılmamıştır.

Tablo 28: Tıbbi Hizmet Merkezlerinde Toplanan Giderlerin, Hizmetlere Yüklenmesinde Kullanılan Dağıtım Anahtarları

	Cevaplanma Sayısı	Yüzde
Hizmet Üretim Miktarı	10	23,8
Direkt Tıbbi Sarf Malzeme Giderleri	6	14,3
Tıbbi Cihaz Saati	0	0
Direkt Personel Giderleri	6	14,3
Tahmini Yükleme Oranı	10	23,8
Hizmet Direkt Giderleri	5	11,9
Direkt Personel Saati	4	9,5
Faaliyet Hacmi Seçimi Yapılmamaktadır.	1	2,4
Toplam	42	100,0

Tıbbi hizmet merkezlerinde toplanan giderlerin hizmetlere yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarlarına yönelik elde edilen verilere bakıldığında (Tablo 28); en fazla % 23,8 ile üretim miktarının ve aynı yüzde ile tahmini yükleme oranının kullanıldığı görülmüştür. Bunları % 14,3 ile direkt tıbbi sarf malzeme giderleri ve yine aynı oran ile direkt personel giderleri takip etmektedir¹.

Tablo 29: Maliyet Muhasebesinin Uygulanma Amaçlarının Öncelik Sırasına Göre Sıralanması

	1		2		3		4		5		6	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
Hizmet Maliyetlerini hesaplamak	19	70,4	5	18,5	1	3,7	2	7,4	0	0	0	0
Fiyatlandırma Kararlarına Yardımcı olmak	5	18,5	3	11,1	6	22,2	4	14,8	5	18,5	4	14,8
Karar alma sürecinde gerekli bilgileri sağlaması	3	11,1	11	40,7	4	14,8	5	18,5	2	7,4	2	7,4
	0	0	7	25,9	6	22,2	7	25,9	5	18,5	2	7,4

¹ Tıbbi hizmet merkezlerinde toplanan giderlerin hizmetlere yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarlarına yönelik soruda, katılımcılar tarafından birden fazla seçenek işaretlenebildiğinden, bu soruya ilişkin olarak elde edilen veriler, seçeneklerin toplam tercih edilme sayısı olan 42'ye oranlanmıştır.

Bütçeleme sistemine yardımcı olması	0	0	1	3,7	9	33,3	5	18,5	10	37,0	2	7,4
Faaliyetlerin planlaması ve kontrolüne yardımcı olması	0	0	0	0	1	3,7	4	14,8	5	18,5	17	63,0
Performans ölçümüne yardımcı olması												

Tablo 29’den da görüleceği üzere, araştırma dahilindeki hastanelerde, maliyet muhasebesinin uygunlama amaçlarının öncelik sırasına göre sıralanmasında; maliyet muhasebesinin uygulanma amaçlarına verilen cevaplar “1-6” (1=en önemli, 6=en önemsiz) skalada incelenmiştir.

Buna göre araştırma dahilindeki hastanelerde maliyet muhasebesi uygulama amaçlarından biri olan “**hizmet maliyetlerini hesaplamak**” amacının daha çok birinci öncelik düzeyinde (% 70,4 ile) belirtildiği görülmüştür. Buna karşılık, hastanelerde bu amacın beşinci ve altıncı önem derecesinde görülmediği ortaya çıkmıştır.

Araştırma dahilindeki hastanelerde maliyet muhasebesi uygulama amaçlarından olan “**fiyatlama kararlarına yardımcı olmak**” seçeneğinin daha çok üçüncü öncelik düzeyinde (% 22,2 ile) belirtildiği görülmüştür.

Araştırma dahilindeki hastanelerde maliyet muhasebesi uygulama amaçlarından bir diğeri olan “**karar alma sürecinde gerekli bilgileri sağlaması**” amacının daha çok % 40,7 ile ikinci öncelik düzeyinde belirtildiği görülmüştür.

Araştırma dahilindeki hastanelerde maliyet muhasebesi uygulama amaçlarından olan “**bütçeleme sistemine yardımcı olması**” seçeneğinin daha çok ikinci ve dördüncü öncelik düzeyinde % 25,9 ile tercih edildiği görülmüştür.

Araştırma dahilindeki hastanelerde maliyet muhasebesi uygulama amaçlarından olan “**faaliyetlerin planlaması ve kontrolüne yardımcı olması**” seçeneğinin daha çok beşinci öncelik düzeyinde (% 37 ile) belirtildiği görülmüştür. Bu amacın birinci önem derecesinde belirtildiği hastane olmamıştır.

Araştırma dahilindeki hastanelerde maliyet muhasebesi uygulama amaçlarından olan “**performans ölçümüne yardımcı olması**” seçeneğinin daha çok altıncı öncelik düzeyinde (% 63,0) ile belirtildiği görülmüştür. Bu amacın birinci ve ikinci önem derecesinde belirtildiği hastane ise olmamıştır.

Tablo 30: Hizmet Satış Fiyatının Tespitinde Göz Önünde Bulundurulmuş Unsurların Önem Derecesine Göre Sıralanması

	1		2		3		4	
	N	%	N	%	N	%	N	%
Yürürlükte olan tebliğ ve yönetmeliklere göre fiyatlama (T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği ve Türk Tabipler Birliği Ücret Tarifesi Birim Fiyatları gibi)	20	74,1	2	7,4	5	18,5	0	0
Maliyete göre fiyatlama	1	3,7	2	44,4	8	29,6	6	2,22
Rekabet ortamındaki piyasa fiyatının esas alınması	6	22,2	9	33,3	5	18,5	7	25,9
Müşterinin talebine göre belirlenen fiyat	0	0	4	4,8	9	33,3	14	51,9

Tablo 30'dan da görüleceği üzere, araştırma dahilindeki hastanelerde, hizmet satış fiyatının tespit edilmesinde göz önünde bulundurulacak unsurların öncelik sırasına göre sıralanmasında; hizmet satış fiyatının tespit edilmesinde göz önünde bulundurulacak unsurlara verilen cevaplar "1-4" (1=en önemli, 4=en önemsiz) skalada incelenmiştir.

Tablo 30 incelendiğinde, araştırma dahilindeki hastanelerde, hizmet satış fiyatının tespit edilmesinde göz önünde bulundurulacak unsurlardan olan "**yürürlükte olan tebliğ ve yönetmeliklere göre fiyatlandırma (SUT ve TTB gibi)**" seçeneğinin daha çok birinci öncelik düzeyinde % 74,1 ile tercih edildiği görülmüştür. Ayrıca bu ifadeye dördüncü öncelik olarak yer verilmediği görülmüştür.

Araştırma dahilindeki hastanelerde hizmet satış fiyatının tespit edilmesinde göz önüne aldıkları "**maliyete göre fiyatlandırma**" seçeneğinin daha çok ikinci öncelik düzeyinde (% 44,4) belirtildiği görülmüştür.

Araştırma dahilindeki hastanelerde hizmet satış fiyatının tespit edilmesinde göz önüne aldıkları "**rekabet ortamındaki piyasa fiyatının esas alınması**" seçeneğinin ise daha çok ikinci öncelik düzeyinde % 33,3 ile tercih edildiği görülmüştür.

Araştırma dahilindeki hastanelerde hizmet satış fiyatının tespit edilmesinde göz önüne aldıkları "**müşterinin talebine göre belirlenen fiyat**" seçeneğinin daha çok dördüncü öncelik düzeyinde (% 51,9) belirtildiği görülmüştür.

Tablo 31: Fiyatlandırma Kararı Alınırken Esas Alınan Maliyetler

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Üretim maliyeti	18	66,7
Değişken maliyet	4	14,8
Toplam maliyet	5	18,5
Toplam	27	100,0

Hastanelerde fiyatlandırma kararı alınırken daha çok üretim maliyetinin (% 66,7) esas alındığı görülmüştür. Bunun yanında, hastanelerin % 14,8'inde değişken maliyet ve % 18,5'inde de toplam maliyetlerin esas alındığı ortaya çıkmıştır.

Tablo 32: İşletmede Kullanılan Karlılık Analizi Yöntemi

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Sunulan her hizmetin ayrı ayrı karlılığını hesaplama	5	18,5
Hastanedeki her bölümün karlılığını ayrı ayrı hesaplama	9	33,3
Hem bölümün hem de hizmetin karlılığını ayrı ayrı hesaplama	4	14,8
İşletmede karlılık analizi yapılmamaktadır	1	3,7
Hastanede işletme karlılığı bir bütün olarak ele alınmaktadır	8	29,6
Toplam	27	100,0

Hastanelerde kullanılan karlılık analizi yöntemlerine ilişkin dağılımlara bakıldığında (Tablo 32); araştırma dahilindeki hastanelerin % 33,3'ünde hastanedeki her bölümün karlılığının ayrı ayrı hesaplandığı, % 29,6'sında hastanede işletme karlılığının bir bütün olarak ele alındığı, % 18,5'inde sunulan her hizmetin ayrı ayrı karlılığının hesaplandığı, % 14,8'inde "hem bölümün hem de hizmetin karlılığının ayrı ayrı hesaplandığı" görülmüştür. Ayrıca hastanelerin % 3,7'sinde karlılık analizlerinin yapılmadığı elde edilen bir diğer sonuçtur.

Tablo 33: Hastanelerde Bütçe Hazırlanma Durumu

	Katılımcı Sayısı	Yüzde
Evet	27	100,0
Hayır	0	0
Toplam	27	100,0

Hastanelerin bütçe hazırlama durumlarına ilişkin elde edilen sonuçlara bakıldığında, araştırma dahilindeki bütün hastanelerde bütçe hazırlandığı görülmüştür.

Tablo 34: Bütçe Hazırlanan Hastanelerde Hazırlanan Bütçe Türleri

	Cevaplanma Sayısı	Yüzde
Satış Bütçesi	14	16,8
Üretim Bütçesi	9	10,8
Satın alma bütçesi	12	14,4
Nakit bütçesi	22	26,5
Yatırım bütçesi	10	12,0
Reklam bütçesi	13	15,6
Araştırma geliştirme bütçesi	3	3,6
Toplam	83	100,0

Bütçe hazırlanan hastanelerde hazırlanan bütçe türlerine bakıldığında (Tablo 34); en fazla % 26,5 ile nakit bütçesinin hazırlandığı, bunu % 16,8 ile satış bütçesinin, % 15,6 ile reklam bütçesinin, % 14,4 ile satın alma bütçesinin, % 12 ile yatırım bütçesinin ve % 10,8 ile üretim bütçesinin takip ettiği görülmüştür. Hazırlanan bütçe türleri içinde araştırma geliştirme bütçesi en düşük oranda (% 3,6) kalmıştır².

3.6.4. Araştırma Hipotezlerinin Testi

Araştırmanın bu kısmında, hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin “hastanenin faaliyet süresi, sahiplik yapısı, şube sahiplik durumu, yatak sayısı, sektördeki teknolojik düzey, hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı, hastanenin kalite belgesinin var olup olmadığı” değişkenlerine göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin sonuçlarına yer verilmiştir. Buna göre araştırmaya dahil edilen hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin karşılaştırılmasında iki seçeneğe sorular için Bağımsız Örneklem t-Testi; ikiden fazla seçeneğe sahip sorularda ise Tek Yönlü Varyans (Anova) analizi uygulanmıştır.

H₁: Hastanelerin faaliyet sürelerine göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

² Bütçe hazırlanan hastanelerde hazırlanan bütçe türlerine yönelik soruda, katılımcılar tarafından birden fazla seçenek işaretlenebildiğinden, bu soruya ilişkin olarak elde edilen veriler, seçeneklerin toplam tercih edilme sayısı olan 83’e oranlanmıştır.

Tablo 35: Hastanenin Faaliyet Süresi Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları

<i>Faaliyet Süresi</i>	<i>N</i>	\bar{X}	<i>ss</i>	<i>F</i>	<i>P</i>
<i>0-5 yıl</i>	7	2,53	0,217		
<i>6-10 yıl</i>	3	2,43	0,107		
				1,330	0,289
<i>11-15 yıl</i>	4	2,38	0,179		
<i>16 yıl ve daha fazlası</i>	13	2,39	0,116		

Tablo 35’te “hastanenin faaliyet süresi” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, en yüksek ortalamanın 0-5 yıl arası faaliyette bulunan hastanelere ($\bar{X}= 2,53$) ait olduğu görülmektedir. Bunu 6-10 yıl süreli faaliyette bulunan hastaneler ($\bar{X}=2,43$), 16 yıl ve daha fazla süreli faaliyette bulunan hastaneler ($\bar{X}=2,39$) ve 11-15 yıl süreli faaliyette bulunan hastaneler ($\bar{X}=2,38$) izlemektedir.

Tek yönlü varyans (Anova) analizi karşılaştırmasında; hastanelerin “hastane faaliyet süresi” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,289). Bu nedenle, oluşturulan H_1 hipotezi reddedilmiştir.

H_2 : Hastanelerin sahiplik yapısına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 36. Hastanelerin Sahiplik Yapısı Değişkeni Açısından Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

<i>Sahiplik Yapısı</i>	<i>N</i>	\bar{X}	<i>ss</i>	<i>F</i>	<i>P</i>
<i>Yerli</i>	23	2,41	0,159		
<i>Yerli+Yabancı</i>	4	2,54	0,119	0,473	0,107

Tablo 36’da, hastanelerin “sahiplik yapısı” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, yerli sermayeli hastanelerde ortalamanın ($\bar{X}=2,41$) olduğu görülmektedir. Buna karşılık yerli+yabancı çalışan sahiplerinde ortalama ($\bar{X}=2,54$) şeklindedir.

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin, sahiplik yapısına göre anlamlı bir şekilde farklılaşp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için t-testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda “sahiplik yapısına” göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,107). Bu nedenle, oluşturulan H_2 hipotezi reddedilmiştir.

H_3 : Hastanelerin şube sahiplik yapısına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 37. Şube Sahiplik Yapısı Değişkeni Açısından Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

<i>Şube Sahiplik Yapısı</i>	<i>N</i>	\bar{X}	<i>ss</i>	<i>F</i>	<i>P</i>
<i>Var</i>	12	2,39	0,114	4,570	0,203
<i>Yok</i>	15	2,46	0,185		

Tablo 37’de, hastanelerin “şube sahiplik yapısı” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, şube sahipliği olanlarda ortalamanın ($\bar{X}=2,39$) olduğu görülmektedir. Buna karşılık şube sahipliği olmayanlarda ortalama ($\bar{X}=2,46$) şeklindedir.

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin şube sahiplik yapısına göre anlamlı bir şekilde farklılaşp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için t-testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda “şube sahiplik yapısına” göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,203). Bu nedenle, oluşturulan H_3 hipotezi reddedilmiştir.

H_4 : Hastanelerdeki yatak sayısına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 38: Yatak Sayısı Değişkeni Açısından Tek Yönlü Varyans (ANOVA) Analizi Sonuçları

<i>Yatak Sayısı</i>	<i>N</i>	\bar{X}	<i>ss</i>	<i>F</i>	<i>P</i>
<i>0-50</i>	11	2,38	0,125	0,575	0,683
<i>51-100</i>	6	2,48	0,234		
<i>101-200</i>	6	2,47	0,157		
<i>201-300</i>	2	2,50	0,195		
<i>301 ve üzeri</i>	2	2,43	0,084		

Tablo 38’de hastanelerin “yatak sayısı” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, en yüksek ortalamanın 201-300 yataklı hastane çalışanlarında olduğu görülmüştür ($\bar{X}=2,50$). Bunu, 51-100 yataklı hastane çalışanları ($\bar{X}=2,48$), 101-200 yataklı hastane çalışanları ($\bar{X}=2,47$) ve 301 ve üzeri yataklı hastane çalışanları ($\bar{X}=2,43$) izlemekte ve en düşük ortalamanın ise 0-50 yataklı hastane çalışanlarında olduğu ($\bar{X}=2,38$) görülmüştür.

Araştırmaya dahil edilen hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin hastanenin yatak sayısı değişkenine göre anlamlı bir şekilde farklılaşp farklılaşmadığını test etmek amacıyla tek yönlü varyans (Anova) analizi karşılaştırmasında; “hastanenin yatak sayısı” değişkeni ile maliyet muhasebesi sistemleri arasında 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,683). Bu nedenle, oluşturulan H_4 hipotezi reddedilmiştir.

H_5 : Hastanelerin teknolojik düzeyine göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 39. Hastanelerin Teknolojik Düzeyi Değişkeni Açısından Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

<i>Şube Sahiplik Yapısı</i>	<i>N</i>	\bar{X}	<i>ss</i>	<i>F</i>	<i>P</i>
<i>Sektörle Aynı Düzeyde</i>	20	2,44	0,178	3,894	0,360
<i>Sektörden İleri Düzeyde</i>	7	2,39	0,089		

Tablo 39’da, hastanelerin “teknolojik düzey” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, sektörle aynı düzeyde olan hastanelerde ortalamanın ($\bar{X}=2,44$) olduğu görülmektedir. Buna karşılık sektörden iler düzeyde olan hastanelerde ortalama ($\bar{X}=2,39$) şeklindedir.

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin teknolojik düzeye göre anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için t-testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda “teknolojik düzey”e göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,360). Bu nedenle, oluşturulan H_5 hipotezi reddedilmiştir.

H_6 : Hastanelerde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 40. Ayrı Bir Maliyet Muhasebesi Bölümünün Varlığı Değişkeni Açısından Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

<i>Maliyet Muhasebesi Bölümü</i>	<i>N</i>	\bar{X}	<i>ss</i>	<i>F</i>	<i>P</i>
<i>Var</i>	5	2,44	0,115	1,825	0,822
<i>Yok</i>	22	2,43	0,170		

Tablo 40’ta, hastanelerin “ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, ayrı bir maliyet muhasebesi olan hastanelerde ortalama ($\bar{X}=2,44$) olduğu görülmektedir. Buna karşılık ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü olmayanlarda ortalama ($\bar{X}=2,43$) şeklindedir.

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin “hastanelerde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığına” göre anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için t-testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda “hastanelerde ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığına” göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,822). Bu nedenle, oluşturulan H_6 hipotezi reddedilmiştir.

H_7 : Hastanelerde ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı ile maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 41. Ayrı Bir Yönetim Muhasebesi Bölümünün Varlığı Değişkeni Açısından Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

<i>Yönetim Muhasebesi Bölümü</i>	<i>N</i>	\bar{X}	<i>ss</i>	<i>F</i>	<i>P</i>
<i>Var</i>	5	2,37	0,067	5,310	0,125
<i>Yok</i>	22	2,45	0,172		

Tablo 41’de, hastanelerin “ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü” değişkeni ile maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, ayrı bir yönetim muhasebesi olan hastanelerde ortalama ($\bar{X}=2,37$) olduğu görülmektedir. Buna karşılık ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü olmayanlarda ortalama ($\bar{X}=2,45$) şeklindedir.

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin “hastanelerde ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığına” göre anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için t-testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda “hastanelerde ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığına” göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,125). Bu nedenle, oluşturulan H_7 hipotezi reddedilmiştir.

H_8 : Hastanelerde ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı ile maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 42. Ayrı Bir Bütçeleme Bölümünün Varlığı Değişkeni Açısından Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

Bütçeleme Bölümü	N	\bar{X}	ss	F	P
Var	9	2,38	0,112	3,499	0,213
Yok	18	2,45	0,177		

Tablo 42’de, hastanelerin “ayrı bir bütçeleme bölümü” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, ayrı bir bütçeleme bölümü olan hastanelerde ortalama ($\bar{X}=2,38$) olduğu görülmektedir. Buna karşılık ayrı bir bütçeleme bölümü olmayanlarda ortalama ($\bar{X}=2,45$) şeklindedir.

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin “hastanelerde ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığına” göre anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için t-testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda “hastanelerde ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığına” göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,213). Bu nedenle, oluşturulan H_8 hipotezi reddedilmiştir.

H_9 : Hastanelerde ayrı bir iç denetim bölümünün varlığına göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 43. Ayrı Bir İç Denetim Bölümünün Varlığı Değişkeni Açısından Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

İç Denetim Bölümü	N	\bar{X}	ss	F	P
Var	13	2,44	0,124	1,999	0,870
Yok	14	2,43	0,191		

Tablo 43’te, hastanelerin “ayrı bir iç denetim bölümü” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, ayrı bir iç denetim bölümü olan hastanelerde

ortalama ($\bar{X}=2,44$) olduğu görülmektedir. Buna karşılık ayrı bir iç denetim bölümü olmayanlarda ortalama ($\bar{X}=2,43$) şeklindedir.

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin “hastanelerde ayrı bir iç denetim bölümünün varlığına” göre anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için t-testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda “hastanelerde ayrı bir iç denetim bölümünün varlığına” göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,870). Bu nedenle, oluşturulan H₉ hipotezi reddedilmiştir.

H₁₀: Hastanelerde ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı ile maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 44. Ayrı Bir İç Kontrol Bölümünün Varlığı Değişkeni Açısından Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

İç Kontrol Bölümü	N	\bar{X}	ss	F	P
Var	11	2,43	0,132	0,510	0,993
Yok	16	2,43	0,180		

Tablo 44’te, hastanelerin “ayrı bir iç kontrol bölümü” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, ayrı bir iç kontrol bölümü olan hastanelerde ortalama ($\bar{X}=2,43$) olduğu görülmektedir. Benzer şekilde ayrı bir iç kontrol bölümü olmayanlarda da ortalama ($\bar{X}=2,43$) şeklindedir.

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin “hastanelerde ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığına” göre anlamlı bir şekilde farklılaşıp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için t-testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda “hastanelerde ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığına” göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,993). Bu nedenle, oluşturulan H₁₀ hipotezi reddedilmiştir.

H₁₁: Hastanelerin kalite belgesine sahip olma durumuna göre maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Tablo 45. Kalite Belgesinin Sahipliği Değişkeni Açısından Bağımsız Örneklem t Testi Sonuçları

Kalite Belgesi	N	\bar{X}	ss	F	P
Var	18	2,43	0,180	1,395	0,785
Yok	9	2,44	0,116		

Tablo 45’de, hastanelerin “kalite belgesinin sahipliği” değişkenine göre maliyet muhasebesi sistemleri karşılaştırıldığında, kalite belgesi sahibi olan hastanelerde ortalamanın ($\bar{X}=2,43$) olduğu görülmektedir. Buna karşılık kalite belgesi olmayan hastanelerde ortalama ($\bar{X}=2,44$) şeklindedir.

Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin “kalite belgesinin sahipliğine” göre anlamlı bir şekilde farklılaşp farklılaşmadığını test etmek amacıyla bağımsız gruplar için t-testi kullanılmıştır. Analiz sonucunda “kalite belgesinin sahipliğine” göre 0,05 anlamlılık düzeyinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır (p değeri<0,785). Bu nedenle, oluşturulan H_{11} hipotezi reddedilmiştir.

4.Sonuç ve Öneriler

Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin ortaya konulması amacıyla yapılan bu çalışmada Ankara’da faaliyette bulunan 37 özel hastane yetkilisinin tamamı ile tek tek yüzyüze görüşülmüş olup, 27 hastaneden alınan cevaplar doğrultusunda elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Ankara’da özel hastanelerde;

- Giderlerin kapsamına göre daha çok normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır.
- Giderlerin gerçekleşme durumuna göre; hastanelerin yarısından fazlasında fiili maliyet yöntemi kullanılmaktadır.
- Giderlerin dağıtımında esas alınan baza göre çoğunlukla hacim tabanlı maliyet yöntemi kullanılmaktadır.
- Hizmet maliyetlerinin hesaplanma şekline göre, hastanelerin yarısından fazlasında işlem (karma) maliyet yöntemi kullanılmaktadır.
- Giderlerin tahmin edilmesinde, hastanelerin yarısından fazlasında muhasebe yöntemi kullanılmaktadır.
- Maliyet hesaplarının sınıflamasında hastanelerin çoğunluğunda 7/A seçeneği kullanılmakta olup, 7/A seçeneği kullanılan hastanelerin tamamında giderler fonksiyonuna göre kaydedilirken tali hesap olarak gider çeşidine göre de kaydedilmektedir.
- Sunulmuş olunan hizmet maliyetlerinin hesaplanma dönem aralığı, hastanelerin çoğunluğunda 3’er aylıktır.
- Hastanelerin büyük çoğunluğunda, üretim maliyeti unsurları içerisinde en yüksek maliyet tutarı, direkt personel giderlerinden oluşmaktadır.
- Direkt tıbbi sarf malzeme giderlerinin üretim maliyeti içindeki payı, daha çok % 31-40 aralığındadır.
- Direkt personel giderlerinin üretim maliyeti içindeki payı, daha çok % 41-50 aralığındadır.
- Genel hizmet üretim giderlerinin üretim maliyeti içindeki payı, hastanelerin yarısından fazlasında % 21-30 aralığındadır.
- Stok maliyetini hesaplamada daha çok ortalama maliyet yöntemi kullanılmaktadır.
- Stok kayıt izlemede daha çok sürekli envanter yöntemi kullanılmaktadır.
- Personel giderlerinde esas ücretin belirlenmesinde çoğunlukla zaman esaslı baz alınmaktadır.

• Büyük çoğunlukla boşa geçen işçilikler ayrıcı hesaplanmamakta ve ayrıca muhasebeleştirilmemektedir. Boşa geçen işçiliklerin ayrıcı hesaplanarak muhasebeleştirildiği görülen iki hastanenin birisinde; olağandışı boş zaman işçiliklerinin tamamı dönem sonuçlarına aktarılmakta, diğerinde ise; kontrol edilebilen nedenlerden kaynaklanan boş zaman işçilikleri hizmet maliyetine, kontrol edilemeyen nedenlerden kaynaklanan boş zaman işçilikleri ise sonuç hesaplarına aktarılmaktadır.

• Araştırma dahilindeki hastanelerde çoğunlukla gider yeri ayrımı yapılmamaktadır.

• Gider yeri ayrımı yapılan hastanelerde; esas üretim gider yeri (tıbbi hizmet merkezi) sayısı hastanelerin yarısında 21-30 arasında, yardımcı üretim gider yeri (özel hizmet merkezi) sayısı hastanelerin yarısında 11-20 arasında, yardımcı hizmet gider yeri (destek hizmet merkezi) sayısı hastanelerin çoğunluğunda 1-10 arasındadır.

• Gider yeri ayrımı yapılan hastanelerin büyük çoğunluğunda, büyük defter hesapları altında gider yerlerine ait yardımcı defter hesapları kullanılmaktadır.

• Giderlerin sunulan hizmetlere yüklenmesi için, hastanelerin çoğunluğunda gider dağıtım tablosu kullanılmamaktadır.

• Gider dağıtım tablosu kullanılan hastanelerde, yardımcı hizmet gider yerlerinde toplanan giderlerin esas hizmet gider yerlerine dağıtılmasında, daha çok basit dağıtım yöntemi kullanılmakta olup, matematiksel dağıtım yöntemi, karşılıklı dağıtım yöntemi (turlama yöntemi) ve planlı dağıtım yöntemi hiç kullanılmamaktadır.

• Tıbbi hizmet merkezlerinde toplanan giderlerin, hizmetlere yüklenmesinde dağıtım anahtarı olarak en fazla hizmet üretim miktarı ve tahmini yükleme oranı kullanılmaktadır.

• Hastanelerde maliyet muhasebesi uygulama amaçlarının öncelik sırasına göre sıralanmasında; **“hizmet maliyetlerini hesaplamak”** amacı daha çok birinci öncelik düzeyinde belirtilmiştir.

• Hastanelerde, hizmet satış fiyatının tespit edilmesinde göz önünde bulundurulacak unsurların öncelik sırasına göre sıralanmasında; hastanelerde, hizmet satış fiyatının tespit edilmesinde göz önünde bulundurulacak unsurlardan olan; **“yürürlükte olan tebliğ ve yönetmeliklere göre fiyatlama (SUT ve TTB gibi)”** seçeneği daha çok birinci öncelik düzeyinde belirtilmiştir.

• Hastanelerde fiyatlama kararı alınırken, daha çok üretim maliyetinin esas alındığı görülmüştür.

• Hastanelerde daha çok (%33,3 oranla) **her bölümün karlılığı ayrı ayrı hesaplanmasına** rağmen, bu orana yakın bir şekilde (% 29,6) **işletme karlılığının bir bütün olarak ele alındığı hastanelerde görülmüştür.** Ayrıca hastanelerin % 3,7'sinde **karlılık analizlerinin yapılmadığı da elde edilen bir diğer sonuçtur.**

• Hastanelerin tamamında bütçe hazırlandığı ve bütçe hazırlanan hastanelerde en fazla (% 26,5 ile) nakit bütçesinin hazırlandığı görülmüştür.

Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlerin 0,05 anlamlılık düzeyinde istatistiksel açıdan farklılığının olup olmadığı da tespit edilmiştir. Bu tespit ikili değişkenler için Bağımsızlık Örneklem t-Testi ile ikiden fazla değişkenler için Tek

Yönlü Varyans (ANOVA) analizi ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında oluşturulan hipotezlerin test edilmesi sonucunda ise “hastanenin faaliyet süresi, sahiplik yapısı, şube sahiplik durumu, yatak sayısı, sektördeki teknolojik düzey, hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı, hastanelerde kalite belgesinin var olup olmadığı” değişkenlerine göre hastanelerin maliyet muhasebesi sistemleri arasında anlamlı bir farklılık olmadığı görülmüştür.

Ankara ili ile sınırlı olan bu çalışma, Türkiye’deki hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerinin ortaya konulduğu ilk çalışmadır. Hastanelerin maliyet muhasebesi sisteminin ortaya konulduğu çalışmalara ihtiyaç bulunmaktadır. Ankarada’ki özel hastaneler ile sınırlı olan bu çalışmanın, başka illerde de yapılarak, hastanelerin maliyet muhasebesi sistemlerine daha geniş bir açıdan bakılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

Sonuç olarak maliyet muhasebesinin sunacağı doğru ve zamanlı maliyet muhasebesi hastane işletmeleri için hayati önem taşır. Maliyet muhasebesinin kendisinden beklenen doğru ve zamanlı maliyet bilgisi üretebilmesi için; yöneticiler tarafından maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında kullanılması konusunda yeterli farkındalık kapsamında, etkin bir maliyet muhasebesi sistemi anlayışının benimsenerek, her bir hastenin kendi ihtiyaçları doğrultusunda maliyet muhasebesi sisteminin oluşturularak yürütülmesi önemlidir. Bu sistem kurulurken ve yürütülürken nitelikli personellerin istihdam edilerek, personelin sürekli eğitiminin sağlanmasının vereceği katkı açıktır.

Kaynakça

- Ağırbaş, İ., Gök, H., Akbulut, Y. ve Önder, Ö. R., (2012). “Hastanelerde Maliyet Analizi ve Tıbbi Rehabilitasyon Hizmetlerinde Birim Maliyet Hesaplanması”, *Türk Fiziksel Tıp Rehabilitasyon Dergisi*, Sayı:58, 103-108.
- Akdoğan, N., (2015). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara.
- Ayyıldız, M. S. Ü. ve Durna, Ş., (2005). “Kayseri’de Faaliyet Gösteren İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Kullanılma Düzeyine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 27, Temmuz, 94-104
- Çil Koçyiğit, S., (2012). *Hastane İşletmelerinde Finansal Performans Ölçümü ve Türkiye Özel Hastaneler Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- George, D., Mallery, M., (2010). *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference*, 17.0 update (10a ed.) Boston: Pearson.
- Güngör Tanç, Ş., (2012). “Otel İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Uygulamalarını Tespit Etmeye Yönelik Araştırma: Kapadokya Bölgesi Örneği”, *Nevşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2.
- Karakaya, M., (2011). *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara.
- Kısakürek, M., (2010). “Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 3, 229-255.

- Menderes, M., (1995). “Sağlık Kurumlarında Muhasebenin Önemi”, Hastane İşletmeciliği Seçme Yazılar (Derleyen: Hikmet Seçim), Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 845, 49-69.
- Tuğay, O., Akın, O., (2013). “Üretim İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Uygulama Düzeyi: Burdur’da Bir Araştırma” Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt: 15, Sayı 2.
- Tan, Geissler, Serdén, Serdéen, Heurgren, Ineveld, Redecop ve Roijen (2014). “DRG Systems in Europe: Variations in Cost Accounting Systems Among 12 Countries”, European Journal of Public Health, Volume 24, Issue 6, 1 December 2014, Pages 1023–1028, <https://doi.org/10.1093/eurpub/cku025> (<https://academic.oup.com/eurpub/article/24/6/1023/608295/DRG-systems-in-Europe-variations-in-cost>) (Erişim Tarihi: 10.04.2017).
- Uyar, S., (2008). “Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri’nde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 38, Temmuz.
- Yamane, T. (2001). “Temel Örneklem Yöntemleri”, Çeviri: Alptekin Esin, M. Akif Bakır, Celal Aydın, Esen Gürbüzsel, Litaratür Yayınları, İstanbul.

A Research on the Determination of Cost Accounting Systems of Hospitals: Ankara Province Private Hospitals Case

Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT

Gazi University

Faculty of Economics and Administrative Sciences

Ankara, Turkey

orcid.org/0000-0003-1012-3605

seyhanc@gazi.edu.tr

Extensive Summary

Timely and reliable cost information is of utmost importance for hospital management. This information will also be generated by the cost accounting system. There are various methods that can be used to create the cost accounting system. Hospitals form their own cost accounting systems by choosing the appropriate ones from the mentioned methods.

When the studies that reveal the cost accounting systems of hospitals in Turkey are analyzed, no studies have been found on this subject and it has been seen that such studies are directed towards production businesses. In this context, this study was carried out in order to determine the cost accounting systems of private hospitals operating in Ankara and to determine whether the cost accounting systems differ according to some variables.

For this purpose, questionnaire method was used. The study's universe consists of 37 private hospitals operating in Ankara and the sample consists of 27 private hospitals that were answered the questionnaire. SPSS 24 package program was used in analyzing the data. It was also determined whether there is a statistical difference in the 0.05 significance level of the hypotheses formed within the scope of the research. This finding was performed by using the Independence Sampling t-Test for binary variables and One-Way Variance (ANOVA) analysis for multiple variables.

The results obtained from the study are as follows:

In private hospitals in Ankara; more according to the scope of expenses; normal cost method, according to the actualization of expenses; the actual cost method is based on the basis of the distribution of expenses; volume based cost method, calculation of service costs according to the shape; process (mixed) cost method is used.

- In estimating the costs, more than half of the hospitals use accounting method.
- In the classification of cost accounts, 7/A option is used in the majority of hospitals, and in all hospitals using 7/A option when the expenses are registering according to their function, the expense as a secondary account is also recorded according to type of expense.
- The calculation period for the service costs offered is 3 months for the majority of the hospitals.

- In the vast majority of hospitals, the highest amount of cost is the direct personnel costs.
- The share of direct medical consumables expenditure in the cost of production is in the range of 31-40%.
- The share of direct personnel expenses in the production cost is more than 41-50%.
- The share of general service production expenditures in the production cost is more than half of the hospitals is 21-30%.
- In calculating the stock cost, generally average cost method is used.
- Mostly continuous inventory method is used in inventory recording.
- When the basic salary is determining for personnel costs, time on basis is mostly used.
- Mostly, wasted labour are not calculated separately and are not recognized separately as well.
- Most of the hospitals in the study do not make any cost center distinction.
- In the hospitals where the expenses are differentiated; the number of basic production expenditure places (medical service center) is between 21-30 in half of the hospitals, the number of auxiliary production expenditure places (special service center) is between 11-20 in half of the hospitals, the number of auxiliary service outlets (support service centers) is 1-10 in the majority of hospitals.
- In the vast majority of the hospitals where the expenditure place is discriminated, the ledger accounts belonging to the expenditure places are used under the big book accounts.
- The expenditure distribution table is not used in the majority of the hospitals for the expenses to be included in the services provided.
- In the hospitals where the expenditure distribution table is used, mostly simple distribution method is used to distribute the expenses collected in the auxiliary service expenditure places to the main service expenditure places.
- The expenditure collected at the medical service centers is used as the distribution key when the services are installed and the maximum service production amount and the estimated loading rate are used.
- In hospitals, at cost accounting application objectives' ranking according to priority order; the purpose of "calculating the cost of services" is stated at the first priority level.
- In hospitals, when the service selling price is determined, the items considered are ranked according to priority order; the option "pricing according to the applicable communiqués and regulations" is indicated at the first priority level.
- It was seen that the cost of production was taken as the basis when the price decision was taken in the hospitals.

- In hospitals, mostly (33.3%) the profitability of each department is calculated separately. Another result is that profitability analyzes are not performed in 3.7% of the hospitals.

- It was seen that the all hospitals prepared budget and the mostly the prepared budgets are cash budgets in the hospitals where budget is prepared (26.5%).

As a result of testing the hypotheses formed within the scope of the research, within the variables of "the existence of a separate management accountancy department, the existence of a separate budgeting department, the existence of a separate internal audit department, the existence of a separate internal accounting department, the existence of a separate internal audit department, the presence of the control department, the presence of quality documentation in hospitals "; it was seen that there was no significant difference between the cost accounting systems of the hospitals according to these variables.

This study, which is limited to the province of Ankara, is the first study of the cost accounting systems of hospitals in Turkey. There is a need for studies on cost accounting systems of hospitals. It is considered that this study, which is limited to private hospitals in Ankara, should be done in other provinces and it would be beneficial to look at the cost accounting systems of hospitals from a wider perspective.