

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI

Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi
Sisteminin Uygulanabilirliği : Konya Bölge Hastaneleri
Uygulaması

İbrahim Emre GÖKTÜRK

DOKTORA TEZİ

Danışman
Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU

Konya - 2012



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin

Adı Soyadı	İbrahim Emre GÖKTÜRK	Numarası	064127001024
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / İşletme		
Danışmanı	Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU		
Tezin İngilizce Adı	Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği : Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması		

ÖZET

Sorumluluk Muhasebesi sistemi; yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesine yardımcı bir araç olarak işletmelerin yönetim kontrol sürecine katkıda bulunabilecek bir sistemdir.

Bu sistem, yönetim yapısının karmaşık olduğu, yönetim ve maliyet kontrolünün bu karmaşıklıkla birlikte zorlaştığı ve sağlık işletmeleri içindeki en önemli alt sistem olan hastanelerde, merkezkaç yönetim ve bu yönetim sistemine uygun maliyet, gelir, kar ve yatırım merkezleri oluşturularak, bu merkezlerde bulunan yöneticiler aracılığı ile organizasyon içinde etkin bir kontrol sürecinin oluşmasına imkan sağlayacak hem de hastane işletmelerinin esas hedefi olan insan sağlığından ödün vermeden maliyet kontrolü sağlayabilecek, daha kaliteli, performansı yüksek ve verimli işletmeler haline gelmesine yardımcı olabilecektir.

Çalışmada, sistemin uygulanabilirliği Konya bölgesinde, sağlık hizmeti veren kamu ve özel hastane yöneticileriyle yüzyüze anket çalışması ile değerlendirilmiştir.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde sağlık sistemi ve hastane işletmeleri ile ilgili genel tanımlara yer verilmiş, ikinci bölümde sorumluluk muhasebesi sistemi değerlendirilmiş, üçüncü bölümde sistemin, hastane işletmelerinde uygulanma süreci belirtilmiş ve dördüncü bölümde Konya bölgesi hastaneleri üzerine sistemin uygulanabilirliği test edilmiş ve sonuçları hakkında detaylı bilgi sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sağlık, Hastane işletmeleri, Sorumluluk muhasebesi sistemi, Merkezkaç yönetim, Sorumluluk merkezleri, Yönetim kontrolü süreci



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



iv

Adı Soyadı	İbrahim Emre GÖKTÜRK	Numarası	064127001024
Öğrencinin	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / İşletme	
	Danışmanı	Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU	
	Tezin Adı	The Applicability Of Responsibility Accounting In Health Enterprises: A Practice In Konya Regional Hospitals	

SUMMARY

Responsibility accounting system, as an auxiliary instrument to management accounting and cost accounting, is a system that can be contributed to the managerial control process of business enterprises

This system, in the hospitals, where managerial structure is complex and managerial and cost control become difficult together with this complexity, and which are the most important subsystem, forming centrifugal management and centers of cost, income, profit and investment suited to this management system via the managers in these centers, will be able to help the hospitals to become the enterprises in better quality, higher performance, and more efficient, which will enable to form both an effective control process in organization and cost control that is the primary target of hospital enterprises, without making concession from human health.

In the study, the applicability of system was assessed via a survey carried out with the managers, who are present in public and private hospitals serving for health in the province Konya.

The study consists of four sections. In the first section, the general definitions relevant to health system and hospital enterprises are included; in the second section, responsibility accounting system in managerial control process is discussed; in the third section, the application process of system in hospital enterprises is suggested; and in the fourth section, the applicability of system on the hospitals of the province Konya and the information in detail is presented about its results.

Keywords: Hospital enterprises, Responsibility accounting system, Centrifugal management, Responsibility centers , Managerial control process

İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası.....	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Doktora Tezi Kabul Formu	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
Önsöz.....	i
Özet.....	iii
Summary.....	iv
İçindekiler.....	v
Kısaltmalar Listesi	x
Tablolar Listesi	xi
Şekiller Listesi.....	xvii
Giriş.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE' DE SAĞLIK SİSTEMİ VE SİSTEMİN ETKİN UNSURU OLARAK HASTANE İŞLETMELERİNİN GENEL YAPISI

1.1. Sağlık Sistemi Ve Sağlık Kavramı.....	4
1.2. Sağlık İşletmeleri	6
1.2.1 Sağlık İşletmelerinin Amaçları	6
1.2.2. Sağlık İşletmelerinin Türleri	8
1.2.3. Sağlık İşletmelerinde Verilen Hizmetlerinin Sınıflandırılması.....	10
1.2.3.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri.....	12
1.2.3.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri.....	13
1.2.3.3. Rehabilitasyon Edici (Esenlendirme) Sağlık Hizmetleri	15
1.2.3.4. Sağlık Geliştirilmesi Hizmetleri.....	15
1.2.4. Türkiye' de Sağlık İşletmeciliği' nin Gelişimi; Sağlıkta Dönüşüm Programı Öncesi Ve Sonrası.....	16
1.2.4.1. Sağlıkta Dönüşüm Programına Kadar Olan Dönem	16
1.2.4.2. Sağlıkta Dönüşüm Programı Ve Sonrası.....	21
1.2.5. İnsani Gelişmişlik Endeksi (İ.G.E.) Ve Sağlık Göstergelerinin Gelişmişlik Düzeyine Etkisi	26
1.3. Hastane İşletmeleri.....	30
1.3.1. Hastane İşletmelerinin Önemi Ve Amaçları	32
1.3.2. Hastane İşletmelerinin Fonksiyonları	33

1.3.3. Hastane İşletmelerinin Özellikleri.....	35
1.3.4. Hastane İşletmelerinin Türleri.....	39
1.3.4.1. Vermiş Oldukları Hizmete Göre Hastaneler	39
1.3.4.2. Yatak Sayılarına Göre Hastaneler	40
1.3.4.3. Mülkiyet Durumlarına (Finansal Kaynak Türlerine) Göre Hastaneler	41
1.4. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanma Gerekliliği Ve Önemli Kavramlar	43
1.4.1. Hastane İşletmelerinde Yönetim	45
1.4.2. Hastane İşletmelerinde Verimlilik	46
1.4.2.1. Hastane İşletmelerinde Girdi Ve Çıktı Kavramı	49
1.4.2.2. Hastane İşletmelerinde Verimliliğin Ölçülmesi Ve Performans Kriterleri ..	57
1.4.3. Hastane İşletmelerinde Kalite	61
1.4.3.1. Hastane İşletmelerinde Kalite Yönetimi	62
1.4.3.2. Geleneksel Kalite Anlayışı Ve Kalite Güvencesi	63
1.4.3.3. Hastane İşletmelerinde Toplam Kalite Yönetimi Ve Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Kullanımı	64
1.4.4. Sağlık Harcamalarının Boyutu Ve Hastane İşletmeleri	66
1.4.5. Kamu Hastaneleri Ve Üniversite Hastaneleri İle İlgili Özel Bir Durum “Döner Sermaye İşletmeciliği ”	69
1.4.6. Sağlıkta Dönüşüm Programı Doğrultusunda Günümüzdeki Son Safha Olarak Kamu Hastane Birlikleri Yasası Ve Sorumluluk Muhasebesinin Sağlayacağı Avantajlar	71
1.4.7. Sağlık İşletmelerinde Maliyetlerin Kontrol Altına Alınarak Harcamaların Azaltılması Amacı İle Bir Uygulama Sistemi “D.R.G.”(Diagnostic Related Group) Ve Sorumluluk Muhasebesinin D.R.G. Çalışmalarına Sağlayacağı Faydalar	73
1.4.8. Hastane İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi.....	76

İKİNCİ BÖLÜM
YÖNETSEL KONTROL SÜRECİNE YARDIMCI BİR ARAÇ OLARAK
SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

2.1	Sorumluluk Muhasebesi Kavramı Ve Amaçları	80
2.2	Sorumluluk Muhasebesinin Avantajları.....	82
2.3	Sorumluluk Muhasebesinin Dezavantajları	84
2.4.	Sorumluluk Muhasebesinin Uygulanabilirliği İçin Gerekli Olan Unsurlar	85
2.4.1.	Merkez Kaç Yönetim Tarzının Uygulanması	85
2.4.2.	Sorumluluk Merkezlerine İlişkin Olarak Yetki - Sorumluluk Kavramları Ve Yetki Devri (Yetki Göçerilmesi).....	87
2.4.3.	Organizasyon Yapısının Düzenlenmesi	90
2.4.4.	Sorumluluk Merkezlerinin Oluşturulması.....	97
2.4.5.	Muhasebe Sisteminin Düzenlenmesi	101
2.4.5.1.	Sorumluluk Muhasebesine Uygun Olarak Hesap Planlarının Düzenlenmesi.....	102
2.4.5.2.	Maliyet Muhasebesi Ve Sorumluluk Muhasebesi Açısından Maliyetler	103
2.4.5.3.	Sorumluluk Muhasebesinde Bütçelemenin Önemi	105
2.5.	Sorumluluk Raporları Ve Performansların Değerlendirilmesi.....	112

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
HASTANE ORGANİZASYONLARINDA SORUMLULUK MUHASEBESİ
SİSTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

3.1.	Hastane İşletmeleri Ve Sorumluluk Muhasebesi	119
3.2.	Merkezkaç Bir Yapılanma Gerekliliği.....	121
3.3.	Hastane İşletmelerinde Yetki Devri (Yetki Göçerilmesi).....	124
3.4.	Hastane İşletmelerinde Organizasyon Yapısı Ve Organizasyon Şemaları	125
3.4.1.	Fonksiyonel Örgütlenme.....	126
3.4.2.	Bölümsel Örgütlenme	129
3.4.3.	Matrix Örgütlenme.....	131

3.5. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi	137
3.5.1. Maliyet Merkezleri.....	144
3.5.1.1. Standart Maliyet Merkezleri.....	145
3.5.1.2. İstemli Maliyet Merkezleri.....	145
3.5.2. Gelir Merkezleri.....	146
3.5.3. Kar Merkezleri	147
3.5.3.1. Doğal Kar Merkezleri	148
3.5.3.2. Yapay Kar Merkezleri	148
3.5.4. Kar Merkezleri İçin Önemli Bir Unsur Transfer Fiyatlaması	149
3.5.4.1. Pazar (Piyasa) Fiyatı	151
3.5.4.2. Pazarlık Esasına Göre Saptanan Fiyat.....	151
3.5.4.3. Maliyetlerin Kullanılmasıyla Saptanan Fiyat.....	152
3.5.4.4. İkili Transfer Fiyatı	152
3.5.5. Yatırım Merkezleri.....	154
3.6. Sorumluluk Muhasebesine Uygun Muhasebe Sisteminin Hastane İşletmelerinde Uygulanışı	156
3.6.1. Türkiye' de Hastane İşletmeleri İçin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulanışı Ve Hesap Planlarının Sorumluluk Muhasebesi Sistemine Uyarlanması.....	157
3.6.2. Kontrol Edilebilir Ve Kontrol Edilemeyen Maliyet Ayrımının Yapılması Gereği	164
3.7. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi İle Yönetim Kontrol Süreci	175
3.7.1. Sorumluluk Muhasebesi İle Yönetim Kontrol Sürecinde Önemli Bir Aşama Bütçeleme.....	178
3.7.1.1. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Uygulanabilirliği Açısından Esnek Bütçeler	180
3.7.2. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Raporları Ve Performansların Değerlendirilmesi.....	187
3.7.2.1. Maliyet Merkezlerindeki Sorumluluk Raporları Ve Performans Değerleme	189
3.7.2.2. Gelir Merkezleri Açısından Sorumluluk Raporları Ve Performans Değerleme	195
3.7.2.3. Kar Merkezlerinde Sorumluluk Raporları Ve Performansların Değerleme	199

3.7.2.4. Yatırım Merkezlerinde Sorumluluk Raporları Ve Performans	
Değerleme	208
3.7.2.4.1. Yatırım Getiri Oranı	208
3.7.2.4.2. Artık Kar	210

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİN ÖLÇÜMÜ : KONYA BÖLGE HASTANELERİNE YÖNELİK UYGULAMA

4.1	Araştırmanın Önemi	215
4.2	Araştırmanın Amacı	219
4.3	Araştırmanın Kapsamı Yöntem Ve Veri Toplama Teknikleri	219
4.4.	Bulgular	224
4.4.1.	Demografik Sonuçlar	224
4.4.2.	Sorumluluk Muhasebesinin Uygulanabilirliği	226
4.4.2.1.	Merkezkaç Yapının Varlığı Ve Yetki Devrinin Gerçekleştirilebilirliği	226
4.4.2.2.	Organizasyon Yapısının Sorumluluk Muhasebesine Uygunluğu	232
4.4.2.3.	Sorumluluk Merkezlerinin Varlığı Ve Sorumluluk Muhasebesine Uygunluğu	235
4.4.2.4.	Sorumluluk Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı Ve Bu Yöneticilerin Giderleri , Gelirleri Ve Sermayeyi Kontrol Edebilme Etkinliği	256
4.4.2.5.	Sorumluluk Muhasebesinin Organizasyonlara Sağladığı Etkin Faydalardan Biri Olarak Maliyet Kontrolü	271
4.4.2.6.	Muhasebe Sisteminin Sorumluluk Muhasebesine Uygunluğu	283
4.4.2.7.	Sorumluluk Raporları, Bütçeleme Ve Performans Analizi	286
4.4.2.7.1.	Bütçeleme	288
4.4.2.7.2.	Sorumluluk Raporlarının ve Performans Değerlemesinin Varlığı	296
4.4.3.	Sorumluluk Muhasebesine Yönelik Yönetici Düşüncelerinin Ölçümü	302
	Sonuç	305
	Kaynakça	318
	Ek 1: Uygulama Çalışmasının Kamu Hastanelerinde Yapılabilmesi İçin Sağlık Bakanlığı İle Yapılan Yazışmalar	350
	Ek 2: Konya Bölgesindeki Hastanelerde Uygulanan Anket Soruları	351
	Özgeçmiş	358

KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ç.S. / A.P.	: Ana Çocuk Sağlığı / Aile Planlaması
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
D.S.Ö. (WHO)	: Dünya Sağlık Örgütü (World Health Organisation)
G.S.S.	: Genel Sağlık sigortası
G.S.Y.İ.H.	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
G.Ü.G.	: Genel Üretim Giderleri
İ.G.E.	: İnsani Gelişmişlik Endeksi (Human Development Index)
K.İ.T.	: Kamu İktisadi Teşekkülleri
M.E.G.E.P.	: Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi
O.E.C.D.	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Cooperation and Development)
R.O.I.	: Yatırım Getiri Oranı
S.G.K.	: Sosyal Güvenlik Kurumu
S.S.K.	: Sosyal Sigortalar Kurumu
T.U.İ.K.	: Türkiye İstatistik Kurumu
T.İ.K. (D.R.G.)	: Tanı İlişkili Gruplar (Diagnostic Related Group)
T.T.B.	: Türk Tabipler Birliği
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
U.N.D.P.	: Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (United Nations Development Programme)

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1.1. : Bazı OECD Ülkelerinde Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ile İlgili Göstergeler.....	20
Tablo 1.2. : Türkiye’ De On Yıllık Dönemler Halinde Sağlık Çalışanlarının Sayısı.....	21
Tablo 1.3. : Yıllara Göre OECD Ülkelerinde GSYH İçindeki Toplam Sağlık Harcamalarının Payı.....	23
Tablo 1.4. : Yıllara Göre Mülkiyet Durumlarına Göre Hastane Sayıları...	42
Tablo 1.5. : Hastane İşletmelerinde Kullanılan Malzemeler.....	54
Tablo 1.6. : Türkiye’ de Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının Durumu....	67
Tablo 2.1. : Maliyet Merkezleri Sorumluluk Raporu.....	114
Tablo 2.2. : Kar Merkezi Sorumluluk Raporu.....	117
Tablo 3.1. : Hastane İşletmelerinde Bulunan Sorumluluk Merkezleri.....	141
Tablo 3.2. : Gelir Oluşumuna Göre Sorumluluk Merkezleri.....	143
Tablo 3.3. : Sorumluluk Merkezi Ve Hastane İşletmesinin Genel Yapısı İle İlgili Transfer Fiyatlaması	153
Tablo 3.4. : Sorumluluk Merkezleri İle İlgili Özet Bilgiler.....	156
Tablo 3.5. : Alıcılar Hesabının Bölümlendirilmesi.....	160
Tablo 3.6. : Hizmet Üretim Maliyetinin Sorumluluk Merkezler Kullanılarak Bölümlendirilmesi	161
Tablo 3.7. : Gelir Hesaplarının Sorumluluk Merkezlerine Uygun Bölümlendirilmesi.....	164
Tablo 3.8. : Maliyet Dağıtım Ölçütleri.....	169
Tablo 3.9. : Maliyet Dağıtım Örneği Dağıtım Bilgileri.....	170
Tablo 3.10.: Maliyet Dağıtım Örneği Sonuç Tablosu.....	172
Tablo 3.11.: Esnek Bütçeleme Örneği Maliyet Değerleri	183
Tablo 3.12. : Statik Bütçeleme Tablosu.....	185
Tablo 3.13. : Esnek Bütçeleme Ve Statik Bütçeleme Karşılaştırması.....	186
Tablo 3.14. : Radyoloji Bölümü Maliyet Merkezi Sorumluluk Raporu.....	191

Tablo 3.15. :	Diş Tedavi Gelir Merkezi Dönemlere Göre Hazırlanmış Gelir Bütçesi.....	197
Tablo 3.16. :	Diş Tedavi Gelir Merkezi Fiili Gelir Tablosu.....	197
Tablo 3.17. :	Diş Poliklinik Gelir Merkezi Özet Sorumluluk Raporu.....	198
Tablo 3.18. :	Gelir Merkezleri Sabit Ve Esnek Bütçe Ve Gerçekleşen Değerler.....	198
Tablo 3.19. :	Sorumluluk Raporlarında Katkı Payı Ve Katkı Marjı.....	201
Tablo 3.20. :	Kar Merkezi Sorumluluk Bütçelenmiş Gelir Tablosu Örneği.....	203
Tablo 3.21. :	Kar Merkezi Sorumluluk Raporu.....	204
Tablo 3.22. :	Servisler Kar Merkezi Sorumluluk Raporu	207
Tablo 3.23. :	Yatırım Merkezinin Yatırıma İlişkin Sorumluluk Raporu.....	212
Tablo 3.24. :	Yatırım Değerlemede Sorumluluk Raporlarını Üst Yönetim Tarafından Kullanılması	213
Tablo 4.1. :	Gruplara Göre Ankete Katılan Hastane Sayıları.....	219
Tablo 4.2. :	Araştırmaya Katılan Hastanelerin Demografik Yapısı.....	224
Tablo 4.3. :	Kamu Ve Özel Hastanelerde Yönetim Sistem Yapısı.....	226
Tablo 4.4. :	Kamu Ve Özel Hastanelerde Merkezileşme Derecesi.....	227
Tablo 4.5. :	Merkezi Yapının Oluşmasının Nedenleri.....	227
Tablo 4.6. :	Kamu ve Özel Hastanelerde Merkezden Yönetim Sisteminin Uygulanmasının Sebepleri.....	228
Tablo 4.7. :	Hastanelerde Merkezi Yönetim Sistemi Uygulanmasının Sebebi Olarak “Küçük Bir İşletme Oluşu”.....	230
Tablo 4.8. :	Kamu Ve Özel Hastanelerde Yetki Paylaşımı.....	231
Tablo 4.9. :	Hastane İşletmelerinde Organizasyon Şemasının Varlığı.....	232
Tablo 4.10 :	Organizasyon Şemalarının Sorumluluk Muhasebesine Uygunluğu.....	233
Tablo 4.11 :	Ankette Belirtilen Hizmet Merkezleri.....	236
Tablo 4.12. :	Poliklinik Hizmet Merkezlerinin Varlığı.....	237
Tablo 4.13. :	Poliklinik Hizmet Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu	

	Açısından Değerlendirilmesi.....	237
Tablo 4.14. :	Servis Hizmet Merkezlerinin Varlığı.....	238
Tablo 4.15. :	Servis Hizmet Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi.....	239
Tablo 4.16. :	Acil Hizmet Merkezlerinin Varlığı	239
Tablo 4.17. :	Acil Hizmet Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi.....	240
Tablo 4.18. :	Laboratuvar Hizmet Merkezlerinin Varlığı Ve Merkezden Sorumlu Bir Yöneticisinin Varlığı.....	241
Tablo 4.19. :	Laboratuvar Hizmet Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi.....	242
Tablo 4.20. :	Hastanelere Başvuran Hastaların Sosyal Güvencelerine Göre Ödeme Durumu	243
Tablo 4.21. :	Ameliyathane Hizmet Merkezlerinin Varlığı Ve Merkezden Sorumlu Bir Yöneticisinin Varlığı.....	244
Tablo 4.22. :	Ameliyathane Hizmet Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi.....	244
Tablo 4.23. :	Eczane Hizmet Merkezlerinin Varlığı Ve Merkezden Sorumlu Bir Yöneticisinin Varlığı.....	245
Tablo 4.24. :	Eczane Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi.....	245
Tablo 4.25. :	Yardımcı Hizmet Merkezlerinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi.....	247
Tablo 4.26. :	Yardımcı Hizmet Merkezlerinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi.....	247
Tablo 4.27. :	Yardımcı Birimlerden Esas Hizmet Merkezlerine Maliyet Dağıtımı.....	248
Tablo 4.28. :	Yönetim Merkezlerinin Varlığı, Ve Merkezden Sorumlu Bir Yöneticisinin Varlığı.....	249
Tablo 4.29. :	Yönetim Merkezlerinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi.....	250

Tablo 4.30. :	Yoğun Bakım Merkezlerinin Varlığı, Ve Merkezden Sorumlu Bir Yöneticinin Varlığı.....	251
Tablo 4.31. :	Yoğun Bakım Merkezlerinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi.....	252
Tablo 4.32. :	Yatırım Merkezlerinin Varlığı.....	253
Tablo 4.33. :	Grupların Üst Bir Organizasyona Bağlı Olma Durumu.....	254
Tablo 4.34. :	Poliklinik Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı.....	256
Tablo 4.35. :	Servis Hizmet Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı.....	257
Tablo 4.36. :	Acil Hizmet Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı ..	258
Tablo 4.37. :	Laboratuvar Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı.....	259
Tablo 4.38. :	Ameliyathane Hizmet Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı	260
Tablo 4.39. :	Eczane Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı.....	261
Tablo 4.40. :	Yardımcı Hizmet Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı	261
Tablo 4.41. :	Yönetim Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı	262
Tablo 4.42. :	Yoğun Bakım Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı.	263
Tablo 4.43. :	Gruplar Açısından Yönetim Sisteminin Karşılaştırılması.....	264
Tablo 4.44. :	Gelir Ve Gider Kontrolü Açısından Sorumluluk Merkez Yöneticileri Sayıları.....	265
Tablo 4.45. :	Merkezden Sorumlu Yöneticilerin Gider Ve Gelir Oluşumu Üzerindeki Etkinlikleri.....	266
Tablo 4.46 :	Merkez Yöneticilerinin Merkezlerde Oluşabileceği Öngörülen Giderler.....	267
Tablo 4.47. :	Merkez Yöneticilerinin Merkezlerde Oluşabileceği Öngörülen Gelirleri.....	267
Tablo 4.48. :	Merkezden Sorumlu Yöneticilerin Oluşan Giderler Açısından Etkinlikleri.....	268
Tablo 4.49. :	Merkezden Sorumlu Yöneticilerin Oluşan Gelirler Açısından Etkinlikleri.....	270

Tablo 4.50. :	Kamu Ve Özel Hastane İşletmelerinde Maliyet Kontrolü....	272
Tablo 4.51. :	Hastane Geneli Ve Sorumluluk Merkezleri Açısından Maliyet Kontrolü.....	273
Tablo 4.52. :	Maliyet Kontrolünü Kısıtlayan Sebepler.....	274
Tablo 4.53. :	Maliyet Kontrolü Sağlanamamasının Sebepleri	276
Tablo 4.54. :	Maliyet Kontrolü Sağlanamamasının Gruplar Açısından Öncelik Sıralaması	277
Tablo 4.55. :	Ortak Giderlerin Dağıtımı.....	279
Tablo 4.56. :	Yardımcı Merkezlerden Esas Hizmet Merkezlerine Yapılan Dağıtım	280
Tablo 4.57. :	Genel Üretim Giderleri Dağıtımında Hastanelerin Kullandıkları Yöntemler.....	280
Tablo 4.58. :	Merkezlerde Ölçüm Sistemlerinin Kullanımı.....	281
Tablo 4.59. :	Yardımcı Merkezlerde Verilen Hizmetin Birim Fiyatlarının Belirlenmesi.....	282
Tablo 4.60. :	Hesap Planlarının Sorumluluk Merkezlerine Göre Düzenlenme Durumu	283
Tablo 4.61. :	Bilgisayar Programlarının Sorumluluk Merkezlerine Uygunluğu.....	285
Tablo 4.62. :	Hastane İşletmelerinde Bütçe Uygulamalarının Varlığı.....	286
Tablo 4.63. :	Tahmini Gelir Ve Gider Bütçelerinin Varlığı.....	287
Tablo 4.64. :	Hazırlandığı Yer Açısından Tahmin Gelir Ve Gider Bütçeleri.....	288
Tablo 4.65 :	Bütçeleme Çalışmalarına Sorumluluk Merkez Yöneticilerinin Katılma Durumu	289
Tablo 4.66. :	Bütçelerin Faaliyet Hacmine Göre Sabit Veya Esnek Olarak Hazırlanma Durumu.....	290
Tablo 4.67. :	Hastanelerde Bütçe Hazırlama Süresi.....	291
Tablo 4.68. :	İstemli Bütçelerin Varlığı.....	292
Tablo 4.69. :	Bütçeleme Açısından Hastane İşletmelerinin	

Değerlendirilmesi	293
Tablo 4.70. : Hastanelerde Sorumluluk Raporlarının Varlığı.....	295
Tablo 4.71. : Sorumluluk Raporlarının Gruplar Açısından Değerlendirilmesi.....	296
Tablo 4.72. : Hastane İşletmelerinde Performans Değerlemesinin Varlığı.....	298
Tablo4.73. : Yöneticilerin Sorumluluk Muhasebesi Hakkındaki Düşüncelerinin Belirlenmesi Ölçeği.....	302
Tablo 4.74. : Yöneticilerin Sorumluluk Muhasebesi Hakkındaki Yeterliliklerinin Hastane Gruplarında Karşılaştırılması.....	303
Tablo 4.75. : Faktör Analizi İle Üç Alt Ölçek.....	303
Tablo 4.76. : Alt Ölçeklerin Hastane Gruplarında Karşılaştırılması.....	304

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1.1. : Sağlık İşletmelerinin Sınıflandırılması.....	9
Şekil 1.2. : Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması	11
Şekil 1.3. : İnsani Gelişmişlik Endeksinin Hesaplanması.....	27
Şekil 1.4. : İnsani Gelişme Endeksine Göre Ülkelerin Gelişmişliği.....	29
Şekil 1.5. : Açık Bir Sistem Olarak Hastane.....	31
Şekil 1.6. : Türk Sağlık sistemindeki Finansal Akış	52
Şekil 2.1. : Sorumluluk Muhasebesine Göre Organizasyon Şemasının Düzenlenmesi	92
Şekil 2.2. : Bölümsel Yapıya Örnek Organizasyon Şeması.....	95
Şekil 2.3. : Matriks Organizasyon Yapısı.....	96
Şekil 2.4. : İşletme Bütçeleri.....	107
Şekil 2.5. : Sorumluluk Raporlarının Organizasyon İçindeki Dolaşımı...	113
Şekil 2.6. : Maliyet Merkezi Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	116
Şekil 3.1. : Hastane İşletmelerinde Fonksiyonel Yapı.....	127
Şekil 3.2. : Hastanelerde Fonksiyonel Yapıya Bağlı Bölümsel Organizasyon Yapısı	129
Şekil 3.3. : Hastanelerde Bölümsel Organizasyon Yapısı.....	130
Şekil 3.4. : Fonksiyonel Yapıya Örnek Hastane Organizasyon Şeması..	134
Şekil 3.5. : Örnek Bir Hastane Organizasyon Şeması.....	135
Şekil 3.6. : Hastane İşletmelerinde Matriks Yapılanma Örneği.....	136
Şekil 3.7. : Hesap Planlarının Düzenlenmesi ve Sorumluluk Merkezleri	158
Şekil 3.8. : Hesap Planlarının Sorumluluk merkezlerine Göre Sayısal Kodlanması	158
Şekil 3.9. : Hesap Planlarının Alt Hesaplar Kullanılarak Kodlanması.....	159
Şekil 3.10. : Maliyet Merkezinde Oluşan Toplam Maliyetler.....	173
Şekil 3.11. : Hastane İşletmelerinde İzlenecek Bütçe Sistemi.....	179
Şekil 3.12. : Üst Yönetimin Sorumluluk raporlarını Merkezlere Göre Değerlendirmesi	206

GİRİŞ

Sağlık işletmeleri; sağlık gibi önemli bir alanda toplumsal görevi yerine getiren önemli kurumlardır. Bu kurumlar içinde hastane işletmeleri ise farklı bir yere sahiptir. Hastane işletmeleri faaliyetleri açısından geçmişten günümüze en çok kabul gören, en organize olmuş kurumlar olması, örgütlenmiş yapısı ile sürekliliğin sağlanabildiği ve toplumsal anlamda sosyal sorumluluğun sağlanabileceği, toplumun en çok rağbet ettiği, teknolojik gelişmeye açık ve bilimsel çalışmaların uygulanabileceği en etkin sağlık kurumlarıdır.

Hastane işletmelerinde etkin bir yönetimin gerçekleştirilmesi bu alandaki hizmetin kalitesini ve verimini artıracaktır. Bu amaçla bu işletmelerde çağdaş bir yönetim sistemi için üst yönetimin gelecekle ilgili planlarını belirleyebilmeleri ve bu planlara uygun faaliyetlerin yürütülebilmesi, etkin bir denetim ve kontrolle mümkün olacaktır. Sorumluluk muhasebesi sistemi yönetim açısından sağlayacağı katkı ile üst yöneticilere bu imkanı sağlayabilecektir. Hastane işletmelerinin karmaşık yapısı ve matris yapılarının getirdiği yönetim zorlukları ancak decentralize olmuş bir yapı ile mümkün olabilecektir. Sorumluluk merkezlerine ayrılmış hastane işletmelerinin yönetimi, merkezi yönetim anlayışından merkezkaç bir yönetim anlayışına doğru kaydırılarak daha organize bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

Türkiye’ de 2000’ li yıllarla birlikte başlayan ve halen devam etmekte olan sağlıkta dönüşüm programı ile gerçekleştirilmeye çalışılan sağlık reformu ile hastane işletmelerinde verilen hizmetlerin daha etkin ve verimli olarak yapılabilmesi , sağlıkta kaynak israfının azaltılması, sağlığın geliştirilmesi ve verilen hizmetlerin kalitesinin artırılması doğrultusunda sorumluluk muhasebesi sistemi bu reformun hastane işletmelerinde yapılmasına yardımcı olacak bir sistemdir.

Sağlıkta kaynak israfının asgari seviyeye indirilebilmesi için sistemin en önemli alt sistemi olan hastanelerde gerekli önlemlerin alınması gerekmektedir. Hastane işletmelerinde verilen hizmetin kalitesinin artırılması, hastanelerde maliyet kontrolünün sağlanması, rekabetin artırılması, özel girişimlerin teşvik edilmesi bu işletmelerin etkinliğini artıracak önemli unsurlardır. Sağlık hizmetlerinin önceliğinin insan sağlığı olması ise ekonomik önceliklerin ikinci planda düşünülmesini

gerektirmektedir. Bu durum hastane işletmelerinde gelire dayalı bir politika ile artı değer sağlamaktansa, maliyetlerin en aza indirgenmesi için yapılacak çalışmalarla kaliteden ödün vermeden maliyet kontrolünü en optimal seviyede sağlayacak bir sistem, hastane işletmelerinde uygulamaya geçirilmelidir.

Sorumluluk muhasebesi sistemi maliyet kontrolünü sağlayacak bir sistem olarak hastane işletmelerinde kullanılabilir. Bu açıdan sorumluluk merkezlerine ayrılan işletmede yerinden denetim sağlanarak gereksiz maliyetler kontrol altına alınabilecek, sorumluluk merkezi bazlı bütçelerin yapılması sonucu ortaya konan sorumluluk raporları ile merkezler ayrı ayrı denetim ve kontrol altında tutulabilecektir. Böylece kalite ve verimlilik sağlanırken maliyetler de en asgari seviyeye indirgenebilecektir.

Sorumluluk muhasebesi genel olarak hastane işletmelerinde etkinliğin sağlanabilmesi için bütçeler ve sorumluluk raporları ile yönetim kontrol sürecine sağlayacağı katkı, karmaşık yapıdaki bu organizasyonların sorumluluk merkezlerine bölünerek daha etkin yönetilmesi, sorumluluk merkezleri temelli bütçeler ile faaliyetlerin kontrolü, plan ve hedeflerin gerçekleştirilmesi, yine sorumluluk raporları ile gelir ve gider kontrolünün sağlanması gibi hastane işletmelerine sağlayacağı faydalar dolayısı ile uygulanabilir bir sistemdir.

Çalışmanın birinci bölümünde sağlık işletmeleri ve bu işletmeler için de esas konuyu oluşturan hastaneler hakkında genel bilgiler verilecektir. Bu bilgilerin içeriğinde toplum için önemli bir konu olan sağlık ve bu hakkın verildiği kuruluşlar olarak sağlık işletmelerinin modern anlamda yönetilmesi ihtiyacı, ülkeler arasındaki gelişmişlik endeksine sağlık sektörünün etkisi, bu kurumlarda gerçekleştirilmesi gereken kalite ve verimlilik artışlarının önemi ifade edilerek bir anlamda konunun temelini oluşturan sorumluluk muhasebesinin önemi ortaya konmaya çalışılacaktır.

İkinci bölümde uygulanmaya çalışılacak yöntem olan sorumluluk muhasebesi sistemi; tanım, işletmeler için önemi ve işleyişi hakkında bilgiler verilecek ve çalışmanın esas konusunu oluşturan hastane işletmelerinde uygulanaşına bir geçiş sağlanacaktır.

Üçüncü bölümde hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebe sisteminin uygulanabilirliği ve işleyişi ifade edilecektir. Bu bölüm aynı zamanda son bölüm olan uygulama aşamasına da geçiş sağlamaktadır.

Dördüncü ve son bölüm ise uygulama çalışmasını oluşturmaktadır. Uygulama çalışmasında Konya bölgesinde bulunan hastaneler, kamu ve özel hastaneler olarak iki grupta incelenmiştir. Hastane işletmelerinin iki gruba ayrılmasının nedeni şu şekilde ifade edilebilir;

Sosyal devlet anlayışı gereği güvenlik, eğitim v.b. gibi sağlık hakkı da devletin vatandaşlarına vermekle yükümlü olduğu en önemli haklardan biridir. Türkiye’de kamu hastaneleri devletin bu hakkı vatandaşlarına veren en büyük kurumlarıdır. Sağlık hizmetlerinin devlet aracılığı ile sağlanabilirliği artık günümüzde yeterli görülmemektedir. Devlet, sağlık hizmetleri sunumunu sağlayacak işletmeler kurulmasını teşvik ederek çeşitliliği sağlarken aynı zamanda üzerindeki asli görevi de paylaşmaktadır. Sağlık hizmetinin verilmesinde kamu sağlık işletmeleri haricinde özel hastaneler de özel, vakıf ve dernek mülkiyetine tabi olarak da Türkiye’de bu sektör içinde yer almaktadır. Kamu hastanelerinin öncelikli olarak devletin sağlık hizmeti sunma zorunluluğu doğrultusunda kurulmuş olması, özel mülkiyetin ise asgari işletmenin devamlılığı açısından kar güdüsü ile kurulmuş olmaları doğrultusunda sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği sırasında farklılıklar oluşturabilecektir.

Bu açıdan uygulama bölümünde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği kamu ve özel mülkiyete bağlı hastane grupları olarak iki bölümde incelemeye tabi tutulmuştur. Değerlendirmelerde SPSS 15.0 programı kullanılarak, sonuçları gruplar açısından da test edilmek sureti ile sonuçlar bu bölümde belirtilmiştir.

I. BÖLÜM

TÜRKİYE’ DE SAĞLIK SİSTEMİ VE SİSTEMİN ETKİN UNSURU OLARAK HASTANE İŞLETMELERİNİN GENEL YAPISI

1.1. Sağlık Sistemi Ve Sağlık Kavramı

Sağlık ; kişinin fiziksel , sosyal ve ruhsal açıdan çevreyle olan düzenli uyumu olarak nitelendirilebilir (Cohen ve Henderson, 1992: 2). Dünya Sağlık Örgütü (WHO) ise sağlığı sadece hastalık ve sakatlık olmaması hali değil, bedensel, zihinsel ve sosyal olarak ta tam bir iyileşme hali olarak tanımlamaktadır (Potter ve Perry, 1993: 39). Bu tanımlardan hareketle sağlık sistemini; toplumun sağlık düzeyini yükseltebilmek için sağlıklı bireylerin sağlıklarının korunması, sağlıksız bireylerin sağlığına kavuşması için yapılan planlı çalışmaların tümü olarak belirtilebilir (Toksöz, 1991: 499 ; Erginöz, 2008: 32).

İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi’ ne göre ise sağlık hakkı (Tümerdem, 1992: 6); *“Herkes gerek kendisi gerek ailesi için, yiyecek, giyim, konut, tıbbi bakım ve gerekli sosyal hizmetler dahil olmak üzere sağlığını ve refahını sağlayacak uygun bir yaşama düzeyine ve işsizlik, hastalık, sakatlık, dulluk, yaşlılık ya da geçim olanaklarından iradesi dışında yoksun bırakacak diğer hallerde güvenlik hakkının olduğu ifade edilmekte, bu hakkı sağlama görevi ise bir çok ülkede anayasa ile devlete verilmektedir”* şeklinde ifade edilmektedir. Türkiye’ de de bu hak; anayasanın 56. Maddesinde de belirtildiği üzere, bireylerin sağlık hizmetini sunma zorunluluğu devlete verilmiş bulunmaktadır. Devletin vatandaşlarının gelirlerine bakmadan statü farkı gözetmeden sağlık hizmetlerinden faydalandırması yaşama hakkının da bir gereğidir (Fişek, 1983: 6). Bir toplumda sağlık hizmetlerinin devlet tarafından en asgari şekilde sağlanması beklenirken, devletin vatandaşlarına olan sosyal, eğitim, ekonomik anlamdaki yükümlülüklerini de karşılaması gereği, sağlık hizmetlerinin daha aktif şekilde topluma sunulabilmesi için özel sağlık işletmelerinin (Bircan ve Baycan, 2004: 176) ve sağlığın geliştirilmesi içinde araştırma hastanelerinin de bu rolü özellikle gelişmiş ülkelerde üstlenmesi ve devlete yardımcı olması beklenir.

Sağlık sistemi, toplumun sosyal ve insancıl yaşayabilmesi için gereklidir. Bu açıdan sağlık sistemi, topluma etkin fayda sağlar, bu faydaları ve sistemin gerekliliği şu şekilde ifade edilebilir (Menderes ve Korkut, 1993: 33-34).

- Erken ölümler önlenerek yaşam süresi uzatılır.
- Sağlık için psikolojik ve fonksiyonel normlardan sapmalar mümkün olduğunca azaltılır.
- Hastalık mümkün olduğunca azaltılır.
- Sakatlık mümkün olduğunca azaltılır.
- Yüksek düzeyde iyilik ve bireysel tatmine erişilir.
- Direnç artırılarak sağlığın korunması yeteneğinin oluşturulması sağlanır.
- Çevre ile ilişkilerde yüksek bir tatmine ulaşılabilir.
- Kaynakları sınırlı olan kesime, sağlıkla ilgili konulara katılımının sağlanması ve artırılması sağlanır

Sağlık sistemi genel olarak toplum sağlığını korumak ve geliştirmeye yönelik olurken bu çabaların en yoğun şekilde sistem içinde gerçekleştirildiği yerler ise hastanelerdir. Hastaneler sağlık hizmetinin verildiği en önemli sağlık işletmeleridir (Menderes, 1992; 51). Sağlığın bir ülke için sosyal yönlerinin yanında sağlıklı bir toplumun refahının artırılması için bu konuda hizmet veren kurumlarının da etkin olarak toplumsal süreçte yer alması gerekmektedir. Sağlığın korunması ve geliştirilmesini sağlayacak bu kuruluşların etkin ve verimli çalışması için organizasyon yapılarının ve çalışma sistemlerinin de modern anlamda düzenlenmesi gerekmektedir. En etkin sağlık hizmetini sağlamak ve genel sağlık düzeyinde artış sağlayabilmek için ülkede bulunan mevcut kaynakların en etkin şekilde kullanılması gerekmektedir(Arabacıoğlu, 1991; 257).

Çalışma ile ilgili olarak bundan sonraki bölümlerde sağlık sisteminin temelini oluşturan sağlık işletmeleri konusunda bilgiler verilecek ve bu sağlık işletmeleri içinde toplumsal anlamda bu hakkın en aktif şekilde verildiği ve sistemin temel taşı oluşturan ve aynı zamanda çalışma alanını oluşturan hastane işletmelerinin toplumsal anlamda görevlerinin daha iyi algılanabilmesi için sağlık işletmelerinin tanımlanması yapılacaktır.

1.2. Sağlık İşletmeleri

Sağlık işletmesi ; bireyde fizyolojik gereksinmelere bağlı olarak ortaya çıkan sağlıkla ilgili sorunların uyumlu bir biçimde çözümlenerek onun bedensel, ruhsal, sosyal ve çevresel yönden tam uyum içinde yaşantısını sürdürmesine katkıda bulunan ekonomik hizmet ya da ekonomik mamul üreten sosyo – ekonomik birim olarak tanımlanmaktadır (Yeğinboy, 1992: 2-3). Bir başka ifade ile sağlık işletmeleri insanların sağlığa olan ihtiyaçlarını karşılamak için, sağlık hizmetlerini üreten ve bu hizmetleri pazarlayan kuruluşlardır. (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002, 16)

Sağlık işletmelerinde verilen hizmetler uzun yıllar hastalıkların tedavisi olarak algılanmakla beraber zamanla sağlık açısından bilgi düzeyinin gelişmesi ve sağlığın kaybedilmeden önce kazanılmasına yönelik çalışmalarla birlikte farklı alanlarda da yoğunlaştığı gözlemlenmiştir.

1978 yılında Dünya Sağlık Örgütü (D.S.Ö.)’ ye üye ülkelerin kabul ettiği Alma-Ata bildirgesinde (WHO, 2010) de belirtildiği üzere bildireye imza atan üye ülkelerin sağlık sisteminin geliştirilebilmesi ve genişletilebilmesi için diğer sektörlerle işbirliği yapılarak mevcut kaynaklar ve dış kaynaklar kullanılmak sureti ile sağlığa gereken önemin verilmesi ve sağlıkta gereken kalitenin yakalanabilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bugün hala kabul edilen bildirgedeki, genel ifadeler sağlığın geliştirilmesi ve genele yayılması önceliklerini taşımaktadır. Gelişen ve küreselleşen dünyada her hizmetin devletten beklenilmemesi gereği, sağlıkta da istenilen gelişmelerin yaşanabilmesi özel sektörün sağlık sektöründe yerini alması ile hedeflerini yakalayabilecektir.

1.2.1 Sağlık İşletmelerinin Amaçları

Sağlık işletmelerinde verilen hizmetlerin başlıca amacı sağlıklı bir toplumun oluşturulmasıdır. Toplum, sağlık işletmelerinden, sağlığının devamlılığını sağlamayı, sağlık sorunlarına çözüm bulmasını ve gelir farkı gözetmeden eşit hizmet sunumunu beklemektedir. Sağlık işletmelerinin de en önemli amaçları bu beklentileri karşılamak olmalıdır (Murray ve Frenk, 2011: s.6-8). Diğer sektör işletmelerinde öncelikler bireysel veya toplumsal olarak ortaya çıkabilirken, sağlık işletmelerinde sektörün ilgi konusu insan sağlığı olmasından dolayı önceliklerin toplumsal olmasını gerektirmektedir.

Sağlık işletmeleri, bireylerin hastalanmadan tedavi edilmesini veya hasta olmadan hastalığa sebebiyet verecek etkenlerin ortadan kaldırılmasını hedefler (Aktan ve Işık, 2007: 11-12). Bu durum sağlığın devamlılığını ifade etmektedir.

Sağlık işletmelerinde topluma nitelikli hizmet verirken toplumsal eşitliği ön planda tutmak gerekmektedir. Hükümetler, sağlık hizmetlerini örgütlerken bir yandan en son tıbbi bilgileri kullanarak toplumun sağlığını geliştirmeyi, öte yandan sağlık hizmetlerine ulaşmada ve en uygun sağlık durumunu sağlayacak şekilde toplumda farklı gelir grupları arasındaki farklılık ve eşitsizlikleri en aza indirmeyi hedeflemelidir (Starfield, 1998: 14-17) . Özellikle toplumda dezavantajlı grup da diyebileceğimiz ve toplumun ekonomik anlamda geri kalmış sınıflarına da bu hizmetin ulaştırılması gerekmektedir (Whitehead, 2000: 3-4).

Sağlıkla ilgili verilecek kaliteli hizmet, nitelikli işletmelerin oluşumundan geçmektedir. Sağlık İşletmelerinde verilecek sağlık hizmetinin en kaliteli şekilde verilebilmesi için, işletmecilik anlayışında da kalitenin yakalanması gerekmektedir. Kaliteli hizmet bu işletmelerin organizasyonel açıdan iyi örgütlenmesine ve fonksiyonel açıdan üretim, pazarlama, satış, muhasebe v.b., alanlarda etkin çalışan işletmeler olmasını gerektirir.

Sağlık işletmelerinde verilen hizmetin en etkin şekilde verilebilmesi için bu işletmelerin ekonomik döngüyü sağlayacak bir yapıda oluşması beklenir. Sağlık işletmelerinde verilen hizmetin, insan sağlığı ile ilgili olması nedeni ile ekonomik öncelikler ikincil planda düşünülmelidir. Bu durum, sağlık hizmeti veren işletmenin kaliteden ödün vermeden hizmeti maksimum değerinde vermesi yanında en uygun maliyetlerle vermesini gerektirirken maliyetlerin en aza indirgenmesi için yapılacak çalışmalarda kaliteden ödün vermeden maliyet kontrolünün sağlanarak bu hedefin gerçekleştirilmesine uğraşılmalıdır. Bu amaçla maliyet kontrolünü en optimal seviyede sağlayacak bir sistem, hastane işletmelerinde uygulamaya geçirilmelidir.

Sağlık işletmelerinin bir diğer amacı ise sağlık talebi oluşturarak, insanların hasta olmamalarına yönelik sunulan temel sağlık hizmetlerini talep edilir istenir hale getirmektir. Toplumdaki eğitim seviyesinin ve ekonomik seviyenin artması sağlık

işletmelerine bu yolda yardımcı olacaktır (Mazgit, 2002: 17-18). Ekonomik ve eğitim seviyesi yükselen toplumların sağlık hizmetini alacağı kurumlarda beklentileri de artacaktır (Rosenstock, 20045: 27). Bu beklentileri karşılayacak çağdaş yönetim sistemlerinin uygulanabildiği işletmeler ancak bu ihtiyaçları karşılayabilecektir.

Sağlık işletmelerinde verilen hizmetler, kamusalılık¹ ve dışsallık² sağlayan bir faaliyettir. Bu faaliyetin toplum içinde yeterince gerçekleştirilmesi toplumsal sağlık seviyesini artırır (Özsarı, 2005: 113). Sağlık hizmetinin yeterince sunulmaması ya da tüketilmemesi ise toplumun genelinin zarar görmesine sebebiyet verir (Mutlu ve Işık, 2005: 45). Örneğin aşılama ile hem hastalıkların bulaşma yoluyla çoğalması engellenecek hem de ileride oluşabilecek daha büyük sağlık sorunları ve bunların getireceği yüksek maliyetler bertaraf edilmiş olacaktır (Mazgit, 2002: 409).

Sağlık işletmeleri içinde en önemli yeri hastane işletmeleri almaktadır. Hastane işletmeleri sağlık hizmetlerinin en fonksiyonel şekilde verildiği ve sağlığın geliştirilmesi için en uygun organizasyonlar olarak kabul edilmektedir.

1.2.2. Sağlık İşletmelerinin Türleri

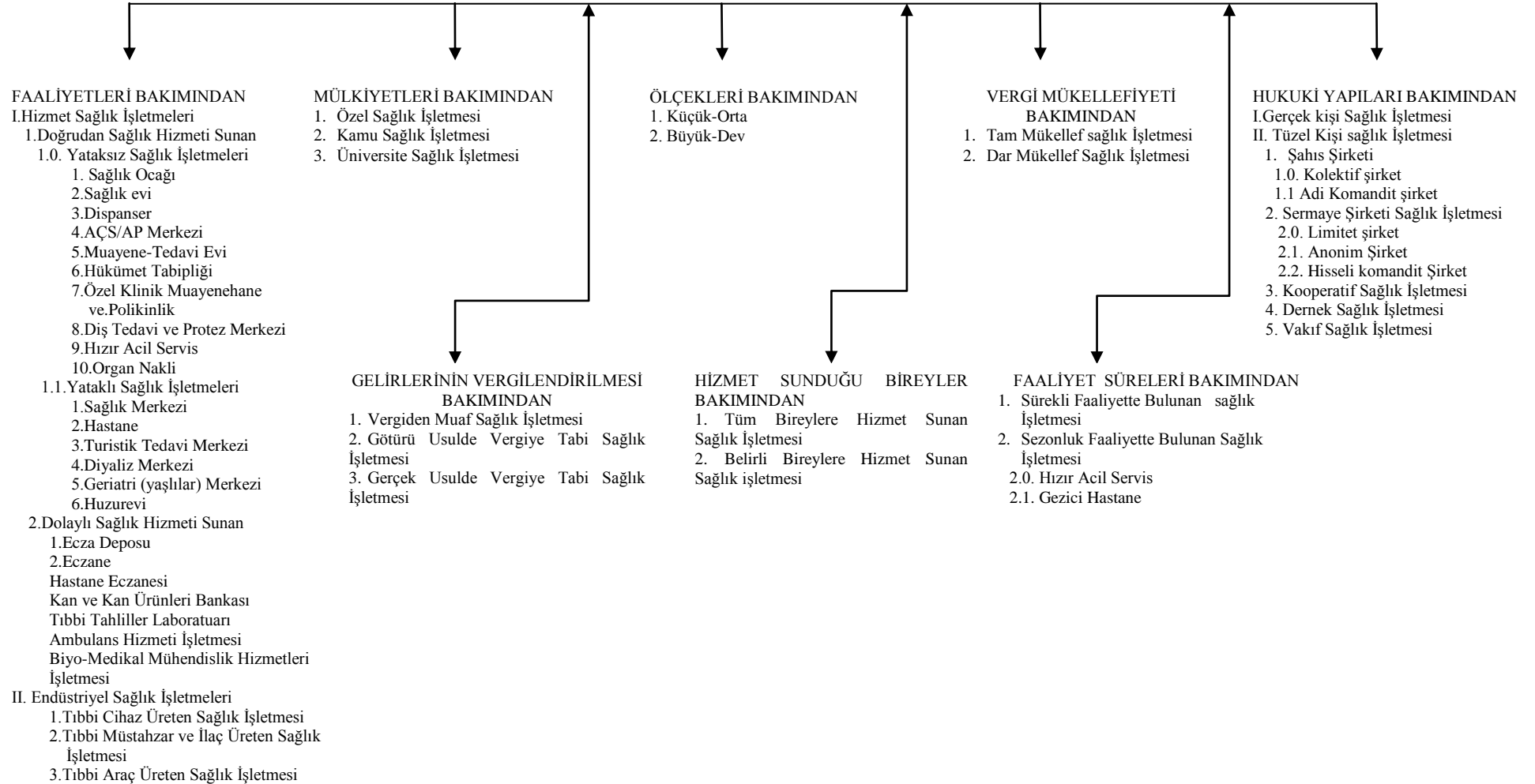
Sağlık sektöründe değişik türde, nitelikte, ölçekte ve yapı da bir çok farklı sağlık işletmesi bulunmaktadır. Sağlık işletmelerinin çok amaçlı sınıflandırmasını şu ana başlıklar altında yapabiliriz (Yeğinboy, 1992: 17) :

- Faaliyetleri,
- Mülkiyetleri,
- Ölçek düzeyleri,
- Hukuki yapıları,
- Vergi mükellefiyetleri,
- Gelirlerinin vergilendirmeleri,
- Hizmet sunduğu bireyler,
- Faaliyet süreleri,
- sekiz yönlü bu gruplandırmaları şekil 1.1.de ayrıntılı olarak görülmektedir.

¹ Kamusalılık: Sağlık hizmetleri genel olarak yarı kamusal mallar olarak sınıflandırılmaktadır, bu tür hizmetler tüketimleri sonucu topluma dışsal fayda sağlarken, hizmeti tüketen kişiye de özel fayda sağlar.

² Dışsallık: Sağlık hizmetleri üretim ve/veya tüketim faaliyetleri sonucunda, başka birimlerin fayda ve/veya maliyet fonksiyonlarını olumlu veya olumsuz etkileyebilir.

Şekil 1.1 : Sağlık İşletmelerinin Sınıflandırılması



Kaynak: YEĞİNBOY, Emine Yasemin., Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi ve Hastane İşletmeleri İçin Bir Model Önerisi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi, 1992, s. 48

Sağlık hizmetlerinin bireyler için sosyal bir hak olması devletin bu hizmeti sağlayacak kurumları oluşturma gerekliliğini ortaya koymaktadır. Yine sağlık hizmetlerinin devlet aracılığı ile sağlanabilirliği artık günümüzde yeterli görülmemektedir. Bu amaçla devlet, özel sektörün de sağlık hizmetleri sunumunu sağlayacak işletmeler kurmalarını teşvik ederek çeşitliliği sağlarken aynı zamanda üzerindeki bu asli görevi paylaşma yoluna gitmektedir (Navarro, 2000: 1601). Sağlığın geliştirilmesi, birey ve toplumun sağlıklılığının korunması ve sağlığın sürdürülebilir olması için bu alanda yeni çalışmalar ve AR-GE' ye ihtiyaç duyulmaktadır ki bu ihtiyaçları karşılayacak kurumlarda üniversite hastaneleridir.

Sağlık hizmetleri şekilde de görüldüğü gibi farklı şekillerde türlerini belirleyebileceğimiz sağlık işletmeleri içinde hastaneler farklı bir yere sahiptir. Hastaneler faaliyetleri bakımından ayrıma tabi tuttuğumuz sağlık işletmeleri içinde geçmişten günümüze en çok kabul gören, karlılığın sağlanabileceği en organize olmuş kurum olması, örgütlenmiş yapısı ile sürekliliğin sağlanabildiği ve toplumsal anlamda sosyal sorumluluğun sağlanabileceği toplumun en çok rağbet ettiği teknolojik gelişime açık, bilimsel çalışmaların uygulanabilirliğini sağlayacak en etkin kurumlardır. Bu amaçlar doğrultusunda sağlık sektörünü en iyi analiz edileceği kurum olarak uygulama çalışmasında sağlık işletmeleri içinde en önemli alt sistemi oluşturan hastane işletmeleri baz alınacak ve literatür ve uygulamalarda hastane işletmeleri değerlendirilecektir.

1.2.3. Sağlık İşletmelerinde Verilen Hizmetlerinin Sınıflandırılması

Uzun yıllar hastalığın tedavisi üzerine yoğunlaşıldığı sağlık hizmetleri bilim ve teknolojik gelişmeler, mikroplarla mücadele, bulaşıcı hastalıkların nedenleri ve tedavi yöntem ve süreçleri, çevre sağlığı gibi konulardaki bilgi birikimlerinin artması ile birlikte farklı alanlara da kaymıştır (Kurtulmuş, 1998: 83). Özellikle sağlığı korumak için sorunun başlangıcında çözümü doğrultusunda toplumsal tedavi yöntemleri, koruyucu yöntemler, sağlıklı ortam sağlama gibi konularda günümüzde hızlı bir gelişimin olduğu da görülmektedir.

Günümüzde sağlık hizmetleri hastalıkların teşhis ve tedavisi ve rehabilitasyonu yanında hastalıkların önlenmesi, toplum ve bireyin sağlık düzeyini geliştirilmesi ile

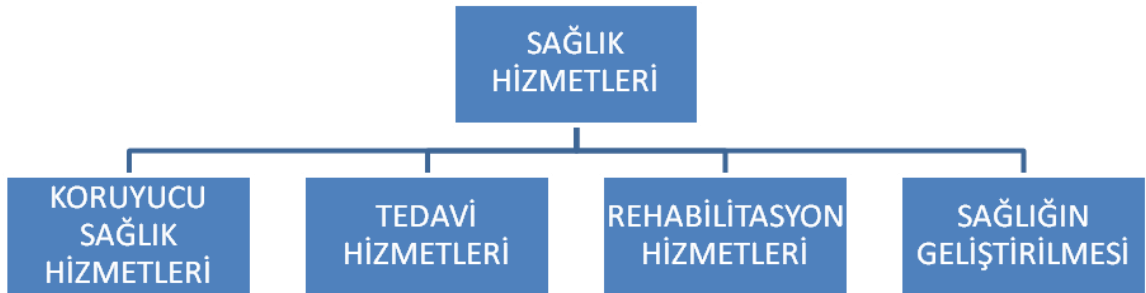
ilgili faaliyetler bütünü anlamına gelmektedir. Sağlık hizmetlerinin kategorizasyonu konusunda en yaygın olarak kabul edilen yaklaşım hizmetleri,

- Koruyucu sağlık hizmetleri,
- Tedavi hizmetleri,
- Rehabilitasyon hizmetleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Altay, 2007: 34)

Bu ayrıma gelecekte daha kaliteli hizmet sunumunu sağlayacak çalışmaları ifade eden sağlığın geliştirilmesi (Kavuncubaşı 2000: 34) hizmetini de dahil ederek dört bölümde incelememiz daha uygun olmaktadır.

Sağlık hizmetlerinin sınıflandırılması Şekil 1.2 de görülmektedir.

Şekil 1.2. : Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması



Kaynak : KAVUNCUBAŞI Şahin, Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi,Siyasal ,Ankara-2000, s.35

Sağlık işletmelerinin sınıflandırılması açısından verilen hizmetleri kısaca açıklamakta yarar vardır.

1.2.3.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Koruyucu sağlık hizmetleri halk sağlığı hizmetleri veya temel sağlık hizmetleri adı altında sunulan hizmetler olarak kısa ve uzun dönemde toplumun kaşılaşabileceği hastalıkların en asgari seviyeye indirgenmesine yönelik yapılan sağlık eylemleri ile sağlıklılık durumunu devam ettirip toplumun sağlık gelişimini artırmaya yönelik hizmetlerdir. (Akdur, 2006: 13, Özen ve Özdevecioğlu, 2002: 3) yürürlükte bulunan Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının da yaşama ve sağlık hakkı temel bir insan hakkı olduğu kabul edilmektedir. Devlet bu hakkın yerine getirilmesinde birinci dereceden sorumludur. Geniş kapsamlı bir hizmet olmasından dolayı devletin asli olarak vatandaşlarına olan bir görevidir. (Altay, 2007: 33; Yazgan, 1977: 150) Sağlığın ve hastalıkların belirleyici unsurları hakkında yeni bilgilerin ortaya çıkması koruyucu sağlık hizmetlerinin daha da ön plana çıkmasına neden olmaktadır. (Sarguthan, 2005: 85) Koruyucu sağlık hizmetleri bireye yönelik ve çevre veya topluma yönelik olmak üzere iki farklı şekilde de ele alınabilir.

- **Bireye Yönelik Koruyucu sağlık hizmetleri** Bağışıklama, yeterli – dengeli beslenme hizmetleri, hastalıkların erken tanı ve tedavisi, ana çocuk sağlığı hizmetleri, aşırı doğurganlığın denetimi, ilaçla koruma, kişisel hijyen ve sağlık eğitimi verilen yerlerdir. (Schultz ve Johnson, 2003: 10-12; Hayran ve Sur, 1998: 18; Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 3)

- **Çevreye Yönelik Koruyucu Sağlık Hizmetleri:** Su kaynaklarının sağlanması ve denetimi, katı atıkların denetimi, zararlı canlılarla mücadele, besin sanitasyonu³, hava kirliliğinin denetimi, gürültü kirliliğinin denetimi, radyolojik zararlıların denetimi gibi negatif dışsallık yayan unsurların kontrolünün sağlandığı hizmetlerdir. (Akdur, 2006: 18; Hayran ve Sur, 1998: 18; Fişek 1983: 5-6)

Koruyucu sağlık hizmetleri, toplumun her kesmi için fayda sağlayıcı faaliyetlerdir. Sağlık hizmetlerine ulaşanlar kadar ulaşamayanlar da o hizmetten

³ Sağlıklı ve güvenilir besin elde etmek için hijyenik koşulların sağlanmasına yönelik uygulamalardır. Bkz. BİLİCİ Saniye v.d., “Besin Güvenliği”, T.C. Sağlık Bakanlığı Temel Sağlık Hizmetleri Genel müdürlüğü Gıda Güvenliği Daire Başkanlığı, Ankara, Ekim-2006, s.5

yararlanırlar (H.Özsarı, 2005: 113). Örneğin aşılama ile birlikte hastalığın toplum içinde yayılmasının engellenmesidir. Koruyucu sağlık hizmetlerinin yapılmaması durumunda ise, ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçlarda tüm toplumu etkiler bundan dolayıdır ki koruyucu sağlık hizmetleri dışsal faydası en fazla olan hizmetler olup bu yönüyle devlet tarafından yapılmasında bir bakıma zorunlu kılmaktadır (Bulutoğlu, 2004: 258).

Sağlık evi, işyeri reviri, sağlık ocağı, ana çocuk sağlığı ve aile planlaması merkezleri, dispanserler, laboratuvarlar, çevre sağlığı birimleri koruyucu sağlık hizmetlerini veren kurumlardır (Kavuncubaşı, 2000: 36-37).

1.2.3.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Tedavi edici sağlık hizmetlerinin çoğunlukla gerçekleştirildikleri kurumlar hastanelerdir. Bu hizmetlerin gerçekleştirilmesi ekonomik açıdan maliyetli ve zorlu süreçler gerektiren hizmetlerdir. Tedavi edici sağlık hizmetleri tanı ve tedavisinin ne şekilde yapılacağı ve hangi sağlık işletmesinde gerçekleştirileceği 2003 yılından beri Türkiye’ de standartlaştırıldığı görülmektedir (Sağlık Bakanlığı: 2004: 26). Bu standartlaştırma halkın daha rahat hizmet alması ve daha karmaşık sağlık işletmeleri olan hastanelerin iş ve hizmet yükünün azalmasını sağlamıştır. Tedavi edici sağlık hizmetlerindeki başarı hastanelerin mali ve idari açıdan da özleştirilmesine bağlıdır (DPT, 2006: 88). Tedavi edici hizmetlerin sunumu eczacı, hekim, hemşire başta olmak üzere çok sayıdaki sağlık personeli tarafından kişinin sağlığına tekrar kavuşması ve sağlık durumunun korunması için gerçekleştirilen hizmetlerdir. Bu amaçla tedavi edici sağlık hizmetleri sağlık sevk zinciri dahilinde üç şekilde sunulmaktadır (Boerma, 2003: 19)

- Birinci Basamak Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Birinci basamak tedavi hizmetleri; toplum sağlığı merkezleri gibi kamu sağlık merkezlerinde maaş karşılığında gezici hizmet veren ve tam gün çalışan aile hekimleri (Resmi Gazete, 2010) ve sağlık çalışanları tarafından sunulduğu gibi (Boerma, 2003: 14-15) , bağımsız olarak özel muayenehanesinde çalışan ve yanında kendi belirlediği nitelikte sağlık elemanı çalıştıran hekimler veya poliklinikler

tarafından da verilebilir. (Tokay, 2000: 12) Bu, halkın "ilk başvuru" basamağıdır. Bir toplumdaki bütün bireylerin ve ailelerin kolayca erişebilecekleri ve yararlanabilecekleri şekilde oluşturulan bir sağlık hizmetidir (Fişek, 1983: 15). Bu basamağın yetersiz kaldığı durumlarda, başvuran kişi bir üst basamağa (ikinci basamak), yani hastanelere sevk edilir (Çalış, 2006: 172)

Birincil basamak tedavi edici sağlık hizmetlerinin bir sorunu yeterli personel, malzeme ve fiziksel yapının olmayışı, sevk sistemine uyulması için yönlendirici ve teşvik edici düzenlemelerin bulunmaması gibi nedenlerdir (Peker, 2004: 214). Bu nedenler sonucunda ikinci ve üçüncü basamak sevk zincirinde hasta yığılmaları ve ekonomik açıdan maliyetlerin yükselmesi gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların engellenmesi için halkı yönlendirici ve teşvik edici düzenlemelerin getirilmesi ve etkinliğin artırılması gerekmektedir. Bu amaçla son yıllarda aile hekimliği uygulaması ile bu sorunların önüne geçilmeye çalışıldığı görülmektedir. (Sağlık Bakanlığı, 2004: 32)

- İkinci Basamak Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Hastalıkların teşhis ve tedavi edilmesi için yataklı tedavi kurumlarınca verilen sağlık hizmetleridir. (Hayran ve Sur, 1998: 18). İleri derecede tıbbi bilgi ve bilimsel çalışma gerektirmediği (Tengilimlioğlu v.d., 2009: 48) durumlarda bu sevk zinciri içinde gerekli tedavi uygulama süreci gerçekleştirilir. Hastanın birinci basamak sağlık kuruluşunda alabileceği bir hizmeti sevk zincirini atlayarak bu seviyedeki kurumdan istemesi, kurumun çok yoğun tempoda çalışmasını gerektirebilir ki yoğun tempo hizmet kalitesinin düşmesi ile sonuçlanmaktadır. Bunun engellenmesi için birinci basamak sağlık kuruluşlarına olan güvenin toplumsal seviyede artırılması gerekmektedir. Hekim ve sağlık personeli ile hasta arasındaki ilişkinin yoğunlaştırılması da sağlık kurumlarının yükünde anlamlı düzeyde bir azalma sağlayacaktır (Toker, 2002: 69-70).

İkinci basamak tedavi edici sağlık hizmetlerinde hizmet veren kurumların başında hastaneler gelmektedir. Poliklinik ortamının yeterli olduğu, gerekli personel sayısının yeterli olduğu, yönetici hekim ile sağlık personeli arasındaki iletişimin açık olduğu hastanelerde sağlık hizmetlerinin daha verimli verildiği görülmektedir (Tanrıverdi ve Teker, 2010: 114).

- Üçüncü Basamak Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

İleri seviyede kontrol ve tetkik yanında özel tedavi gerektiren hastalıkların teknoloji ve bilimin kullanılarak tedavi edilme sürecidir. Üçüncü basamak tedavi edici sağlık hizmetlerinde amaç tedavi etmenin yanında bilimin ilerlemesine katkıda bulunan klinik araştırmaların yapılmasıdır (Atıcı, 2009: 150). Kanser hastaneleri, üniversite hastaneleri, ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri üçüncü basamak sağlık kuruluşlarına örnektir (Temel, 2003, 2)

1.2.3.3. Rehabilitasyon Edici (Esenlendirme) Sağlık Hizmetleri

Sağlık hizmetlerinde özel bir yeri olan rehabilitasyon hizmetleri, hastalık sonrası veya kişinin yaşamsal süreci içinde geçirmiş olduğu bir kaza sonrası ortaya çıkan kalıcı bozukluklar ve sakatlıkların günlük hayatına devamını etkilemesi veya engellemesinin önüne geçmek veya bu etkinin en asgari düzeylerde kalmasını sağlamak (MEGEP, 2008: 69) yanında kişinin ruhsal ve bedensel olarak başkalarına bağımlı kalmadan yaşamına devam etmesini , çalışma aktivitesini kaybetmiş ve sakatlanmış bireylerin tekrar hayata kazandırılmasını sağlayan, (Özkara, 2006: 78) kişinin rehabilitasyon edilme düzeyine göre tıbbi ve sosyal anlamda verilebilen sağlık hizmetleridir. (Akdur 2006: 20)

1.2.3.4. Sağlık Geliştirilmesi Hizmetleri

Sağlığın geliştirilmesi kişilerin mevcut durumlarının korunması ve sağlık durumlarının hem bugün hem de gelecekte daha iyi hale getirilmesi amacıyla yapılan hizmetlerdir. Bu hizmetlerde bireye düşen görevlerde fazladır. Sağlık geliştirilmesinde bireyin bedensel ve zihinsel olarak yaşam standartlarının artırılması ve sağlıklı yaşam süresinin artırılması amaçlanır (Kavuncubaşı, 2000: 46). Sağlık geliştirilmesinde devlete önemli görevler düşmektedir. Daha kaliteli bir yaşam için toplumun sağlık seviyesinin geliştirilmesinin yanında sağlık sisteminde de devamlı yenilik ve gelişim sağlanması gerekmektedir. Bu amaçla önce sağlık sisteminin tanınması, eksikliklerin belirlenmesi sonra da buradaki eksiklik ve aksaklıkları

gidererek hizmetleri geliştirmek amacıyla, başka ülkelerin sağlık sistemlerini inceleme ve karşılaştırmalar yapmak suretiyle sağlıkta gelişim sağlanabilir. (Sargutan, 2005: 83).

Sağlığın geliştirilmesi için devletlerin önündeki en önemli engellerden biri finansal sorunlardır. Bütçede sağlığa yeterince pay ayrılmaması sağlığın geliştirilmesi çalışmalarını sekteye uğratmaktadır (Ferranti, 1985: 19-20). Sağlığın geliştirilmemesi ise uzun vadede daha büyük maliyetlere yol açması bugünden sağlığa ayrılan payın yetersiz olduğu ülkelerde gözden kaçırılan bir durumdur.

Sağlığın geliştirilmesi için devletin toplumsal açıdan destek sağlaması ve gelişimi kabul edilebilir kılması önemlidir. Bunun için halkın sağlık konusunda bilgilendirilmesi ve bilinçlendirilmesi amacı ile sağlık eğitimleri verilmeli, bu şekilde halkın sağlık bilgisini artırıcı hastalıklardan korunma, önlem alma, sağlığın devamı için gerekli sosyal , politik ve çevresel faktörler hakkında yine sağlık sistemi hakkında bilgilerle buluşması sağlanmalıdır (Kavuncubaşı, 2000: 46).

1.2.4. Türkiye’ de Sağlık İşletmeciliği’ nin Gelişimi; Sağlıkta Dönüşüm Programı Öncesi ve Sonrası

Sağlık hizmetlerinin Türkiye’deki durumunun daha iyi anlaşılabilmesi için geçmişten günümüze sağlık hizmetlerindeki gelişimi 2000’li yıllarda başlatılan sağlıkta dönüşüm programına kadarki evre ve sonrasını ayrıca ifade etmek gerekmektedir.

1.2.4.1. Sağlıkta Dönüşüm Programına Kadar Olan Dönem

Osmanlı imparatorluğu’nda sağlık hizmetleri 15-19. yy arasındaki dönemde Hekimbaşılık (Reisul Ettiba) kurumu tarafından yönetilmektedir. Hekimbaşılar, sağlık personelinin atanması, özlük işleri, ülke geneline uygun koruyucu önlemlerin alınması, salgın hastalıklarla savaş, hastane açma v.b. işleri yürütmektedir. Yetki bakımından sağlık bakanına denk bir amir sıfatındadır. Özellikle 19. yy sonlarına kadar sağlık devletin asli görevleri içinde çok fazla sayılmamıştır (Akdur, 2000:11). Tanzimat ve Meşrutiyet hareketlerinin de etkisi ile Türk tıbbında çağdaşlaşma XIX yy’ da başlamış ve askeri – sivil birçok modern hastane açılmıştır. Bu dönemde koruyucu sağlık

hizmetlerine yönelik çalışmalar arasında aşı üretmek için 1898' de Telkikhane'nin ve 1893' te Bakteriyojihaneye'nin kurulması, 1885' te çiçek hastalığına karşı herkesin aşılmasının zorunlu olması sayılabilir (Öztürk, 1999: 38).

T.B.M.M.' nin kuruluşu ile birlikte 3 Mayıs 1920' de Türkiye Büyük Millet Meclisi' nin 3 sayılı yasa ile kabul ettiği Sosyal Yardım Bakanlığı (Sıhhiye ve Muaevanatı İçtimaiye Vekaleti) kuruldu . Böylece sağlık hizmetlerinin devlet eliyle yürütülmesi güvence altına alınmaya çalışılmıştır (Dirican, 1970: 8). Cumhuriyetin ilanından sonra, 2. Meşrutiyet Dönemi'nde benimsenen sağlık müdürlüğü hükümet tabipliği örgütlenmesi temel kabul edilmiş, sağlık hizmetlerinin tüm ülkeye yayılmasına çalışılmıştır. Koruyucu hekimlik uygulamalarına bu dönemlerde önem verildiği görülmektedir. Toplumda yaygın olan hastalıklarla savaşa yönelik 1921 ve 1930 yılları arasında çeşitli hastalıklarla mücadele kanunları çıkarılmıştır. (Akdur, 2008: 3)

1945 yılından itibaren özel idareler ve belediyelere bağlı olan hastaneler devletçi bir politikaya bağlı olarak devletleştirilerek sağlık bakanlıklarına devri gerçekleştirilmiştir. Burada amaç herkesin eşit sağlık imkanından yararlanmasını sağlamaktır ve aynı zamanda koruyucu ve tedavi edici hizmetlerin birlikte sürdürülmesi hedeflenmiştir. Sosyal güvencenin gerekliliği üzerine 1946 yılında bu sistemin kurumlaştırılması amacı ile kurulan sosyal sigortalar kurumu (Üçer ve Oğan, 2000: 2) ile bu kuruma bağlı mensupların sosyal sigortalara devredilen hastanelerde hizmet görmesi sağlandı. Yine bu yılda toplumsal sağlığı tehdit eden verem hastalığı ile mücadele amaçlı 1949 yılında Verem Savaş Dernekleri kurulmuş ancak hastalığın ülke genelinde kontrolünün bu şekilde mümkün olmaması üzerine 1960 yılında Verem Savaş Genel Müdürlüğü kurulmuştur.

1960 sonrasında uygulamaya konulan sosyalleştirme ile birlikte tüm sağlık harcamalarının kamu kaynakları ile karşılanması yoluna gidilmiş (Çobanoğlu, 1996: 104) ve bu amaçla 5 Ocak 1961 yılında 224 sayılı "Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkındaki Kanun" yürürlüğe girmiştir. Bu kanunla aynı zamanda sağlık hizmetlerinin kamu eli ile karşılanması hedeflenmektedir. (Akdur, 1998: 31-32) 1963 yılında Muş' ta başlatılan sosyalleştirilmiş sağlık hizmetleri çalışmaları 1977 yılına kadar ülkenin tamamına yayılması ve 1982 yılına kadar da her 5000 kişiye bu sağlık hizmetlerinin

ulaştırılması planlanmasına rağmen 1980'lerin başına kadar ancak ülkenin 1/3'ünde bu uygulamaların gerçekleştirilebildiği görülmüştür. 1980 sonrası yapılan bir düzenleme ile kalan bölgelerin tümü sosyalleşme kapsamına alınmıştır (Öztürk, 1999: 40).

1960'lı yılların sonundan itibaren özelleştirme girişimlerine bağlı olarak sağlık hizmetlerinin de özel sektöre ağırlık verme gayretlerinin arttığı görülmekte fakat hekimlerin tek çalıştıkları muayenehanelerde artış gözlenirken esas hedef olan ve toplumsal adaleti sağlayacak özel hastanelerde artışın olmadığı görülmektedir.

1967 yılında ikinci beş yıllık kalkınma planı ile Genel Sağlık sigortası Kanun Taslağının hazırlandığı, ayrıca 1974 yılında T.B.M.M.'ye sunulmasına rağmen kabul edilmediği görülmektedir (Tengilimoğlu v.d., 2009:s.98-99).

1960-1980 yılları arasında sağlıkta geliştirme ve iyileştirme çabalarının olmasına rağmen çok önemli gelişmelerin kaydedilemediği mevcut gelişimin devam ettirilmeye çalışıldığı görülmektedir.

24 Ocak 1980 kararları sonrasında sağlık hizmetlerinin kamu eliyle verilmesinin yanında sağlık hizmetlerini genişletmek ve çeşitlendirmek amaçlı devlet müdahaleleri ile sağlıkta özelleştirme yoluna gidilmiştir (Çobanoğlu, 1996: 105). Aynı zamanda sağlığın yurdun her köşesindeki bireylere ulaştırılabilmesi için sağlık hizmetlerinin devlet eliyle verilmesini de 1982 anayasası ile zorunlu hale getirmiştir. Anayasanın 56. maddesine göre devletin ülke sınırları içinde yaşayan herkesin sağlık hizmetlerinden yararlanabilmesini sağlamakla yükümlülüğü belirtilmektedir (Erençin ve Yolcu, 2008: 121). Yine Madde 60' da ise herkesin “*Sosyal güvenlik hakkına sahip olduğu ve bunun devletin sorumluluğu içinde olduğu*” ifade edilmektedir.

1960 ve 1980 yılları arasında iki defa denenmesine rağmen meclisten geçirilemeyen, halkın sağlık güvencesini sağlayacak genel sağlık sigortası yine 1982 anayasasında madde 56 da yer bulmuş ve 1983 yılında çıkarılan 181 sayılı kanun hükmünde kararname ile de bu görevi Sağlık Bakanlığı'na verilmiştir.

Liberalleşme yolunda önemli adımların atıldığı bu yıllarda sağlık sisteminin devletin eliyle yürütülmesi yanında 1983 yılında hükümet programında özel sektöre de sağlık hizmeti sunma imkanlarının artırılması ve sektörün bu yönde teşvik edilmesi bu yolla sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi ve rekabetin artırılması hedeflenmiştir.

1987 yılı itibari ile sağlık sisteminde genel amaçların yeniden belirlenmesi isteği gereği duyulmuş ve bu amaçla 3359 sayılı sağlık hizmetleri temel kanunu çıkarılmıştır. Yine aynı yıl daha önceleri bir çok defa sisteme adapte edilmeye çalışılan genel sağlık sigortası yeniden gündeme gelmesine rağmen yeterli yasal düzenlemeler gerçekleştirilememiştir.

Kamu yoğunluklu sağlık hizmeti sunumunun devam etmesi sağlık hizmetlerinin verimsizleşmesine ve sağlık sektörü ile ilgili şikayetlerin artmasına sebep olmuş 1988 yılında dünya bankasından alınan uzman yardımı ile sağlık sektöründeki finansal yapı incelenerek sonuçlar doğrultusunda 1990 yılında DPT tarafından ‘‘Sağlık Sektörü Master Plan Etüd’’ alışmaları yaptırılmış geleceğe dönük sağlıkta iyileştirme ve sağlık hizmetlerinde verimliliği artırıcı reformlar için planlar belirlenmiştir (zdemir, 2001: 283-284). Bu reformlara bağlı olarak 1992 ve 1993 yıllarında Ulusal Sağlık Kongreleri toplanmış ve ulusal sağlık politikaları belirlenmiştir (WHO, 2000: 198-199). 2000' li yılların başına kadar değişik hkmetlerin sağlık sisteminin bütününe yönelik çıkartılan yasanın ana bileşenleri şu alanlarda yoğunlaşmıştır (zsarı, 1999: 30).

- Genel Sağlık Sigortası' nın kurulması ve sağlık hizmetleri finansmanında SSK, Emekli Sandığı, Bağ-kur gibi kurumların tek çatı altında toplanması
- Aile hekimliğini içeren birinci basamak sağlık sisteminin oluşturulması
- Hastane ve sağlık işletmeleri reformu ile yataklı tedavi kurumlarının özerk sağlık işletmelerine dnştirlmesi
- Organizasyon ve yönetim reformu ile Sağlık Bakanlığı' nın uygulamış olduğu sistemin re-organizasyonu

1992 yılında halk genelinde sağlık uygulamalarından yararlandırmak ve özellikle gelir seviyesi düşük bireyleri bu hizmetlerden faydalandırmak amacı ile yeşil kart uygulaması faaliyete geçirilmiştir.

1990 ile 1999 yılları arasında Türkiye hala kendi gelir grubunda bulunan ülkelere göre Sağlık Bakanlığı'nın en düşük kaynak ayırdığı ülke olarak görülmektedir. Türkiye ile aynı gelir dilimine yerleştirilebilecek (2500-4000 \$) olan ülkelerden Botswana' da sağlığın geliştirilmesi için btçeden ayrılan pay % 5, Brezilya' da % 6, Kostarika' da % 22, Grenada'da % 10, Estonya' da % 16 ve

Panama’ da % 19 iken Türkiye’ de bu oran sadece % 2’dir. Bununla birlikte Türkiye gibi sağlığa bütçeden % 2-2,5 oranında pay ayıran bazı ülkelerin ise yıllık kişi başı ulusal gelirlerinin Türkiye’den çok daha düşük olduğu görülmektedir (Örnek: Uganda 320\$, Pakistan 470\$, Nijerya310\$, Moğolistan 350\$). (Türk Tabipler Birliği, 2002: 6-12)

Türkiye’nin 1990-1999 yılları arasında ki sağlığa ayrılan payın milli geliri yüksek ülkelere göre durumu ise tablo 1.1 de verilmiştir.

Tablo 1.1. Bazı OECD Ülkelerinde Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı İlgili Göstergeler

ÜLKE	Sağlık Bakanlığı / Bütçe (%) (1990-1999)	Toplam sağlık harcaması / GSYİH (%) (1990-1997)	Kişi Başı sağlık harcaması (\$) (1990-1997)
ALMANYA	17	10,4	2677
AVUSTURYA	14	7,9	2012
AVUSTURALYA	15	8,5	1798
ABD	21	14,1	4093
FRANSA	16	9,8	2349
HOLLANDA	15	8,5	1978
İNGİLTERE	15	6,7	1454
İTALYA	11	7,6	1515
KANADA	5	9,2	1829
NORVEÇ	5	7,5	2622
PORTEKİZ	9	5,1	865
YUNANİSTAN	7	7,1	803
TÜRKİYE	2	3,8	113

Kaynak: UNICEF, Dünya Çocuklarının Durumu 2001, 2001,Ankara ; Sağlık Bakanlığı, Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı 2000,2001, Ankara

Bu yıllarda Türkiye’ nin bütçeden sağlığa yeterince pay ayırmaması sağlık hizmetlerinin yeterli seviyede verilememesinin ve geliştirilememesinin en önemli sebebidir. Bu tutum geçmiş dönemler ve bu dönemde sağlığı koruyucu ve önleyici tedbirlerin tam anlamıyla alınmasını engellemiş ve buna bağlı olarak toplumsal sağlık sorunlarının artması tedavi sürecinde daha büyük maliyetlerin ödenmesine sebebiyet vermiştir.

Sağlık hizmetlerinin topluma ulaştırılmasında bu sektörde çalışan sayısının da önemi büyüktür. 1923 ve sonrası gelişen sağlık hizmetlerine karşı sağlık personelinde artış tablo 1.2. de gösterilmiştir.

Tablo 1.2. : Türkiye’ De On Yıllık Dönemler Halinde Sağlık Çalışanlarının Sayısı

Yıllar	Hekim	Diş hekimi	Hemşire	Sağ.memuru	Toplam
1923	550	-	-	560	1.110
1930	1200	-	200	1300	2.700
1940	1500	-	400	1500	3.400
1950	3000	900	700	4000	8.600
1960	9800	1400	2400	3800	17.400
1970	14000	3200	9000	9000	35.200
1980	27000	7000	27000	11000	72.000
1990	50600	10000	44900	21500	127.000
2010	123.447	21.432	114.772	94.443	354.094

Kaynak: <http://www.tuik.gov.tr> ; ÖZTÜRK Mustafa, Cumhuriyet Dönemi ' nde Sağlık Hizmetleri , SDU Tıp Fakültesi Dergisi 1999; 6 (1); Sağlık İstatistikler Yıllığı 2010, Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı Yayın No: 832, Ankara-2011, s.77

Tablo 1.2. de de görüldüğü gibi 1923 yılında 1.110 olan çalışan sayısı, 1930 yılında 2.700, 1950 yılında 8.600, 1970 yılında 35.200 ve 1990 yılında 127.000 e çıkmıştır. 2010 yılında ise bu değer in sağlıkta dönüşüm, gelişen Türkiye ve tıp eğitimi veren üniversitelerin artışı ile birlikte 354.094’ e çıktığı görülmektedir.

1.2.4.2. Sağlıkta Dönüşüm Programı Ve Sonrası

2000’ li yıllardan itibaren sağlık hizmetlerinde önemli bir gelişim sağlandığı görülmektedir. Bu yıllarda sağlıktaki hedeflerin belirlendiği 8. beş yıllık kalkınma planında sağlık hizmetlerinde kalitenin yükseltilmesinin hedefleri içinde geçtiği görülmektedir. Özellikle Türkiye’nin Avrupa Birliği’ ne aday ülke olarak kabul edilmesi ve Dünya Sağlık Örgütü’nün “21. yüzyılda herkes için sağlık” hedefleri doğrultusunda Türkiye’ de “Ulusal sağlık 21 politikası” çalışmaları 2000’ li yıllardan itibaren başlatılmıştır (DPT, 2001:1).

8. beş yıllık kalkınma planına bağlı olarak Sağlık hizmetlerinde "Etkinlik Özel İhtisas Raporu" nda sağlık sektörünün finansal anlamda gelişimini sağlamak için ulaşılmak istenilen amaçlardan bazıları şunlardır. (DPT, 2001:132-143).

- Sağlık sektöründe eşitliğin sağlanması herkese eşit sağlık hizmeti verilmesi
- Sağlık sektörünün finansal göstergelerinin gelişmiş ülkeler seviyesine çıkarılması
 - Sağlık hizmetlerinde finansman ve sunumun ayrı kurumlar tarafından gerçekleştirilmesi
 - Geçmiş yıllarda da benimsenen fakat faaliyete geçirilemeyen genel sağlık sigortasının uygulanması
 - Sağlık Bakanlığının Sağlık sektörü içinde ki yerinin yeniden belirlenmesi
 - Özel sektörün teşvik edilmesi
 - Finansal denetimin sağlanması
 - Sağlık işletmelerinde ki personelin uzmanlaştırılması
 - Sağlık hizmetlerinde maliyetlerin denetim altına alınması ve bunun için bilimsel metotların uygulanarak maliyet muhasebesi sistemlerinin uygulanması
 - Sağlık işletme ve kuruluşlarında işletme bütçesi sistemine geçilmesi

Görüldüğü üzere bu raporda da belirtilen amaçlar sağlık işletmelerini hantal yapıdan kurtarıp sağlık hizmetlerini geliştirmeye yöneliktir. Sağlık işletmelerinde yukarıda ki ifade edilen amaçların gerçekleştirilebilmesine yardımcı uygulamalardan biri de bu işletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması olacaktır. Bu şekilde maliyetlerin kontrol altına alınması, yönetim açısından gerekli uzmanlığın sağlanması, bütçe uygulamalarının önemi, bilimsel çalışmaların bu kurumlara adapte edilmesi sorumluluk muhasebesi sistemi ile gerçekleştirilebilir.

2003-2004 yıllarında, emeklilik ve sağlık sigortacılığının iki ayrı yasa altında düzenlenirken, 2004-2005 yıllarında Sosyal sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası adı altında birleştirilmiş, 2005 yılında , Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı' nın ortaklaşa yürüttüğü Dünya Bankası kredisi destekli bir proje uygulanmıştır. Bu proje kapsamında içinde Genel Sağlık Sigortasının da yer aldığı Sosyal Güvenlik Reformu yasa tasarısı 2006 yılında 9. Kalkınma metnine dahil edilmiş (Sur ve Çekin, 2009: 3) ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık sigortası ve Genel Sağlık sigortası ve 5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu T.B.M.M. tarafından kabul edilmiştir.

Tablo 1.3. de bazı OECD ülkelerinin G.S.Y.H. içindeki toplam sağlık harcamaları görülmektedir.

Tablo 1.3. : Yıllara Göre OECD Ülkelerinde G.S.Y.H. İçindeki Toplam Sağlık Harcamalarının Payı

ÜLKELER	1980	1990	2000	2005	2008
Avustralya	6,1	6,7	8,0	8,4	8,7
Avusturya	7,4	8,3	9,9	10,4	10,4
Belçika	6,3	7,2	8,1	10,1	10,1
Kanada	7,0	8,9	8,8	9,8	10,3
Danimarka	8,9	8,3	8,7	9,8	10,3
Finlandiya	6,3	7,7	7,2	8,4	8,4
Fransa	7,0	8,4	10,1	11,1	11,1
Almanya	8,4	8,3	10,3	10,7	10,7
Yunanistan	5,9	6,6	7,9	9,6	----
İzlanda	6,3	7,8	9,5	9,4	9,1
İrlanda	8,2	6,1	6,1	7,6	8,8
İsrail	7,7	7,1	7,5	7,8	7,7
Japonya	6,4	5,9	7,7	8,2	8,5
GüneyKore	3,7	4,0	4,5	5,7	6,5
Lüksemburg	5,2	5,4	7,5	7,9	6,8
Mexika	----	4,4	5,1	5,9	5,8
Hollanda	7,4	8,0	8,0	9,8	9,9
Yeni Zellanda	5,8	6,8	7,6	8,7	9,6
Norveç	7,0	7,6	8,4	9,1	8,6
Polanya	----	4,8	5,5	6,2	7,0
Portekiz	5,1	5,7	9,3	10,4	10,1
İspanya	5,3	6,5	7,2	8,3	9,0
İsveç	8,9	8,2	8,2	9,1	9,2
İsviçre	7,4	8,2	10,2	11,2	10,7
Türkiye	2,4	2,7	4,9	5,4	6,1
İngiltere	5,6	5,9	7,0	8,2	8,8
A.B.D.	9,0	12,4	13,7	15,7	16,4

Kaynak: OECD Sağlık Verileri 2011, <http://www.oecd.org>

Görüldüğü gibi OECD ülkeleri içinde Türkiye' nin sağlık harcamalarına ayırdığı pay 2000' li yıllardan önce % 2, % 3 civarında iken 2000li yıllardan sonra özellikle sağlıkta dönüşüm programının sağladığı ivmeyle birlikte hızlı bir şekilde yükselişe geçmiş ve 2008 yılında % 6,1' e kadar çıkmıştır. 2012 yılı için gelişmiş ülkelerdeki oranlara ulaşılması hedeflenmektedir.

Sağlıkta Dönüşüm Programı ile Türkiye' deki sağlık alanındaki geçmişe göre yapılan iyileştirmeleri ve sağlıkta dönüşümün avantajlarını şu şekilde sıralayabiliriz(OECD, 2008: 12-13).

- Sosyal güvenlik sisteminin tek elde toplanması (S.G.K.) ve bu çalışma ile hizmet sağlayıcılara tek bir yerden ödeyici sistem oluşturulmuştur.
- Genel Sağlık Sigortası (G.S.S.)' nin hayata geçirilmesi ile nüfusun genelinin sağlık hizmetlerinden eşit faydalanması sağlanmıştır (Aktan ve Saran, 2003: 348).
- Performansa dayalı ücret uygulaması ile faaliyet artışı ve hekim etkenliğinde bir artış meydana geldiği görülmektedir.
- Dönüşüm öncesi halkın genelde birinci basamak sağlık kuruluşlarına rağbet göstermemesi, ayakta tedavi görenlerin hastanelerde yığılma meydana getirmesi aile hekimliği uygulaması ile çözümlenmiştir.
- G.S.S.' den faydalanma,

Sağlık sistemindeki değişim sayesinde Türkiye ile ilişkin sağlık göstergelerin Avrupa ve Orta Asya ülkeleri değerlerini yakaladığı görülmektedir. OECD ve Dünya Bankası 2002-2008 yılı ortalama göstergelerine göre Avrupa ve Orta Asya ülkelerinin sağlıkla ilgili değerlerine yakın sonuçlara ulaştığı görülmektedir. Bu göstergelere göre Avrupa ve Orta Asya ülkeleri Ortalama yaşam süresi 70 ken Türkiye' de bu oran 72 olarak belirtilmektedir. Yine Bebek ölümlerinde 1000 canlı doğumda Avrupa ve Orta Asya Ülkelerinde ortalama 21 ölümken Türkiye' de bu değer 20 dir (World Bank, 2011: 1-2).

Bu avantajlarına karşın Türkiye'nin sağlıkta yaptığı reformların devamlılığı için biraz daha zaman alacağı ortadadır. 2008 yılı itibari ile emekli sandığı, bağ-kur ve S.S.K. kurumları, Sosyal Güvenlik Kurumu çatısı altında birleştirilmiş fakat sağlık alanında hala günümüzde yeterli bir seviyede işlev gördüğü

söylenememektedir. Özellikle bugün hala kamu veya özel hastanelere gidildiğinde kişilere sosyal güvencesi sorulmakta ve S.S.K.' lı Bağ-kur' lu, veya emekli sandığı gibi kurumların fiili olarak son bulmasına rağmen geçmişte bu kurumlara mensup olma durumlarına göre ödemeler gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumun önlenmesi yeni kurulan S.G.K' nın ilerleyen yıllarda işlevselliğini tam olarak ortaya çıkarması ile giderileceği aşikardır. Yine her açıdan sağlık güvencesini artı değerle almak isteyen bireylere yönelik özel sağlık sigortası sisteminin uygulamaya geçirilmesi de sağlık hizmetleri veren kurumların daha etkin bir şekilde çalışmalarına ve sağlık hizmetlerinin gelişmesine yardımcı olacaktır.

Dünya sağlık örgütü tarafından da ifade edildiği gibi Sağlık hizmetlerinin toplumun tamamına ulaştırılmasında esas görev devlete ait olsa da (WHO, 2008: 16) Özellikle gelişmiş ülkelerin bu hakkı özel sektörün yardımı ile tam anlamı ile gerçekleştirebildiği görülmektedir. Özel sektörün sağlık alanına ilgisini artırmak için Türkiye' de 80' li yıllardan başlayan liberalleşme politikaları ile özel sektörün sağlık sektöründeki teşviki 2000' li yıllarla birlikte ivmesini hızlandırmıştır. Türkiye' de 2000' li yıllardan sonra sağlık alanında yapılan yatırımlar incelendiğinde 1980' li yıllarda Özel kesimin sağlık alanında yaptığı yatırımlar toplam özel yatırımların % 0,2 si iken (Cevahir ve Çatar, 2009: 26-27) 2000li yılların sonlarına doğru ⁴ bu oranın % 4,9' a kadar çıktığı görülmektedir (DPT, 2010). Sağlık alanında ki bu dönüşüm gelişmişliğin göstergelerinden biri olan sağlık alanında Türkiye' nin bir değişimi olarak nitelendirilebilir.

2012 yılı itibari ile Türkiye' de genel sağlık sigortası yürürlüğe girmiştir. Bu kapsamda Türkiye' de şu anda devletten sağlık güvencesi alan, sağlık hakkından yararlanan aktif çalışan sayısı 17 milyon 400 bin kişi emekli sayısı 9 milyon 498 bin kişidir. Bunların bakmakla yükümlü oldukları bireylerle birlikte 62 milyon 789 bin kişi sağlık hakkından yararlanabilmektedir. Bu sayıya 2012 yılı öncesi yeşil kartlı 9.5 milyon kişi de genel sağlık sigortası kapsamına geçirilmiş ve toplam genel sağlık sigortalı sayısı 72.3 milyon civarındadır. Türkiye nüfusunun TÜİK verilerine göre 73

⁴ 2008 yılı verisi, 2009 ve 2010 yılında bu oranın %3,3' e düştüğü görülmektedir. Bu düşüş büyük bir ihtimal ile 2008 yılı sonrası Sağlıktaki hızlı değişime karşı Özel sektörün yatırım harcamalarına karşı temkinli yaklaşımı olarak görülebilir. 2011 yılı itibari ile bu oranın tekrar yükselerek %3,9' a kadar yükselmesi beklenmektedir.

milyon 722 bin olduğu düşünülürken % 98 i Genel Sağlık Sigortalı olarak sağlık hakkından yararlanmaktadır. (“<http://www.memurlar.net>”, 2011)

Sağlıkta dönüşümün son evresi olarak da kabul edilen ve kamu hastanelerinin mali ve idari açıdan özerkliğini sağlayan “Kamu Hastane Birlikleri Yasası” Resmi Gazete’ nin 2 Kasım 2011 tarihli mükerrer sayısı ile kanun hükmünde kararname ile kabul edilmiştir. Bu yasa ile kamu hastanelerinde daha etkin ve verimli bir hizmetin sağlanabilmesinin yolu açılmıştır. Bu yasanın aynı zamanda mali ve idari özerkliğin gelecekte hastanelerde sorumluluk muhasebesine uygun bir yapıyı sağlayabilecek düzenlemeler içeriyor olması da ayrıca önem arz etmektedir.

Gelişmiş toplum diğer makro alanlarda olduğu gibi sağlık alanında da belirli sorunlarını çözmüş bir toplumdur. Sağlık alanında problemlerin çözümü sağlık alanında hizmet veren kamu veya özel işletmelerin modern anlamda organizasyon yapıları ve işleyişlerini güçlendirmesi ile oluşur.

Aynı şekilde işletmelerin sosyal, hukuki, ekonomik ve bilimsel bilgiyi kullanım açısından da güçlü organizasyonlar oluşturabilmeleri içinde ülkelerin gelişmişliği önemlidir. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin ölçülmesinde kullanılan en önemli göstergelerden biri de İnsani Gelişmişlik Endeksi’ dir. Bundan sonraki bölümde İnsani Gelişmişlik endeksi ve sağlık göstergelerinin rolü hakkında bilgi verilecektir.

1.2.5. İnsani Gelişmişlik Endeksi (İ.G.E.) Ve Sağlık Göstergelerinin Gelişmişlik Düzeyine Etkisi

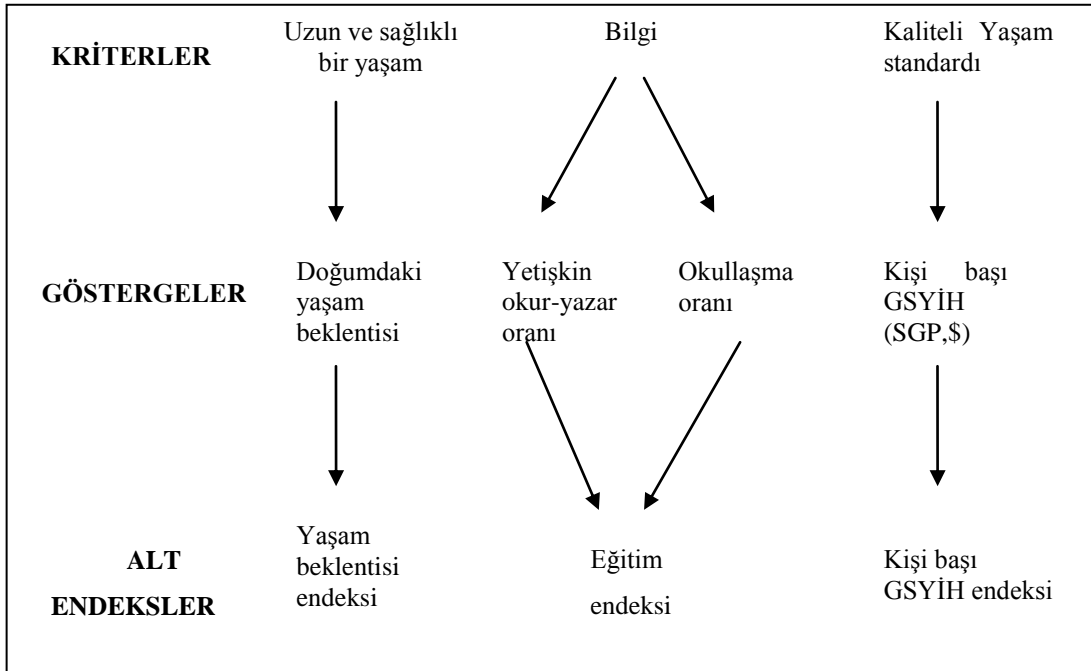
Gelişim bir çok şekilde tanımlanıp ölçülebilmektedir. Yalnız gelişmişliği tek bir değer üzerinden ölçmek ülkelerin sosyal, ekonomik ve siyasi farklılıkları nedeni ile imkanı değildir. Gelişmişlik ölçütlerinden en çok kullanılanı kişi başı milli gelir seviyesinin ölçülmesidir. Bunun yanı sıra sağlık ve eğitim düzeyleri kullanılarak da gelişmişliği ölçmek mümkündür. Ekonomik anlamda kalkınmışlığın ölçülmesi, ülkelerin sosyal sorunlarının çözülememesi nedeni ile sorun teşkil etmiş ve bunun üzerine birleşmiş milletler tarafından ekonomik büyüme ve insani gelişme arasındaki bağın daha iyi ortaya konulabilmesi için 1990 yılında insani gelişme endeksi ortaya konmuş ve bu tarihten itibaren insani gelişme raporu yayınlanmaya başlamıştır.

İnsani gelişme endeksi milli gelir hesaplarının ötesinde ülkedeki sağlık hizmetleri gibi göstergelerin de etkin olarak kullanılarak insan kaynaklarının gelişimini, insanı insan yapan özgürlük kişilik gibi unsurları ve insanın temel gereksinmelerine ulaşma düzeyini bir arada değerlendirmekte ve böylece kalkınma içinde insanın rolünü belirlemeye çalışmaktadır(Demir, 2006: 1-5).

İ.G.E. hesaplama yönteminde refah standardı, eğitim standardı ve sağlık standardı olmak üzere 3 kriter kullanılmaktadır. Burada sağlık standardı insani yaşam için uzun ve sağlıklı bir yaşam edinmeyi ilgilendirmektedir ve uzun ömür , sağlık standardı olarak nitelendirilmekte ve yaşam beklentisi ile ölçülmektedir. Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP)' nin hazırladığı İnsani Gelişme Raporu (İ.G.R)' nda İ.G.E.' nin yanı sıra yayınlanan insani Yoksulluk endeksi, toplumsal cinsiyeti güçlendirme indeksi , cinsiyete bağlı gelişme endeksi ile ülkelerin sosyal gelişmişlik düzeyi daha iyi belirlenmeye çalışılmaktadır.

İ.G.E. hesaplama yöntemi 2005 yılına kadar olan farklılıkları göstermiş ve 2005 yılından itibaren son halini almıştır. 2005 yılı itibari ile İnsani Gelişmişlik Endeksi hesaplaması ile ilgili değerlerin yer aldığı şekil aşağıda verilmiştir.

Şekil 1.3.: İnsani Gelişmişlik Endeksinin Hesaplanması



Kaynak: UNDP, Human Development Report, 2005.

İ.G.E. hesaplanırken sağlık hizmetlerinden elde edilen veriler uzun ve sağlıklı bir yaşam standardı olarak nitelendirilmektedir. I.G.E. hesaplanırken Yaşam Beklentisi Endeksi, Eğitim Endeksi ve Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) Endeksi'nin aritmetik ortalaması alınmaktadır

Buna göre İnsani gelişme endeksi formülü ;

$$IGE = 1/3 * (\text{Yaşam Beklentisi Endeksi}) + 1/3 * (\text{Eğitim End.}) + 1/3 * (\text{GSYİH End.})$$

Olarak hesaplanmaktadır. Burada konumuzla ilgili veri yaşam standardıdır. İnsani gelişme endeksi hesaplanırken yaşam standardı en yüksek 25 ve en düşük 85 yaş sınır olarak kabul edilmekte ve bu aralık dikkate alınarak yaşam beklentisi endeksi 0 ile 1 değer alacak şekilde hesaplanmaktadır.

Buna göre yaşam standardı endeksi formülasyonu

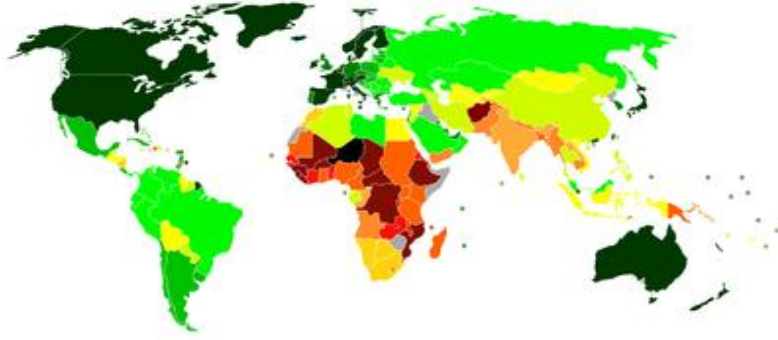
Ülkenin doğumdaki yaşam beklentisi: n yıl kabul edilerek

$$\text{Yaşam Beklentisi Endeksi} = (n - 25) / (85 - 25)$$

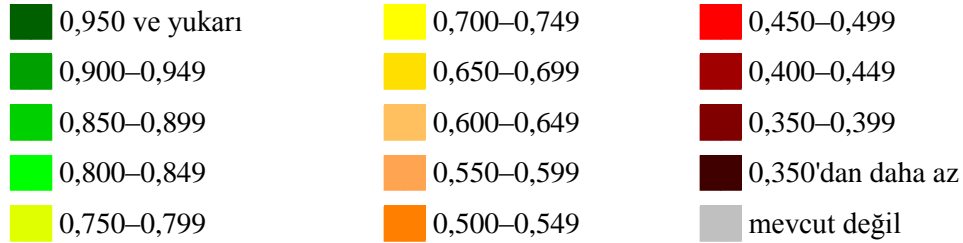
Olarak bulunmaktadır. İGE hesaplamalarına göre Türkiye' nin durumunu ise şu şekilde ifade edebiliriz.

Türkiye 1965 yılı İnsani Gelişme Endeksi'nde 0.438 puanla 174 ülke arasından 152. sıradaydı. 1998 yılı göstergelerine göre 0.732 puanla 85. sıraya kadar yükselmişti. Aşağıdaki şekilde her ülkenin 2009 güncelleme raporuna göre 2007 yılı verileri baz alınarak belirlenen gelişme endeksi haritası görülmektedir. (<http://tr.wikipedia.org> , 2011).

Şekil 1.4. : İnsani Gelişme Endeksine Göre Ülkelerin Gelişmişliği



2009 güncelleme raporuna göre her ülkenin gelişme endeksini gösteren dünya haritası



Kaynak: <http://tr.wikipedia.org>

2007 yılında Türkiye İnsani Gelişim Göstergesi'nde gelişmiş ülkeler arasında yer almakta ve araştırılan 182 ülke arasında 79. sırada yer almakta iken (UNDP,2009: 144) 2010 yılına gelindiğinde 83 üncü sıraya gerilemiştir. (UNDP,2010: 144)

İ.G.E. hesaplamalarında sağlık hizmetleri yaşam standartları ile belirlenmiştir. Türkiye’de doğuştan yaşam beklentisi hesaplamaları sonucunda elde edilen bilgilere göre 2007 İ.G.R.’ de İ.G.E.’ ye göre 71,7 puanla 79.sırada yer alan Türkiye , 2010 yılı IGE hesaplamalarına göre 72,2 puan almasına rağmen 83.sıraya düşmüştür (UNDP,2009: 172; UNDP,2010: 144). Türkiye gelişmişlik açısından Yüksek dereceli insani gelişmişlik seviyesinin sonlarında bulunmasına rağmen örnek verebileceğimiz Dominik Cumhuriyeti, Arnavutluk, Panama, Trinidad Tobago, Kolombiya, Jamaika, Tunus, Ermenistan gibi ülkelerin gerisinde kalmaktadır. Türkiye’nin yaşam beklentisi seviyesinin yükselmesi sağlık hizmetlerinde ki etkin ve verimli çalışmaya bağlı olarak yükselecektir. Bu seviyenin yükselmesi aynı zamanda Türkiye’ de insani

gelişme seviyesini de artıracaktır. Bu açıdan Sağlık hizmetini veren en önemli sağlık kuruluşu olan hastanelere önemli görevler düşmektedir.

Hastane işletmelerinde verilecek hizmetlerin etkinliğinin artırılması, Türkiye’ de sunulan sağlık hizmetinin kalitesini artıracak ve bu da Türkiye’ nin insani gelişmişlik endeks değerinin yükselmesini sağlayacaktır. Gelişmişlik açısından önemli olan bu göstergeye etki eden hastane işletmelerinde verilen hizmetlerin kalitesi ve sağlıkta devamlı gelişimin bu kurumlar aracılığı ile sağlanabilecektir.

1.3. Hastane İşletmeleri

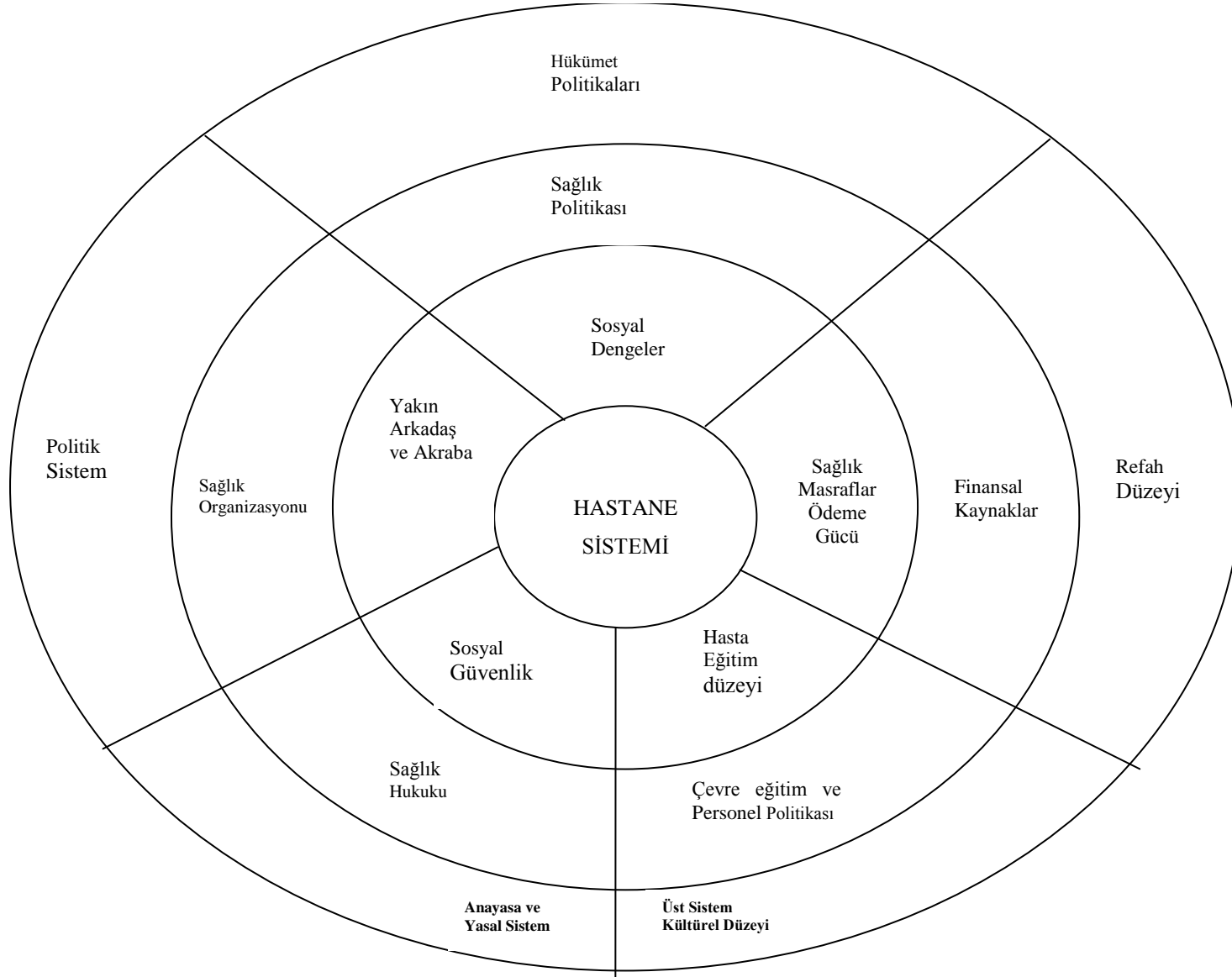
Sağlık sisteminin en önemli alt sistemi hastanelerdir. Sağlık hizmetlerinin verildiği en önemli kurumlar olan hastaneler bu konudan önceki belirtmiş olduğumuz sağlık işletmelerindeki verilen bilgiler hastane işletmeleri için de kullanılmaktadır.

Hastaneler Yataklı Tedavi Kurumları olarak ta nitelendirilmekte olup , hasta ve yaralıların, hastalıkla şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin ayakta ve yatarak gözlem, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri ve aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır” (Sağlık Bakanlığı, 2011) Bugün gelişmiş ülkelerde en komplike organizasyonlardan birisi de hastanelerdir.

Tedavi ve tıbbi bakım fonksiyonlarının haricinde hekim ve yardımcı sağlık personeline eğitim veren bir eğitim kurumu, tıbbi araştırmaların yapıldığı, toplum sağlığının korunması ve kollanması için çalışan bir araştırma kurumu , sosyal hizmet sağlayan bir hizmet işletmesi olarak ta hastaneleri görebiliriz. (Özgen, 1993: 1) Geçmişten günümüze kadar hastanelerin değişmeyen esas işlevi tedavi hizmetlerinin verilmesidir (Seçim, 1991: 15).

Hastaneler çok geniş bir dış çevre ve diğer sistemlerle etkileşim halinde olan sağlık hizmetleri üreten kurumlardır. Bu karşılıklı etkileşim ve ilişkilerin en önemlileri aşağıdaki şekilde ana başlıklarla gösterilmiştir.

Sekil 1.5. : Açık Bir Sistem Olarak Hastane



Kaynak : MENDERES M. Ersoy K, Genel Sistem Kuramı ve Sağlık Sistemi, Hastane Sistemi ve Hasta Bakım alt Sistemi, , Hikmet Seçim (edt), Hastane İşletmeciliği, Eskişehir, 1995,s.62

Hastane sistemi ile ilk ilişkili grup hastadır(Kurtulmuş, 1998: 235). Hasta ve hastane ilişkisi içinde hastanın yakın ve akrabaları, sağlık alışkanlıkları, sosyal durumu ekonomik durumu eğitim düzeyi sosyal güvencesi hasta ve hastane ilişkisini belirleyen özelliklerdir. İkinci grup daire hastane sisteminin dış çevre ile ilişkisini göstermektedir. 3. grup daire ise hastane ile supra sistem ilişkisini göstermektedir.

Hastane yönetimi bakıldığında diğer organizasyonlardan pek de farklı değildir. Hastaneler hizmet sektörü içinde yer alan uzmanlaşmayı gerektiren ve bu uzmanlaşmaya bağlı olarak karmaşık bir örgüt yapısına sahip organizasyonlar olarak bazı farklılıklar göstermesi mutlaklıdır.

Hastane yönetimini bu karmaşık yapısı içinde tıbbi yönetim ve genel yönetim olarak iki ana bölümde incelenmesi uygun olacaktır. Hastane üst yönetimine bağlı olarak bu bölümlerinde kendi alt sistemlerine ayrılması bu karmaşayı azaltacaktır. Bu yapılanma içinde özellikle genel yönetim ve tıbbi yönetimin ayrı ayrı organizasyonlara bölünmesi hastane örgüt yapısının büyüklüğüne göre genişletilmesi ve genel faaliyetleri kendi içinde tıbbi yönetimin kendi içinde ayrı ayrı departmanlara bölünmesi hastane yönetiminin karmaşık yapısını azaltan ve düzenleyen bir yapı oluşturacaktır.

1.3.1. Hastane İşletmelerinin Önemi Ve Amaçları

Geçmişten günümüze sağlık toplumsal gelişim içinde önemli yere sahip olan sosyal faktörlerden biri olarak değerlendirilmiştir. Toplum açısından bakıldığında sağlık düzeyinin yüksek olması sosyal ve ekonomik açıdan refah seviyesi yüksek bir yaşam için gerekli bir unsurdur (Özgener ve Küçük, 2008: 341). Sağlıkın korunması ve geliştirilmesi toplumsal refahın artırılması için gereklidir.

Sağlık hizmetleri sunan bir çok sağlık işletmesi olmasına karşın birey ve topluma sağlıkla ilgili olarak teşhis, tedavi ve rehabilitasyon ihtiyacı olan hasta, yaralı, anormal ve hamile birden fazla kişiye günün 24 saatinde devamlı hizmet veren (Caldwell, 1998: 22), sağlık hizmeti olarak klinik laboratuvar hizmetleri, teşhise yardımcı, röntgen hizmeti ve tedavi hizmetlerinden; cerrahi, doğum veya bir veya birden çok tıbbi tedavi ünitesi olan en geniş sağlık hizmeti sunum kapasitesine sahip kuruluşlar hastanelerdir (Yiğittop, 2008: 4) . Bu açılarından bakıldığında hastaneler, bireylere ve topluma sağlık hizmeti sunan sağlık sisteminin en önemli yapı taşlarıdır.

Hastane işletmelerini belirli amaçları yerine getirmek için dokuz ayrı kuruluş tarafından oluşturulmuş bir örgüt olarak tanımlamaktadır ve bu örgütün toplumsal önemi şu şekilde ifade edilebilir (Alpugan ve Haftacı, 1995: 273-274).

- Tedavi hizmetlerini gerçekleştirdiği için sağlık kurumu
- Yönetimlerinde ekonomik ilkelere bağlı kalındığı için bir işletme
- Sağlık personelinin eğitiminde önemli rol oynadıkları için eğitim kurumu
- Değişik öğreti gruplarını barındırdığı için ve bunlar arasında amaç ayrıcalığı bulunmasından dolayı mesleki bir örgüt
- Sağlık alanındaki araştırma ve geliştirme çalışmalarından dolayı araştırma kurumu
- Toplumun geneline hitap etme zorunluluğundan dolayı sosyal bir kurum
- Belli bir coğrafik bölgeye hizmet götürmesi durumunda toplumsal bir girişim
- Devletin sağlık güvencesi verme zorunluluğundan dolayı bir kamu kurumu
- Kısmen veya tamamen toplumun katkılarıyla çalışmalarını sürdürmesinden dolayı bir hayır kurumu olarak nitelendirmektedir.

Bu açıdan bakıldığında hastane işletmelerinin bir ülke ve onu oluşturan vatandaşları açısından makro anlamda fayda sağlayan multi fonksiyonel bir kurum olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

1.3.2. Hastane İşletmelerinin Fonksiyonları

Hastane işletmelerinin temel amaçları insan ihtiyaçlarını gidermektir. Bu amaçla hastaneler sağlık hizmeti üretirler. Sağlık hizmetlerini hem toplumsal hem de bireysel bazda verebilen kuruluşlar olarak hastanelerin başlıca fonksiyonları sağlık hizmetleri üretimi, eğitim ve araştırmadır (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 41).

- **Sağlık Hizmetleri Üretimi** : Hastanelerin asli işi sağlık hizmetleri üretmektir. Sağlık hizmetlerinin hastalara ve hastalığından şüphe edenlere teşhis ve tedavi uygulama sürecinde hizmet üreten kuruluşlar hastanelerdir. Hizmet üretim sürecinde başta hekim olmak üzere hemşire, ebe , sağlık memuru gibi unvanlı personel hizmet vermektedir (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 41). Hastaneler,

ameliyathane, poliklinik, laboratuvar, eczane, hemşirelik ve araştırma işlevleri ile bu hizmetleri sunan komplike kurumlardır (Kıral,1976 : 25).

Hastane işletmelerinden ürettiği hizmetin ihtiyacı karşılayacak boyutta kaliteli olması beklenir. Bu amaçla hastanelerin hem devlet eli ile hem de özel sektör tarafından faaliyete geçirilmesi hizmetin daha çok kişiye ulaşabilecek şekilde oluşumunu rekabet ise kalitenin artmasını sağlayacaktır.

- **Eğitim** :Hastaneler sağlık hizmeti üretimini yanı sıra eğitim faaliyetlerinde de bulunurlar. Hastane işletmelerinde sağlık eğitimi 3 farklı şekilde verilmektedir; hasta ve hasta yakınlarına verilen eğitim, personele verilen eğitim, öğrenci eğitimi (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 41).

Hastanelerden yararlanmak isteyen hasta ve yakınlarına hastane kuralları, ilaç kullanımı, tedavi süreci ve bakım ile ilgili bilgiler verilirken aynı zamanda hastalığın oluşmasını engelleme ve hastalık tedavi süreci ve sonrası hakkında ve tekrarlanma riskini azaltma konularında da bilgiler sunularak eğitim gerçekleştirilir.

Hastanelerde verilebilecek eğitimler içinde; Yeni, başlayan personele oryantasyon çalışmaları yanında hizmet sürecinde çalışan personelin verimini artırıcı eğitici seminerler verme örgüt kültürünü yerleştirmek amacı ile eğitimler verme, kalite artırıcı seminerler verme yanında personel uzmanlaştırmaya yönelik özel eğitimler , yeni idari ve hukuki gelişmelere personeli adapte edici bilgiler verme sayılabilir.

Öğrenci eğitimi ise, sağlıkla ilgili öğrenim gören tıp, hemşirelik, ebelik, tıbbi sekreterli, diş hekimliği, eczacılık v.b. gibi bölümlerde eğitim gören öğrencilerin uygulama ve pratik gelişimleri açısından hastaneler eğitim kurumlarında eğitimin devamlılığını sağlayan önemli kuruluşlardır. Ayrıca tıp da uzmanlık eğitimi de üniversite ve eğitim-araştırma hastanelerinin görevidir. (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 41)

Bunların haricinde hastaneler kamuoyunuda aydınlatmak ve toplumsal bilgiyi geliştirmek amacı ile eğitim vermektedirler (Seçim, 1991: 15).

- **Araştırma**: Hastanelerin fonksiyonlarından biri de sağlık alanında araştırma yapmaktır. Özellikle üniversite – araştırma hastaneleri bu görevi yürütmektedirler (Seçim, 1991:41). Bu hastaneler hastalık ve hastalığın seyri, iyileştirme yolları,

tedavi sürecinin iyileştirilmesi, yeni gelişmelerin uygulanabilirliği, bilimsel çalışmalarla hastalıkların tedavi süreçlerinin olumlu ve olumsuz yönleri, bireye ve topluma olan etkilerin gözlemlenmesi v.b. konularda araştırmalar yaparak bu araştırma sonuçlarını yayınlamak sureti ile ulusal ve uluslararası bilime katkıda bulunmaya ve sağlığın korunması çalışmalarına katkıda bulunmaya çalışırlar.

1.3.3. Hastane İşletmelerinin Özellikleri

Sağlık hizmeti sunan hastane işletmeleri farklı özellikleri bünyesinde barındırmakta ve bunlardan kaynaklanan farklı amaçları gerçekleştirmek için örgütlenmiş hizmet kurumlarıdır. (Tengilimlioğlu v.d., 2009: 131) Hastane işletmeleri diğer endüstri ve hizmet kuruluşlarından ayrı olarak nitelenmelidir. Hastane işletmelerinin bu farklılıkları yönetiminin ve işletmeciliğinin ortaya çıkışını hazırlayan faktörler olarak görmek gerekmektedir. (Kavuncubaşı 2000: 50) Hastane işletmelerini farklı kılan özellikleri şunlardır.

- **Çıktının tanımlanması ve ölçümü güçtür;** (Kavuncubaşı, 2000 : 52 ; Can ve İbicioğlu, 2008 : 258) Hastanelerin Temel girdi ve çıktısının ana kaynağı insandır.Hastane işletmelerinde çıktı fiziksel olarak değerlendirilememekte ve belli standartlarla ölçümü zor olmaktadır. (Alpugan, 1995 : 140) Çıktı Hasta Sayısı veya hasta günü gibi ölçülerle belirlenmeye çalışılır. (Kurup, 2010 : 4) Yanız bu durumda da ayaktan hasta ve yatan hasta için farklı tedavi ve maliyetin yapıyor olması yine işlevi zorlaştırmaktadır. (Alpugan, 1995 : 140)

- **Hastane işletmelerinde yapılan işlerin karmaşıklığı ve çok kişi tarafından komplike olarak sunulma gereği;** Sağlık kurumuna başvuran hastaya aynı anda birden fazla birim ve kişi hizmet vermeye başlamaktadır. ; (Kavuncubaşı, 2000:52) Bu durum örgüt içinde bağımlılığı artırmaktadır. İşlevsel bağımlılık olarak nitelendirilen bu bağımlılık, örgüt içinde kişi veya birimin iş yapabilmesi ve işi sürdürebilmesi için diğer birim veya kişilere bağımlı olması durumunu ifade etmektedir. (Galbraith, 1968 : 8-9) Konumuzu oluşturan sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği bu işletmelerdeki merkezkaç yönetimin uygulanması ile birlikte yönetimin temel görevi olan eşgüdümleme aracılığı ile örgüt içinde farklı birim ve kişiler arasında faaliyetlerin uyumlaştırılması ve ortak amaçlara yönlendirilmesini

sağlayacak yapıyı oluşturmasına yardımcı olacaktır. Aynı zamanda bu eşgüdümleme ve işbirliği farklı sorumluluk merkezlerinin maliyetlerinin kontrolünde de kolaylık sağlayacaktır. A.B.D. , İngiltere, Almanya, ve Fransa gibi gelişmiş ülkelere baktığımızda, hastanelerin çağdaş yönetim anlayışı çerçevesinde, kullanılan sorumluluk muhasebesi gibi yöntemlerin profesyonelleşme ve modern işletmeciliğe etki sağladığı görülmektedir. (A.Öztürk, 1993 : 43-44)

1980' li yıllardan itibaren İngiltere, Yeni Zelanda, Avustralya gibi gelişmiş ülkelerde geleneksel anlamda kamu yönetimlerinin yerini yeni kamu yönetimleri almıştır. Bu süreçte kamu hastanelerinde de yeni kamu yönetimi felsefesi doğrultusunda (Hood , 1991 : 4-5) yöneticilere yönetim serbestliği sağlanması, merkezkaç bir yönetim uygulanması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, performans ölçümlerinin yapılabilmesi, büyük yapıli organizasyonların optimal faydayı sağlayacak şekilde yeniden düzenlenmesi hususları ön plana çıkmaktadır. Bu açıdan bakıldığında kamu hastanelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği aynı zamanda modern yeni kamu yönetim sisteminin de sağlanabileceğini göstermektedir.

- **Hastanelerde yapılan işler acil ve ertelenemez niteliktedir;** Sağlık hizmetlerinin doğası gereği pek çok durumlarda hizmetin kullanımı ertelenemez. Özellikle akut ve kişiye acı veren ya da sağlığını tehlikeye düşüren hizmetlerin ertelenmesi mümkün değildir. Bunu yanında tedavide erken tanının önemli olduğu durumlarda tedavinin ertelenmesi veya geciktirilmesi daha büyük sağlık sorunlarının ortaya çıkması ve ekonomik kayıplara neden olabilir. (Tengilimoğlu vd., 2009 : 41) Sağlık hizmetlerinin ertelenemezliği sağlık işletmelerinin 24 saat hizmet vermesi gereken bir kuruluş olarak kurumsallaşmasını, daha kaliteli ve sürekli hizmet için gerekli çağdaş işletmecilik anlayışına göre yapılmasını gerekli kılmaktadır. Sağlık kurumlarından ihtiyaç halinde yararlanılamaması bilimsel, hukuksal ve etik açıdan uygun değildir. (Kavuncubaşı, 2000 : 55)

- **Yapılan işler de tolerans payı azdır, hata ve belirsizliklere olan duyarlılık aralığı azdır;** Hata ve yanlışta çoğunlukla geri dönüş yoktur. Zaman çok önemlidir. Bu nedenlerle hiç hatasız hizmet sunulması gerekir. (Kavuncubaşı, 2000 :

52 ; Can ve İbicioğlu, 2008 : 258) Örneğin i kanama geçiren bir hastanın bekletilmesi ve tedavisine başlanmaması o hastanın ölümüne veya geri dönülmeyecek sağlık sorunlarının ortaya çıkmasına sebebiyet verebilir.

- **Uzmanlaşma seviyesi yüksektir;** Sağlık kurumlarında, direkt insan sağlığı ile ilgili insan kaynaklarının insan sağlığının değeri ve önemine bağlı olarak uzun yıllar eğitimden sonra göreve başlamaları bu sektörde profesyonelleşmeyi de gerekli kılmaktadır. Uzman kişilerin meslekleşme düzeylerinin yüksek olması onları bu kurumlarda özerk kılmakta ve kendilerine has bir otorite oluşturmalarını sağlamaktadır. (Kavuncubaşı, 2000 : 52 - 54)

- **Farklı meslek grupları arasında işlevsel bağımlılığa bağlı olarak eşgdmllk yüksektir;** Hastanelerde uzmanlaşma düzeyinin yüksek olması nedeniyle bir bölümün fonksiyonunu yerine getirebilmesi diğer bölüm ya da gruplarla olan ilişkilerine bağlıdır. Hiç bir bölüm fonksiyonlarını diğer bölümlerden ayrı olarak yerine getiremez. (Kaya, 1995 ; 120) Matriks yapı içindeki hastanelerde uzman bireylerin sorumluluk muhasebesi sistemi ile ademi merkeziyetçi bir yapıda yönetilebilmesi çatışmaları azaltacak performans değerlemesi ile etkinliği artıracaktır.

- **Hastanelerde ikili otorite hattı çatışmaları artırırken aynı zamanda eşgdmlme ve denetim problemlerini ortaya çıkarmaktadır;** Personel birden fazla üste karşı sorumludur. Yani matriks organizasyon vardır. Örneğin hemşire hem baş hemşireye hem de hekime karşı sorumludur. Ayrıca hastanelerde denetim önündeki en önemli engel uzman hekimlerle yöneticiler arasında ortaya çıkmaktadır. Organizasyon içindeki baskın güç olan hekimler ile ilgili kararların uygulanması yönetim açısından kontrolü güçleştirebilmektedir. Hekim uzmanlığını gerçekleştirmek isterken yönetici işletmenin geleceği ile ilgili kararların gerçekleştirilmesine çalışır. (Scott, 1982 : 216) Örneğin hasta tedavisinde hekim, hasta ile ilgili tedavi giderlerinde maliyetleri önemsemezken, yönetici tedavi yanında maliyetleri de en asgari seviyede tutmayı isteyecektir.

- **Hizmetin miktarı ve sağlık harcamalarının çoğunluğunu Hizmetten yararlanan değil hekimler belirler;** Sağlık kurumlarında hizmet miktarını belirleyen en önemli işgören grubunu hekimler oluşturmaktadır. Sağlık kurumlarında

kaynakların verimli ve etkin kullanımında hekimlerin bu derece de etkin olması aynı zamanda onların da karar ve davranışlarının denetlenmesini gerektirmektedir. (Kavuncubaşı, 2000 : 54) Hekimlerin sağlık hizmetlerini hızlı verebilmesi, kurum içindeki diğer bölümlerle iletişimi ile doğru orantılıdır. Bu amaçla iyi bir bilgi sisteminin kurulu olması hem hekimin iletişimini hızlandıracak hem de bu sistem de bilgilerin depolanabilir olması denetimi sağlayacaktır. (Marşap vd., 2010 ; 32)

- **Hastanelerde sunulan hizmetin ikamesinin bulunmaması;** Müşterilerin talep ettiği ürün ya da hizmetin mevcut olmaması durumunda başka bir ürün ya da hizmetin müşteriye sunulması yolu ile müşterilerin ihtiyaçlarının karşılanabilmesi durumudur. Çay ve kahve birbirlerinin ikamesi durumundadır. (K.Yıldırım , 2007 : 315) Fakat sağlık hizmetleri yerine başka bir hizmetle ikame edilemez. Örneğin yüksek maliyetli bir kalp ameliyatı yerine daha düşük bir maliyetli diş çürüğü tedavisi veya kısa vadeli bir çözüm olarak ağrı kesici tedavisi uygulanamaz. (Saltık,1995 : 38) Bu duruma sağlık hizmetlerinin ikame edilemezliği denilmektedir. Sağlık hizmetlerinin parasal değeri az olan başka bir mal ve hizmet alanı ile değiştirilememesi onu diğer mal ve hizmet sektörlerinden ayıran bir özelliktir

- **Hastane İşletmelerinin sunduğu hizmete olan talebin belirsizliği;** Sağlık hizmetlerine olan talep her zaman aynı seviyede olmayacağı gibi ne zaman ne oranda ortaya çıkacağını kestirmek te mümkün değildir. (Turan, 2004: 9) Bir anlamda kimin ne zaman hangi hastalığa yakalanacağı belli olmaz. (Tengilimoğlu vd., 2009 : 40) Sağlık hizmetlerinde talebin yani tüketiminin belirlenememesi ekonomik olarak geleceğe dair planlamayı zorlaştırırken aynı zamanda finansal riski de artırmaktadır. İhtiyatlılığın bir gereği olarak gelecekte ortaya çıkabilecek büyük meblağlı tüketim maliyetlerinin ortaya çıkaracağı riskleri en aza indirgeyebilmek için hem bireysel hem de kamusal anlamda sağlık sigorta sistemi geliştirilmiştir. (Appleby, 1990 : 83) Sağlık hizmetleri üzerindeki bu belirsizliği en asgariye indirmek bu sistemin geliştirilmesi ve toplumun geneline yayılması ile mümkün olacaktır.

- **Hastane işletmeleri toplumsal bir görev üstlenir;** Temel sağlık hizmetlerinin oluşturulmasındaki önemli gösterge toplumsal olarak ortaya çıkarılması gereğidir. Dünya Sağlık Örgütü'nün (DSÖ) kuruluş yasasında örgütün hedefinin "bütün insanları mümkün olan en üst düzeyde sağlığa ulaştırmak" olduğu

yazılıdır. (Öztek, 1992 : 63) Dünya sağlık örgütüne göre verilecek sağlık hizmetleri devlet liderliğinde, özel ve araştırma hastanelerinin yardımı ile toplumun her kesmine eşit sağlık hizmeti sunmayı gerektirmekte ve bununla ilgili olarak devlet gereken bütün tedbirleri alması gerekmektedir. (WHO, 2008 : 16)

Bunlara ek olarak Sözen şu özellikleri ifade etmektedir. (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002, 44-45)

- Hizmet üretildiği an tüketilir. Depolama şansı yoktur.
- Otelcilik ve lokantacılık gibi yan hizmetler, dini-sosyal hizmetler önemlidir.

Çünkü bunlar tedaviyi etkiler.

- Fiziksel şartları, binanın yapısı, mimari özellikleri kullanımı farklıdır.

Temizlik ve hijyen kuralları daha önemlidir.

- Hastaneler diğer hizmet üreten işletmelere nazaran sermaye yoğun işletmelerdir.

Özellikle tıp alanındaki teknolojik gelişmeler ve sağlık talebini karşılayabilmek için belli düzeyde tutulmak zorunda olunan kapasite büyük yatırımları gerektirmektedir.(Seçim ve Pekelman, 1995 : 230)

- Hastanelerin kurumlar içindeki önemi tartışılmaz, diğer işletmelerden farklı olan hastaneler, genel bir işletme gibi düşünülmemesi gerektiği gibi genel işletmeleri oluşturan kurallardan da çok farklı tutulmaması gerekmektedir..

1.3.4. Hastane İşletmelerinin Türleri

Hastaneler hizmetlerine göre mülkiyetlerine göre ve ortalama kalış sürelerine göre farklı kategorilere ayrılabilir.(Alpugan, 1981 : 14)

1.3.4.1. Vermiş Oldukları Hizmete Göre Hastaneler

Hastaneler işlev ve hizmetlerine göre genel, il/ilçe/belde hastaneleri, Gün hastaneleri, Genel, özel ve eğitim ve araştırma hastaneleri olmak üzere 5 grupta toplanmaktadır. (T.C. Resmi Gazete, sayı 2889,13 Ocak 1983)

- **İl/ilçe/belde hastaneleri:** Bu hastanelerde verilen hizmetler ; 112 acil servis, acil, doğum, ayaktan ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmetleri ile koruyucu sağlık hizmetleridir. Bünyesinde bulundurduğu doktorlar tarafından hasta kabulü ve tedavisinin yapıldığı ileri tetkik gerektiren durumlarda da hastanın

stabilize edilerek daha donanımlı hastanelere sevkinin gerçekleştirildiği hastanelerdir.

- **Gün Hastaneleri:** Birden fazla branşta hizmet veren, başvuran hastaların gününbirlik ayaktan tedavisi ile tıbbi bakım hizmetlerinin yapıldığı asgari 5 gözlem yatağı bulunan ve 24 saat hizmet veren hastanelerdir.

- **Genel hastaneler :** Başvuran hastaları için hiç bir ayırım gözetmeden mevcut bulunan uzman doktorları tarafından ayaktan ve yatarak tedavinin gerçekleştirilebildiği gerekli tanı teşhis ve tedavinin uygulanabildiği en az 50 yatak kapasitesine sahip sağlık kurumlarıdır.

- **Özel Hastaneler:** Özel hastaneler açılış nedenleri doğrultusunda belirli bir yaş ve cins grubu hastalar veya belirli bir hastalığı bulunan hastalara veya belirli bir organ veya organ grubu hastalarının müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilitasyonlarının yapıldığı sağlık kurumlarıdır.

- **Eğitim ve Araştırma Hastaneleri:** Yatarak ya da ayakta her türlü hasta, muayene teşhis ve tedavisini yapan, tam teşekküllü, gerekli teknik donanıma sahip olan (B.Ak, 1990 : 83) ve genel hastane niteliğinde olan sağlık hizmeti sunumunun haricinde , öğretim, eğitim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanların yetiştirildiği ileri derecede teknolojinin kullanıldığı (Sarıkaya, 1990 : 53) genel ve özel dal sağlık kurumlarıdır.

1.3.4.2. Yatak Sayılarına Göre Hastaneler

Hastaneler sahip oldukları yatak sayılarına göre de ayırma tabi tutulabilirler. Yataklı tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği' ne göre 50 ve daha üstü yataklı hastaneler Genel Hastane niteliğine sahip hastanelerdir. Genel hastaneler; 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve daha fazla yatak kapasiteli hastaneler olarak ayırma tabi tutulabilir. (Özgülbaş, 2001 : 10; Sözen ve Özdevecioğlu, 2002, 43)

1.3.4.3. Mülkiyet Durumlarına (Finansal Kaynak Türlerine) Göre Hastaneler

Hastane işletmeleri türlerine göre farklı şekillerde ayrıma tabi tutulabilir. Yanız sağlık hizmetlerinin türlerine göre ayrıma tabi tutulurken en önemli ayırım ve en çok kabul gören ayırım mülkiyetlerine göre veya başka bir ifade ile finansal kaynaklarının türlerine göre belirlenmesidir. Türkiye İstatistik Kurumu (T.U.İ.K.) verilerinde belirtilen istatistiki göstergelerde de hastaneler mülkiyet durumuna göre ayrıma tabi tutulmaktadır. Mülkiyet durumlarına göre hastaneler; kamu hastaneleri, özel hastaneler, üniversite hastaneleri ve diğer kamu hastaneleridir.

a) **Kamu Hastaneleri** : Devletin sağlık hakkını verme zorunluluğu doğrultusunda kurulmuş olan Sağlık Bakanlığı' na bağlı olarak çalışan Sağlık Bakanlığı bünyesinde bulunan hastanelerdir. Bu hastanelerde çeşitli dallarda sağlık hizmeti sunan genel hastaneler ve özel dallarda hizmet sunan hastaneler ile eğitim ve araştırma hastaneleri bulunmaktadır. Devlet hastaneleri, döner sermayeli işletme niteliğindedir. % 60' lık oranla (<http://www.tuik.gov.tr>, 2010) sektörün en büyük payına sahip hastanelerdir.

b) **Özel Hastaneler:** Gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerine ait olup (T.C. Resmi Gazete, sayı 24708, 27 Mart 2002) birden fazla uzmanlık dalında sürekli ve düzenli olarak, ayakta ve yatarak muayene, tıbbi teşhis ve tedavi, yoğun bakım ve acil sağlık hizmetleri veren tam gün faaliyet gösteren hastanelerdir. (Temel, 2003 : 4) Sağlık hizmetlerinin sunumunda özellikle sağlık hizmetlerinin toplumun geneline yayılmasında devletin bu hizmeti sunması gerekmektedir. Fakat kaliteli bir hizmet sunma yanında bu sistemin gelişebilmesi ve topluma yayılmasında özel sektörün, hayır kurumlarının, derneklerin katkısı da yadsınamaz bir gerçekliktir. (Aktan, 2004 : 4)

13 Nisan 2003 tarihli resmi gazetede yayınlanan "Özel Hastaneler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik" ile vakıf hastaneleri ve vakıf üniversite hastaneleri özel hastaneler kapsamına alınmıştır.

c) **Üniversite Hastaneleri:** Üniversitelere bağlı olarak sağlık alanında hizmet veren aynı zamanda üniversitelerde verilen tıp eğitimi için uygulama alanı olarak kullanılan teknoloji kullanarak modern tıp yöntemlerini uygulayan hastanelerdir.

Sağlık sisteminin gelişmesi için bilime ve bilgiye duyulan ihtiyaç üniversite hastanelerini gerekli kılmaktadır. (Casarreal v.d., 1996 : 41-43) Üniversite hastaneleri kamu üniversite hastaneleri yanında özel mülkiyetli, vakıf ve derneklere ait üniversiteler bünyesinde de kurulmaktadır. Kamu Üniversiteleri katma bütçeden ve döner sermayelerden, Özel üniversiteler ise bünyesindeki özel sermaye, vakıf ve derneklerden elde etmiş oldukları gelirler doğrultusunda harcama gerçekleştirirler. (Can ve İbibcioğlu, 2008 : 262)

d) **Diğer Kamu Hastaneleri:** Diğer kamu kuruluşları ve yerel idarelere ait hastaneleri kapsamaktadır. Yürkiye’ de Ankara, İstanbul ve İzmir belediyesine bağlı olarak çalışan 3 adet bu mülkiyet çeşidine göre hastane hizmet vermektedir.

Türkiye’ de son on yılda ki mülkiyet durumlarına göre hastane sayıları tablo 1.4. de verilmiştir.

Tablo 1.4. Yıllara Göre Mülkiyet Durumlarına Göre Hastane Sayıları

Yıllar	Kamu Hastaneleri*	Özel Hastaneler**	Üniversite Hastaneleri***	Diğer Kamu
2000	861	261	42	19
2001	870	267	43	19
2002	774	271	50	19
2003	789	274	50	19
2004	829	278	52	16
2005	793	293	53	15
2006	767	331	56	7
2007	848	365	56	6
2008	847	400	57	4
2009	834	450	59	4
2010	843	489	62	3

* 14 Şubat 2005 tarihli 927 sayılı Sağlık Bakanlığı makam onayı ile Sosyal Sigortalar Kurumu Sağlık Bakanlığına devredildiğinden istatistiki veriler Sağlık Bakanlığı verileri içerisinde yer almıştır.

** Özel mülkiyet, dernek ve vakıf hastanelerini kapsar

***Kamuya ve özele ait üniversite hastanelerini kapsar

Kaynak : TÜİK verileri <http://www.tuik.gov.tr> “Yataklı ve Yataksız Sağlık Kurumları 2000-2010 e.t.:20.11.2011

Türkiye’ de bulunan kamu, özel ve üniversiteleri ayırımına bakıldığında yıllara göre bir artış görülmekle birlikte hala sağlık hizmetlerinde kamu desteğinin çok yüksek olduğu ama yıllar içinde kamu ve özel sektör bağlamında bu farkın yavaş da olsa kapandığı görülmektedir.

Uygulama çalışmamızda sorumluluk muhasebesinin yapısı gereği yönetim, mali ve finansal anlamda bir analizin gerçekleştirilebilmesi için finansal kaynaklarını ve mülkiyetlerine göre bir ayırım gerçekleştirilmiş ve bu ayırım içinde, hastane işletmelerinin % 88’ ini (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2011, : 57) oluşturan genel hastaneler değerlendirmeye alınmıştır.

Finansal yapısı olarak özel hastanelerin özel sermaye, dernek ve vakıf gelirleri ile harcamaları gerçekleştirmeleri ve kamu hastanelerinin ise genel bütçe yanında döner sermaye gelirleri ile harcamaları gerçekleştirmelerine göre bu ayırım yapılmış ve benzer yönetim ve finans yapısı gereği kamu üniversiteleri kamu hastaneleri içinde kabul edilmiştir. .

1.4. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanma Gerekliliği Ve Önemli Kavramlar

Hastane işletmeleri, yukarıda da ifade ettiğimiz üzere büyük bir bölümü kar amacı gütmeyen kamu hastaneleri yanında, liberal ekonominin gereği karı hedefleyen özel hastaneler ve esas işlev olarak ar-ge ve eğitim olan üniversite hastaneleri tarafından sağlık hizmetlerini vermektedir.

Gerek kamu gerekse özel veya üniversite hastaneleri olsun daha etkin bir faaliyet gerçekleştirebilmek için öncelikli olarak modern bir yönetim tekniklerini kullanmak yanında ister kar amacı gütsün ister gütmesin mali anlamda hem makro hem de mikro hedefleri gerçekleştirebilmek için mali yapılarını da kontrol altına almaları gerekmektedir.

Çalışma konusu olarak belirlediğimiz sorumluluk muhasebesi sisteminin hastane işletmelerinde uygulanabilirliği, bu işletmelerde öncelikli olarak merkezkaç bir yönetim tarzının kabul edilmesi ve organizasyonun bu yapıya göre düzenlenirken Hastane işletmelerinde ki yönetim açısından sıkıntıların bertaraf edilmesini gerektirmektedir. Bu yüzden hastanelerde ki yönetim yapısının ve problemlerinin öncelikli olarak ifade edilmesi gerekmektedir.

Hastane işletmelerindeki en önemli sorunlardan bir ise verimlilik ve performans ölçümleridir. Hastane işletmelerinin verimli olması Sağlık alanındaki göstergelerin artışı, toplumun genelinin sağlık hizmetlerinden daha etkin faydalanması, maliyetlerin minimize edilmesi gibi faydalar sağlayacaktır. Hastane işletmelerinin verimlilik ve performans ölçümlerinin önündeki en önemli etken ise verimlilik ölçümleri için gerekli olan çıktının ölçülenmesindeki karşılaşılan sorundur. Performans ölçümü sorumluluk merkezleri ve sorumluluk raporları kullanılarak verimlilik artışı sağlanabilecek bir gelişmedir.

Hastane işletmelerinde verimlilik artışı aynı zamanda hastane işletmelerinde kaliteli hizmet sunumunu da sağlayacaktır. Kaliteli hizmet sunumu modern işletmecilik ve sorumluluk muhasebesi gibi çağdaş bilimsel sistemlerin kullanılması ile mümkün olacaktır.

Sorumluluk muhasebesi ile düzenlenmesine yardımcı olacağına inandığımız Hastane işletmelerinin bütçe faaliyetlerinin gerçekleştirilebilir olması gerekmektedir. Hastane işletmelerinin yapısı gereği karmaşıklığın giderilmesi için mali anlamda bir planlamaya ihtiyaç vardır. Sorumluluk muhasebesi sistemi özellikle esnek bütçelemeyi kullanmakta ve bu açıdan hastane işletmelerinin gelecekte çıkacak farklı mali durum ve risklere karşı önceden önlem almasına ve buna göre gelecek hedeflerinin belirlenmesine imkan sağlamaktadır.

Sorumluluk muhasebesinin işletmelere sağladığı önemli faydalardan biri de maliyet kontrolünü sağlamaktır. Sağlık devletin asli görevlerinden biridir. Sağlık geliştirilmesi ve toplumsal sağlamlılığın devamı yapılan sağlık harcamalarına göre şekillenecektir. Gereksiz ve israf edilen harcamalar ülke ekonomisine negatif yönde etkileyecektir. Bu amaçla hastane işletmelerinde maliyet kontrolünün sağlanması sağlık harcamalarının da daha etkin kullanımını sağlayacaktır. Bu açıdan sağlık harcamalarına değinilecektir.

Hastane işletmelerinin en önemli girdi ve çıktısı insandır. İnsan hayatı ile ilgilenen bu kurumların ülkenin en etkin ve verimli kurumları olması beklenir. Etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi için işletme faaliyetlerinin ölçülenmesi geleceğe dönük planların önceden belirlenmesi için verilere ve bu verilerin organize olmuş sistematik bir yapıda oluşturulmuş ve istenildiği zaman ulaşılabilir olması gerekmektedir. Bu işlev muhasebe bilgi sistemi ile gerçekleştirilebilecektir.

Çalışmamızın bundan sonraki kısmında sorumluluk muhasebesine geçiş için sorumluluk muhasebesinin gerekliliğini savunduğumuz hastane işletmelerinde yukarıda bahsettiğimiz kavramlar hakkında bilgiler verilecektir.

1.4.1. Hastane İşletmelerinde Yönetim

Bugünün modern hastanelerinin ortaya çıkmasında Tıp bilimi ve tıbbi teknolojilerdeki gelişme, hemşirelik hizmetlerinin gelişmesi ve meslekleşmesi, tıp eğitimindeki gelişmeler ve sağlık sigortasının yaygınlaşması etkindir. (Kavuncubaşı, 2000 : 80-82) Aynı zamanda gelişen sağlık sektöründe bulunan işletmelerin ayakta kalabilmeleri için kendi hizmet sunum sistemlerini de devamlı olarak modernleştirmeleri gerekmektedir. (Munhurrun vd., 2011 : 67) Modern hastaneler, organizasyon içinde görev ve sorumluluklarının iyi tanımlandığı, belirlenen hedeflere ulaşmada uzmanlaşmış yöneticiler tarafından kontrol edilebilen ve her yöneticinin sorumluluk alanlarında en iyi hizmeti sağladığına inanılan sosyal müesseselerdir. (Kıral, 1976 : 5)

Hastane yöneticiliğinin amacı; hastane hizmetlerinin hasta bakımına en elverişli ve en ekonomik olarak yürütülmesini gerçekleştirmektir. Yöneticinin hedefi, hastanenin halkın büyük güven ve desteğini kazanmış, diğer sağlık kuruluşlarına her yönden örnek bir kuruluş haline geldiğini göstermektir. (Daft, 2000 : 7)

Modern kuruluşların hiçbiri hastaneler kadar kompleks değildir. Çünkü, hastanelerde aşırı işbölümü, uzmanlaşma ve merkez ve çalışanların birbirlerine olan gereksinimi hastaneyi kompleks kılar ve bu şartlarda hizmetin sunumu matriks organizasyonla sağlanır. (<http://www.ecg.com> , 2007 : 1)

Hastanelerin elindeki imkanları dahilinde amaçlara ulaşabilmesi için bu imkanları (insan gücü, maddi imkanlar v.b.) en optimum şekilde kullanabilmesi gerekmektedir. (B.Ak, 1990 : 94) Hastane yönetiminden beklenen planlama, programlama, örgütleme, kadrolama, yürütme, kontrol, konularında en doğru kararları alabilmesidir. Bu amaçla etkin bir sistemin kullanılması gerekmektedir. Bu etkin sistem yönetime ulaştırılabilecek bilgilerin doğruluğu ile mümkün olabilecektir. Etkin bilgi etkin bir muhasebe sisteminden geçmektedir.

A.B.D.' de kurulan Commission on Accreditation Healthcare Management Education (CAHME) sağlık yönetimini; kişilere sağlıklı bir çevre sağlamak ve

onların tıbbi bakımlarını sağlamak için topluma bu hizmetleri aktarabilmek için gerekli kaynakları, planlama bunun için süreç oluşturma örgütlenmeyi sağlama, yanında bu örgütlerin yönlendirilmesi koordinasyonu ve kontrolünü sağlama olarak nitelendirmektedir. (<http://www.cahme.org>)

Sağlık hizmetleri yönetimi neredeyse bütün gelişmiş ülkelerde hala ulusal gelir içinde en büyük payı alan yine en fazla istihdamın gerçekleştirildiği sektörlerden biridir. A.B.D.' de sağlık yöneticiliği önemli bir meslek olarak görülmektedir. (Sarvan , 1995 : 8)

Sağlık hizmetlerinin yöneticiliği diğer sektör yöneticilerine göre daha karmaşık bir yapıdadır. Bunun belirli sebepleri bulunmaktadır. Hastane işletmelerinde genellikle kişiye özel olarak verilmektedir. Bu durum verilen hizmetin kompleks bir yapıda oluşmasını gerektirmektedir.

Bir başka durum hastane işletmeciliğini de hekimlerin, hemşirelerin yine idari çalışanlar ve her bölümde çalışan kendi alanlarında uzman sağlık elemanları ile sorumluluğun paylaşılmasını gerektirir. (Snook, 1989 : 31-32) Bu sorumluluğun paylaşılması için bu personelin istihdamı her meslek için isin tanımı, eğitimsel gereklilikler ve beceriler ile kişisel özelliklere ilişkin düzenlemelerinde yapılması hastane yöneticilerine düşmektedir. Bu durumların oluşması hastane yöneticilerinin daha kompleks bir yapıda çalışmalarını gerektirmektedir. (Sarvan , 1995 : 5)

Sağlık hizmetlerini toplumsal alanda etkili olabilmesi, başka bir ifadeyle toplumun sağlık statüsünde arzulanan değişiklikleri yaratabilmesi için bir takım özelliklere sahip olmalıdır. Etkili sağlık hizmetinde özellikler; kolay kullanılabilirlik, kalite, süreklilik ve verimlilik. (Kavuncubaşı, 2000 : 64)

1.4.2. Hastane İşletmelerinde Verimlilik

Hastane işletmelerinde verimlilik artışı kaynakların verimli dağıtılmasına ve kullanılmasına, (Jacobs, : 177) hizmetin etkili bir şekilde verilebilmesini, hedef kitlenin hizmetlere ulaşabilmesinde eşit davranılmasına ve hizmet alanlarına verilen hizmetten duydukları memnuniyet derecelerine bağlıdır. Verimlilik artışını ortaya koyabilecek verilere sahip olan işletme verimliliği artırıcı faaliyetler içine girebilecektir. Verimliliğin ölçümlenememesi durumunda verimlilik performans ve kalite kavramlarından bahsetmekte uygun olmayacaktır. Aynı zamanda verimlilik

maliyetlerin kontrolü ve maliyet verilerinin bilinmesi ile ölçülebilecek bir kavramdır. (Jacobs, : 177)

Günümüzde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde artan sağlık maliyetleri önemli bir sorun haline almıştır. Yapılan sağlık harcamalarına karşı olumlu sağlık göstergelerine sahip olmak isteyen ülkeler için yapılan harcamaların karşılığının alınabilmesi sağlık kurumları için zorlayıcı bir güç oluşturmaktadır. Hastanelerin bu zorlayıcı güce karşı daha etkin ve verimli çalışması beklenmektedir. Beklenen en önemli istek maliyetlerin kontrolü ile verimliliğe ulaşılabilmesidir. Moshiri vd., 2010 : 36)

Verimliliğin ölçümü koordineli bir sağlık sisteminin varlığı için gereklidir. Aynı zamanda hastanelerdeki verimlilik bileşkesini oluşturan; (Barutçugil, 1983 : 202-203) işgücü, sermaye, teknolojinin ve malzemenin rasyonel dağıtımını içinde verimlilik ölçümü gerekli bir unsurdur. (O'neil, 2008 :42)

Verimlilik ölçümünde en eski ve en yaygın şekilde kullanılan oran

$$\text{Verimlilik} = \text{Çıktı} / \text{Girdidir. (Kavuncubaşı, 2000 : 341)}$$

Yukarıdaki formülasyon genelde üretim işletmelerindeki verimliliği açıklamaya yöneliktir. Hastane işletmelerinde ise karmaşık yapı ve çıktının ölçülenmesindeki güçlükler verimliliğin ölçülenmesini zorlaştırmaktadır. (Nachum, 1999 : 923)

Verimliliğin ölçülenmesinde en önemli koşul olarak belirttiğimiz çıktı ile çıktının üretilmesinde kullanılan girdilere ilişkin sağlıklı verilerin olmasıdır. Türkiye'deki hastanelerin bu verilere tam olarak sahip oldukları söylenemez. Hastaneler sağlıklı verilere sahip olduğu müddetçe verimliliklerini ölçebileceklerdir. Hastanelerde sağlıklı verilere sahip olmalarını sağlayacak iki temel önlem, bilgi akış sistemlerinin oluşturulması ve sorumluluk muhasebesi sisteminin işletmelerde tatbik edilmesidir. (Alpugan, 1981 : 149)

Hastanelerde bilgi akış sistemi oluşturulacak bir tıbbi istatistik birimi içinde oluşturulabilmektedir. Bu birimde elde edilecek istatistiki bilgilerin doğruluğu ise çalışan personelin veri gerçekliğinin ölçümünü yapabilecek uzman kişilerden oluşması ile mümkün olacaktır. (Alpugan, 1981 : 150)

Verimliliğin ölçülebilmesi karlılığı hedefleyen Hastane işletmeleri için karın maksimize edilebilmesinin yanında işletme hedeflerinin gerçekleştirilebilmesi

için de önemli bir kavramdır. Verimliliğin ölçülmesi sadece kar güden özel işletmelerde değil önceliği kar olmayan kamu hastanelerinde de uygulanmalıdır. (Craycraft, 1999 : 11) Makro açıdan bakıldığında daha önce de ifade ettiğimiz gibi bu sektöre yapılan harcamaların geri dönüşümü önceki konularda değindiğimiz İ.G.E. göstergeleri gibi devletlerin gelişmişliğine etki eden sağlık göstergelerindeki gelişimi etkileyecektir. Öyleyse kamu hastanelerinde de verimlilik için sorumluluk muhasebesinin uygulanması yararlı bir çalışma olacaktır.

Hastane İşletmelerinde verimi artırma ve buna bağlı olarak kalite artışını sağlamak için hastanelerin fiziksel, ergonomik ve motivasyon eksiklikleri giderilmeli,(Yılmaz, 1995 : 547) personelin yönetime katılması sağlanmalı, personel verimliliği ödüllendirilmeli, sağlık alanındaki kötü kullanım ve harcamalar, gereksiz ilaç kullanımı gereksiz tahlil ve ameliyatlardan kaçınılacak bir denetim mekanizması kurulmalı verimliliği artıracak yeni yöntemler hastane işletmelerine uygulanmalıdır.

Türkiye’ de hastane işletmelerinde verimliliğin artırılması için hastane işletmelerinin yapısının modernize edilmesi gerekmektedir. Şu anda Türkiye’ de 1000 kişiye düşen hasta yatak sayısı 2,5 ile OECD ortalamasının altındadır. Yine Sağlık Bakanlığı’ na bağlı olan hastanelerde yatak işgal oranları, yatak devir aralığı ve ortalama kalış süresi bakımından da OECD verilerinin altında kaldığı görülmektedir. (Hacettepe Üniversitesi, 2005 : 5)

Hastanenin etkinlik ve verimlilik düzeyi, personelin ilgi, gayret, çalışkanlık ve yeterlilik gibi nitelikleriyle doğrudan ilişkilidir. Yönetimsel etkinlik ve diğer her türlü başarı ölçüsü temelde insan ögesinin çabalarına dayanır. Hastanelerde sunulan hizmetin kalitesi, çalışanların hastanenin amaç ve hedeflerini benimsemeleri, ortak amaç etrafında birleşmeleri ile doğru orantıda yükselmekte ve bu durum çalışanların performans ve verimini de olumlu yönde etkilemektedir.(Bilgin ve Çıraklı, 2010 : 118)

İyi ve kaliteli bir sağlık hizmeti, iyi yetiştirilmiş, uzmanlaşmış sağlık personel tarafından yeterli ve güvenilirliği tam tanı araçları ile gerekli tetkik ve tedavinin yapıldığı kaynakların yerinde kullanıldığı tetkik, tedavi sürelerinin en asgari seviyede gerçekleştirildiği, ekonomik anlamda harcamaların en aza indirildiği israfın yapılmadığı bir hizmet olarak sunulmalıdır. (Yılmaz, 1995 : 554) Organizasyon içinde saydığımız şartların oluşumu ademi merkeziyetçi bir yapıda oluşmuş

örgütlerle mümkün olabilecektir. Merkezkaç yapı olarak da ifade edeceğimiz bu yapı aynı zamanda sorumluluk muhasebesi sisteminin de gerekleri arasındadır.

Sağlık hizmetleri alanında gün geçtikçe rekabetin artması ve buna bağlı olarak bireylerin bu işletmelerden daha fazla hizmet beklentilerinin oluşması bu sektörde kalite gelişimini gerekli kılmaktadır. Hastane işletmelerinde sağlık düzeyinin daha ileriye götürülebilmesi için ve kaynakların daha etkili kullanımı için girdi ve çıktılarının belirlenerek bunların analiz edilmesi gerekmektedir.(Tutar ve Kılınç, 2007: 39)

Hastanelerde verimlilik kavramını ortaya çıkarabilmek için girdi ve çıktı kavramlarının bilinmesi gerekmektedir. Hastanelerdeki girdi ve çıktı kavramları şu şekilde ifade edilebilir.

1.4.2.1. Hastane İşletmelerinde Girdi Ve Çıktı Kavramı

Ekonomik olarak girdi ve çıktı kavramları herhangi bir üretim sürecinde verimliliğin ölçülmesi için temel alınan iktisadi kavramlardır. Girdiler mal ve hizmet üretimi sürecinden istenilen ürünlerin elde edilmesi için gerekli olan fiziki ve beşeri kaynakların tümüdür. Hastane işletmelerinde çıktı ise hastane tarafından üretilen hizmet miktarıdır. Hastane işletmelerinin en önemli çıktısını sağlık oluşturmaktadır.

A. Hastane İşletmelerinin Girdileri

Hastane işletmelerinde diğer işletmelerde olduğu gibi girdiler kullanılarak üretim süreci sonrasında çıktılar oluşturulur. Hastane işletmelerinin girdileri, işgücü, teknoloji, finansman, malzeme , fiziksel tesisler ve doğal kaynak, hasta olarak belirtilebilir.(Güney, 1999 : 13-17) Bu girdilere üniversite hastanelerinde eğitim göre öğrenciler de eklenmelidir. Bunlar dışındaki girdiler hastanelerin durumlarına göre farklılık gösterebilir.

- İnsan Gücü

Hastaneler bir hizmet işletmesidir. Hastanelerin hizmet işletmesi olmasından dolayı en önemli girdilerinden birini iş gücü oluşturmaktadır. Hastane işletmelerindeki maliyetlerin % 70' ini insan gücü oluşturmaktadır. (Tutat ve Kılınç,

1999 : 41) Hastane İşletmesinin matriks yapısı içinde farklı meslek gruplarının olduğu görülmektedir. Hastaneler toplumsal bir görev olarak sağlık hizmeti sundukları için bu meslek gruplarına ait olan bireylerinde kendi alanlarında uzman olmaları beklenir. Hastanelerde çalışan uzman insan gücünü şu meslekler oluşturmaktadır; uzman hekim, pratisyen hekim, diş hekimi, eczacı, sağlık memuru, hemşire, ebe, teknisyen, labaront v.b., ve bu meslekler haricinde idari ve yardımcı hizmetleri oluşturan daha bir çok meslek grubunun bu işletmelerde çalıştıkları görülmektedir.

T.Ü.İ.K. tarafından verilen en son istatistik olan 2010 verilerine göre sağlık işletmelerinde çalışan uzman hekim sayısı 123,447, diş hekimi, 21,432, eczacı, 26,506 sağlık memuru, 94,443, hemşire, 114,772 ve ebe sayısı ise 50,343' dir. (<http://www.tuik.gov.tr>, 2011)

- Finansman

Sağlık hizmetlerinin finansman kaynakları ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Bu kaynakların başlıcaları vergi ve sigorta kaynaklı olanlarıdır. Finansal açıdan sağlık hizmetlerinin en optimal şekilde verilebilmesinde bu iki kaynağın karmasının yapılması en uygunu olacaktır. (WHO, 1999) Sağlık hizmetlerinin finansman kaynaklarının birbirinden bağımsız olarak kullanılması duplikasyonlara ve israfa neden olacaktır. (Mach, 1978 : 9)

Türkiye' deki hastanelerde finansman; mülkiyet durumlarına göre mülkiyetini elinde bulunduran devlet, vakıf, dernek, belediye, üniversite, özel sektör tarafından karşılanmaktadır. Bu finansman yolları, Genel bütçe, katma bütçe, döner sermaye, yerel yönetimler, S.G.K. ödemeleri, özel sigorta, hane halkı ödemeleri olarak sayılabilir.

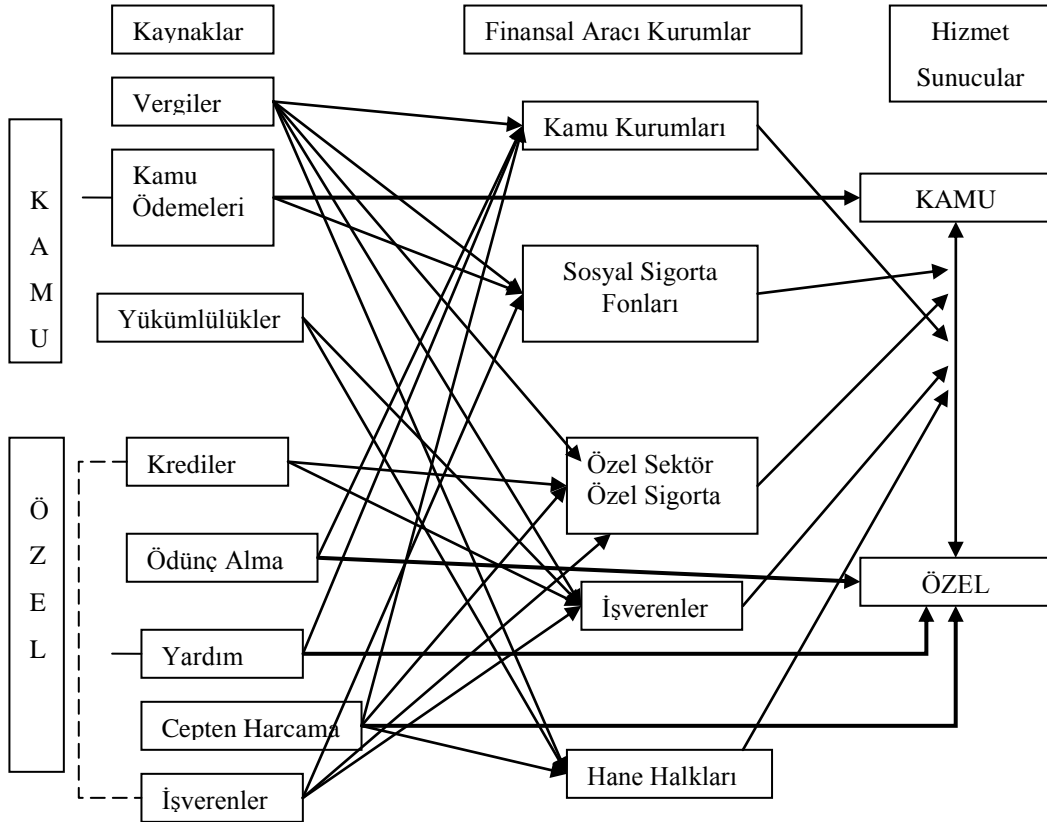
Bir ülkenin sağlık hizmetlerini finanse ettiği kaynaklar, o ülkenin tarih, kültür, sosyo- kültürel dokusu, ekonomik yapısı, politik rejimi gibi faktörlere bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir. (Tatar, 1996 : 44) En çok başvuru alan finansman kaynaklarını kamu ve özel finansman olarak 2 farklı grupta aşağıdaki şekilde gösterebiliriz. (Yalçın, 2001 : 2)

1. Kamu ve Yarı Kamu Finansman Kaynakları

- a. Genel vergi gelirleri (Beveridge Modeli)
 - b. Sosyal sigorta / Zorunlu sağlık sigortası (Bismarck Modeli)
 - c. Açık finansman
 - d. Döner sermaye gelirleri
 - e. Özel amaçlı vergiler
 - f. Piyango ve bahis gibi gelirler
2. Özel Finansman Kaynakları
- a. Özel sağlık sigortası
 - b. İşverenlerce finanse edilen sistemler
 - c. Toplum finansmanı
 - d. Gönüllü ve hayır kuruluşlarının katkıları
 - e. Doğrudan hane halkı harcamaları katkıları

Yine sağlık hizmetlerinin finanse edildiği kaynaklar bakımından sınıflandırıldığı önemli bir ayrımda , sosyal koruma sağlamada finansmanı kimin üstlendiği yönünden yapılmaktadır. Bu ayrım Bismarck Modeli, Beveridge Modeli ve Hybrid modeldir. Bismarck Modeli' ne göre her çalışanın sağlık hakkını kendisinin veya çalışanın ödediği katkıya bağlıdır. Beveridge Modeli' ne göre, bir ülkenin tüm nüfusuna yönelik finansmanın yapıldığı ve genel vergi gelirlerinden oluşarak devletin karşıladığı bir modeldir. Kişiler verdikleri vergilerle bu hizmetten yararlanmaktadır. Hybrid Model' de ise bu iki sistemin bir karışımı uygulanmaktadır. (Sözer, 1994 : 18) Türkiye' de sağlık sistemi (Hybrid Model) karma bir yapıya sahiptir. Bir yönü ile belirli bir kesim için zorunlu/sosyal sigorta modeli (Bismarck Modeli), diğer yönü ile kamu yardımı modeli (Beveridge Modeli) uygulanmaktadır. (Aytekin ve Aytekin, 2010 : 171) Türkiye' de bireyler sağlık hizmetlerini kamu kuruluşlarından alabildikleri gibi serbest piyasada bulunan özel sağlık işletmelerinden de bu hizmetten faydalanabilmektedir (Yurdadoğ, 2007 : 592) Türkiye' de mevcut sağlık sisteminde kamu sektörü ve özel sektör kaynaklar ile finansal aracı kurumlar ve hizmeti sunanlar arasındaki ilişki şekil de görülmektedir.

Şekil 1.6.: Türk Sağlık sistemindeki Finansal Akış



Kaynak: ERİŞTİ, Halil E. ve diğerleri, OECD Sağlık Hesapları Sistemine Göre Türkiye Ulusal Sağlık Hesapları 1999-2000, Sağlık Bakanlığı Refik Saydam Hıfzısıhha Merkezi Başkanlığı Hıfzısıhha Mektebi Müdürlüğü, 2004, Ankara

Mevcut sağlık sistemi içinde sağlık hizmetleri genel bütçeye bağlı Sağlık Bakanlığı, Milli Savunma Bakanlığı, üniversiteler, özerk bütçeye sahip K.İ.T.' ler, özel bütçeli belediyeler, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından verilmektedir. Ayrıca kendi sağlık kuruluşlarını işleten vakıflar, yabancı ve azınlık gruplar ile özel sektör kuruluşları sağlık hizmeti sunmaktadır. (Yurdadoğ, 2007 : 592)

Dünyada bugün pek çok ülke, kaynakların etkin kullanılması konusu üzerinde yoğun olarak çalışmaya başladıktan sonra, devletin sağlık hizmetleri konusundaki etkinliği de irdelenmeye başlanılmıştır. Bu bağlamda, devletin sağlık hizmetlerindeki geleneksel rolü olan, sağlık hizmetinin en iyi şekilde sunumu ve finansmanı konusu günümüzde değişime uğramaya ve bu görev ve sorumluluğun ne ölçüde özel sektörle paylaşılacağı gündeme gelmiştir.

Devletin sağlık hizmetlerindeki geleneksel rolünün değişmesi gerektiğini savunanlara göre; devlet sağlık hizmetlerinin sunumu ve finansmanından çok

planlanması, denetimi ve düzenlenmesi fonksiyonlarını yürütmelidir. Bazıları ise, sağlık sektöründe kamu ve özel sektör ortaklığının gerekliliğini savunmaktadır. Böylece her birinin kendi başına sağlayacağından daha fazla kaynak ve etkinlik oluşturabilir.(Çetin ve Ecevit, 2010 : 180)

Bugün Türkiye’ de sağlığın finanse edilmesinde sağlığın geliştirilmesi uygulamalarına bağlı olarak, genel sağlık sigortasının yürürlüğe girmiş olması ve özel sağlık sigortasının da istenen düzeyde genişletilmesi ile birlikte sağlık hizmetlerinin finansmanı devlet ve özel sektör arasında paylaşılacak ve sağlık sektörü finansmanında devletin yükümlülüğünü asgari seviyelere indirilecektir.

Teknoloji kullanımı sağlığın en etkin şekilde verilmesi için önemli bir girdidir. Hastalara her türlü sağlık sorununda destek verecek ve büyük yatırımlar gerektiren teknolojik ekipmanın kullanılması sağlık hizmetinin her açıdan ihtiyaç duyan fertlerin bu ihtiyaçlarını tatmin etmelerini sağlayacaktır. Teknolojinin kullanımının sağlığı en maksimize şekilde vermesi gereken bu işletmelerde bir anlamda zorunludur. Hastane işletmelerinde tomografi cihazının olması , ultrason, sintigrafi, ıvp, rontgen, emar çekimi, eswl-eswt gibi modern çağın gereksinimi bu cihazlara sahip olması artık günümüzde her hastane için gerekli bir şarttır.

Yine günümüzde hastaların kayıtları, bilgilerinin depolanması laboratuvar tekniklerinin analizi gibi konularda bilgisayar teknolojisinin kullanılması da teknolojinin hastane hizmet üretimi içinde önemini daha fazla ortaya koymaktadır.

Hastane işletmelerinde teşhis ve tedavi sırasında hataları en aza indirmek zamandan tasarruf ve daha gerçekçi sonuçlara ulaşmak için kullanılacak bu ekipmanların da aynı zamanda uzman bireyleri tarafından kullanılması hem bu ekipmanlardan daha fazla verimin alınmasını sağlayacak hem de büyük yatırımlar gerektiren bu cihazların yanlış kullanımı sonucunda oluşacak maliyetleri en asgariye indirecektir.

- **Malzeme**

Hastanelerde verilen hizmetin gereği malzemeler önemli bir girdidir. Hastanelerde sağlık hizmetinin üretilmesi için ilaç, reaktif, tıbbi sarf malzeme stokunun bulundurulması zorunludur. Bunların haricinde yatan hasta içinde malzeme bulundurulması gerekmektedir. Yine faaliyetlerin devamı açısından elektrik, yakacak,

yiyecek, su, kırtasiye, temizlik malzemeleri de bulundurulması gereken diğer malzemelerdendir.

Hastane işletmelerinde malzeme ayrımı tablo 1.5. de görülmektedir.

Tablo 1.5.: Hastane İşletmelerinde Kullanılan Malzemeler

İlaçlar	Tablet, kapsül,solüsyon, merhem, enjektabl şeklinde
Tıbbi Malzeme	Bandaj, hidrofil, pamuk, iğneler, şırıngalar, sütür malzemesi,v.b.
Tıbbi Olmayan Malzeme	Yatak, çarşaf, örtüler, çamaşırlar, kırtasiye, v.b.
Ekipman	Masalar, yataklar, buzdolabı, televizyon, jeneratör, taşıtlar, gibi yıllarca kullanılabilir parçalar
Tesisat	Binalar gibi yıllarca kullanılabilen taşınamaz parçalar anlaşılır.

Kaynak; EREN Berna,Hastane Hizmetlerinde Malzeme Yönetimi, HAYRAN Osman, SUR Haydar, Hastane Yöneticiliği,Nobel 1997,s.177

Hastanelerdeki malzemelerin tıbbi ve ekonomik anlamda girdi olarak izlenmesi gerekir. Fakat hastane işletmelerinde malzeme kayıtlarının tutulması yani stok yönetiminin yapılması önemli sorunlardan biridir. (Altıntaş, 2003 : 43) Bu sorunu aşmak için hastane yönetiminde bilgisayar destekli malzeme yönetim bilgi sistemine geçilmesi fayda sağlayacaktır. Hastaneye girişi yapılan ve kullanılan her malzemenin yönetim tarafından izlenmesi bu şekilde mümkün olabilecektir. (Çimen ve Ateş, 1997 : 248)

- Fiziksel Tesisler Ve Doğal Kaynaklar

Fiziksel tesisler ve doğal kaynaklar hastanelerin önemli girdilerinden bir tanesidir. Özellikle fiziksel yapıların devlet hastanelerinde tip projeler halinde ve gelişigüzel yapılması ve modern hastanecilik anlayışından zamanla uzak kalması ile yatak işgal oranlarının efektif olarak kullanılmadıkları görülmektedir. Fiziksel tesisler yapılırken ülke ekonomisindeki kıt kaynak girdilerinin gelişi güzel şekilde kullanılması ülke ekonomisine negatif etki yaratabilecektir. (E.Ak, 1995 : 591-593) Hastane yapımlarında projelerin modern anlamda dizayn edilmesi yatak sayılarının en optimum şekilde kullanılacağı yapıların seçilmesi gerekmektedir.

Gelişmiş ülkeler yatak kapasitelerini en optimum şekilde kullanmak için yatak işgal oranlarını % 80' lerde tutmayı hedeflemektedir. Türkiye' de ise bu oran ise % 50' ler seviyesinde seyretmektedir. Fiziksel tesislerin en optimum şekilde kullanılması hastanelerin verimliliği üzerinde önemli bir etkidir.

Fiziksel tesislerin yapımında kalitenin ön planda tutulması sonradan çıkacak bakım ve onarım maliyetlerini de en asgariye indirecektir. Özellikle ileride faaliyetler devam ederken bakım ve onarım yapılması hastane yatak sayısının optimum kullanılmasını engelleyecek, bu süre zarfında hizmetlerin aksamasına yol açabilecektir (E.Ak, 1995 : 595-597)

- Hasta

Hastane işletmelerinin esas konusunu hasta oluşturmaktadır. Hastanenin ana amaçlarından birisi de hasta beklentilerinin karşılanmasıdır. Biyolojik, sosyal ve karmaşık bir sistem olan, (Menderes ve Ersoy, 1995 : 62) hasta olmadan bu kurumların devamlılığı de olmayacaktır. Hastaneler de en önemli konu hasta bireyin teşhis ve tedavisi ile ilgilenmektir.

Sistemin ana girdisini oluşturan hastalar hastane işletmelerine birbirinden farklı sağlık istemleriyle gelmektedirler. Hastalar birbirinden farklı biyolojik ve sosyal özelliklere sahip olan girdiler oldukları için hastane işletmelerindeki ortaya çıkan karmaşa ve zorluğun en önemli faktörünün hasta olduğu söylenebilir. (Menderes ve Ersoy, 1995 : 66)

Üretim işletmelerine bakıldığında bir veya birkaç materyal çıktı haline dönüşürken, hastane işletmelerinde birbirinden farklı hasta bireyler çıktıya dönüştürülmeye çalışılmaktadır.

- Öğrenci

Hastane işletmelerinin girdilerinden biri de öğrencidir. Sağlık hizmetlerinin en önemli insan gücünü oluşturan hekim, hemşire, sağlık elemanı yetiştirilmesinin teorik ve uygulamalı eğitiminin verildiği hastanelerde, sağlık hizmetlerinden istenilen verimliliğin alınabilmesi için uzman işgücünün yetiştirilmesi gerekecektir.

Üniversite tıp fakültesi hastaneleri ve araştırma hastanelerinde istenilen seviyede yetiştirilen hekimler, aldıkları lisans ve uzmanlık eğitimleri ile girdi – çıktı sürecine hizmet vermektedirler.

B. Hastane İşletmelerinin Çıktıları

Hastaneler tarafından ortaya konulan çıktı fiziksel boyutlar içermediği için ölçümü de oldukça zordur.

Hastane işletmelerinde oluşan çıktılar 2 ana şekilde belirtilebilir. Bunlar hastanın bireysel anlamdaki tatmini ve toplumsal tatminidir. (Alpugan, 1995 : 140)

Çıktı sağlık işletmelerinde iyileşme hali, kısmi iyilik hali veya ölüm hali olarak ortaya çıkabilir. Ölüm hali istenmeyen çıktı olarak nitelenirse, olumlu çıktı olarak iyileşme ve kısmi iyileşme halini istenilen çıktı olarak nitelememiz gerekmektedir.

Çıktıların değerlendirilmesi hastanelerdeki verimliliğin ölçülmesi için önemli bir konudur. Hastanelerdeki asıl çıktının genel olarak sağlık olduğu ifade edilecek olursa sağlığın somut ölçüler ve belirli standartlarla ölçülemeyeceği ortadadır.

Hastane işletmelerinde gelirleri ve giderleri saptamak için çıktı belirlenmesi gerektiğinde ise hekimlere verilen zaman diliminde muayene ve tedavi edilen hasta sayısı, laboratuvar tesislerinin türleri, gerçekleştirilen ameliyatlara, bir gündeki poliklinik hasta sayısı, acil servis vaka sayısı, v.b. biçimlerde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Hastane işletmelerinin girdi-çıkıtı sürecindeki en önemli konusu çıktının ölçülmesidir. Hastane işletmelerinin yönetim ile ilgili olan planlamaların yapılması, kontrolün sağlanması, denetlenmesi, bütçeleme yapılması gibi çalışmalarda hasta sayısı, hasta günü gibi çeşitli ölçütlerin kullanımı uygun olmaktadır. (Alpugan, 1995 : 140-141)

Hastane işletmelerinde girdi ve çıktı kavramını ifade ettikten sonra verimliliğin ortaya çıkarılabilmesi için işletme içinde performans ölçümünün yapılması gerekmektedir. Hastane İşletmelerinde performans ölçümü için veri zarflama analizi, balance scored, gibi yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemlerin daha etkin bir şekilde kullanılabilmesi için ise İşletmenin ölçüme uygun hale getirilecek bir yapı ile düzenlenmesi gerekmektedir. İşte sorumluluk muhasebesi sistemi hastane işletmelerini maliyet, kar ve yatırım açısından farklı merkezlere ayırarak bu merkezlerde oluşan performanslar ve bu merkezlerin yöneticileri performans değerlemesine tabi tutulabilir.

Hastane İşletmelerinde performans ölçümü için diğer işletmelerden farklı kriterlerin uygulanması gerekecektir. Bu hastane işletmelerinin diğer işletmelere göre çıktılarının belirlenmesi zorluğundan kaynaklanmaktadır Hastane işletmelerinde performans kriterlerinin belirlenmesi aynı zamanda çıktının ölçülmesine fayda sağlayacaktır.

1.4.2.2. Hastane İşletmelerinde Verimliliğin Ölçülmesi Ve Performans Kriterleri

Hizmet işletmelerinde verimliliğin ölçülmesinde ve denetiminde büyük ölçüde performans değerlemesinde kullanılan göstergelerden yararlanılmaktadır.

Hastane İşletmelerinde Performansın ölçümünde kullanılan göstergeleri iki bölümde inceleyebiliriz. İlk bölümde ülke genelinde sağlık hizmetlerinin verimliliği için şu performans kriterleri kullanılmaktadır. (Yeğinboy ve Yeğinboy, 1993 : 26-32)

- Toplam Hastane Sayısı
- Toplam Hasta yatağı Sayısı
- Nüfusa Düşen Hasta Yatağı

Hastane İşletmesi için verimliliğin belirlendiği performans ve hastane çıktılarının ölçümünde kullanılan göstergeler, ise şunlardır; Yeğinboy ve Yeğinboy, 1993 : 26-32; Gök,1981 : 54) hasta yatağı, hasta sayısı, hasta gün sayısı, maksimum yatılan gün sayısı, ortalama kalış süresi, yatak işgal oranı, atıl kapasite yatan hasta oranı (%), yatak devir hızı , devir aralığı (gün), yatak doluluk oranı

Hastane işletmeleri esas konumuzu oluşturduğu için hastanelerde performans göstergesi olan ve çıktının ölçümünü ifade eden yukarıdaki kavramları açıklamakta yarar vardır.

- Hasta Yatağı

Hastaların 24 saatten az olmamak üzere bakım ve tedavilerinin sağlanması amacıyla yatırıldığı, hasta odalarına ya da hastalara devamlı tıbbi bakım hizmeti verilen birimlere yerleştirilen yataklardır. Hasta yatak sayısına; yoğun bakım, prematüre ve yeni doğan ünitesindeki yataklar (kuvöz, açık bebek yatağı) ile yanık merkezi ve yanık odalarındaki yataklar dahil edilir.

Akıl ve ruh sağlığı hastanelerinde kronik psikiyatri hastalarının tedavisi için ayrılmış yataklar, fizik tedavi ve rehabilitasyon hastane veya servislerinde rehabilitasyon için ayrılmış yataklar, geriatri yatakları ile ortalama kalış süresi 30 gün ve üzerinde olan hasta yatakları “Uzun süreli hasta yatakları”, bunun dışında kalan hasta yatakları ise “Kısa süreli hasta yatakları” olarak sınıflandırılır.

Hasta yataklarına; kuvözler, doğum masaları, poliklinik, acil ve laboratuarlarda muayene, kemoterapi, radyoterapi, girişimsel radyoloji, genel ve lokal anestezi, intravenöz, infüzyon, inhalasyon ve sedasyon işlemleri ile diyaliz tedavisi gibi 24 saatten daha az bir zaman dilimi içinde yapılan tedaviler için kullanılan “Günöbirlik tedavi yatakları”, personel yatakları dahil edilebilir. (<http://www.saglik.gov.tr/2011a>)

- Hasta Sayısı

Hasta sayısı hastaneye giren hastaların ölçümü ve hastaneden çıkan hastaların ölçümü olarak iki şekilde yapılabilir.(Carey, 1997 : 449) Girenlerin miktarı hastaneye girdikleri andan ve kayıt yaptırdıkları andan itibaren bir yıl içinde kabul edilen hasta sayısıdır. Çıkanlar ise bir yıl içinde sağlık kazanarak ayrılan, başka bir sağlık kurumuna gönderilen ve ölen hastaları kapsamaktadır.

- Hasta Gün Sayısı

Günlük hesap ayrıntıları olan ve bir hasta için sağlanan hizmeti ifade eden ölçüm birimidir. Girişinden itibaren çıkışına kadar olan süre gün sayısı olarak kabul edilebileceği gibi girdiği andan itibaren 24 saati doldurduktan sonra da bir gün olarak belirlenebilir. Elde edilen veriler hastanelerde işgal edilen yatakların sene içindeki yatak gün toplamını aşmaması beklenir. Hasta gün sayısı normal yeni doğan çocuklarla ilgili rakamları kapsamamaktadır.

- Maksimum Yatılan Gün Sayısı

İncelenen süre içinde hastanede verilebilecek bakım gün sayısının en büyük değeridir. Hesaplama hasta yatak sayısı ile incelenen süre içindeki gün sayısı çarpılır.

Örnek: 50 yataklı bir hastanenin Ocak(31 gün), Şubat(28/29 gün), Mart ayı (31 gün) için maksimum hasta bakım gün sayısı

$$= 50 \text{ yatak} * (90/91 \text{ gün}) ;$$

$$= 4500 \text{ hasta bakım günü (Şubat 28 gün ise)}$$

$$= 4550 \text{ hasta bakım günü (Şubat 29 gün ise) (http://www.saglik.gov.tr/ 2011a)}$$

- Ortalama Kalış Süresi

Bu gösterge hastaların ortalama olarak hastanede kaldıkları gün sayısını ifade etmektedir. En ideal yöntem toplam hizmet verilen gün miktarını hastaneden çıkan hasta miktarı ile birlikte hizmet görüşte ölenlerin sayılarının toplamına bölünmesi sureti ile hesaplanmasıdır. (Carey, 1997 : 443) Bu hesaplama yönteminde kullanılan diğer formülasyonlar şu şekildedir.(Gök, 1981 : 56)

- Bir yıl içinde hastanede kalınan toplam gün sayısının aynı yıl içinde girenlerin miktarına bölünmesi
- Bir yıl içinde hastanede kalınan toplam gün sayısının aynı yıl içinde çıkanların miktarına bölünmesi
- Bir yıl içinde hastanede kalınan toplam gün sayısının aynı yıl içinde giren ve çıkanların aritmetik ortalamasına bölünmesi

Bir başka yöntem ise girişten itibaren hastaların belirlenen bir günde sayımı gerçekleştirilir. Girişten sayım gününe kadar giren hastaların giriş gününden sayım gününe kadar olan devresine uygun bir eğri düzenlenir. Bu eğrinin tepesi ortalama süreyi gösteririr. Bu eğrinin iki tepesi olacaktır. Bu eğriler hem kısa süreli sağlık hizmeti alanları hem de uzun süreli sağlık hizmeti alanları göstermektedir.daha doğru ve kesin bir sonuç elde etmek için yöntemin kısa sürelerde yenilenmesi gerekmektedir. (Gök, 1981 : 56)

- Yatak İşgal Oranı

İşgal edilen yatakların ortalamasının (işgal edilen yatak sayısının 365 e bölümü) hastane işletmesinin teorik olarak belirtilen yatak sayısına bölünmesi ile bulunur. Elde edilen sayı 100 ile çarpılarak sonuca ulaşılır. Burada fiili yatak sayısının kullanılması eğer ilave yataklar varsa bunlarında hesaplama katılması daha gerçekçi sonuçlara ulaşılmasını sağlayacaktır. Bir yıl içinde hesaplanan işgal oranının yüksek olması yatak sayısının artırılması gerekliliğini düşük veya negatif çıkması ise gereksiz yatak bulundurulduğunu göstermektedir.

- Atıl Kapasite

Bu değer bir hastanın çıkışı ile diğer hastanın giriş süresi arasındaki ortalama farkı belirtmektedir. Bu değer bir yıl içinde kalınması mümkün toplam miktardan fiilen hastanede kalınan günlerin çıkartılması ve elde edilen değer bir yıl içindeki toplam çıkanlara bölünmesi sonucu elde edilir. Atıl kapasitenin anlam kazanabilmesi için her servis için ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Eğer hesaplanan atıl değer küçük çıkar veya negatif çıkarsa yatak sayısının artırılması gerekliliği tersi durumda ise yatak sayısının gerekenden fazla olduğunu gösterir. (Gök, 1981 : 56-58)

Sağlık hizmetlerinin kaliteli olarak sunulması, hastanenin işlevsel performansına bağlıdır. Hizmetin topluma ulaşmasında geçen süreçte, hastane işlevlerinin departmanlar düzeyinde yaratılacak katma değer artışı performans hedeflerinin yakalanabilmesini de olumlu yönde etkileyecektir. (Sayın ve Yeğinboy, 1994 : 464) Sorumluluk muhasebesi uygulamaları ile belirlenen merkezlerde performans artışına yönelik uygulamalar katma değer artışı ve hastane işletmelerinin genel olarak performans hedeflerini yakalamalarına yardımcı olacaktır. Çalışmamızdaki amaç sorumluluk muhasebesinin hastane işletmelerinde kullanımı olduğu için performans göstergeleri olarak yukarıdaki ifade ettiğimiz göstergeler ayrı ayrı açıklanmamıştır.

- Yatan Hasta Oranı (%)

Bir yılda hastane polikliniğine başvuran hastaların ne kadarının yatırılarak tedavi edildiğini gösterir. Formülasyonu ; $\text{Yatan Hasta} \times 100 / \text{Poliklinik}$

- Yatak Devir Hızı

Bir yatağın yılda kaç hasta tarafından kullanıldığını gösterir.

Formülasyonu ; Yatan Hasta /Hasta Yatağı

- Devir Aralığı (Gün)

Bir hasta yatağının kaç gün bos kaldığını gösterir.

Hasta Yatağı X Süre- Yatılan Gün Sayısı /(Taburcu + Ölen)

- Yatak Doluluk Oranı:

Belirli bir zaman dilimi içerisinde hasta yataklarının ne oranda hasta tarafından kullanıldığını gösterir hesaplama formülü

Yatılan Gün Sayısı X 100/ (3ay (90 - 92 gün) veya 1 yıl (365 gün) X hasta yatak sayısı)

Hasta yataklarının yeterli kullanılıp kullanılmadığını gösterir (<http://www.saglik.gov.tr/> 2011a)

Performans ve verimliliğin ölçümü hastanenin en etkin şekilde çalışması için gerekli olan ölçümlerdir. Etkin faaliyet aynı zamanda verilen hizmetin kalitesinin artırılmasını da içermektedir. Sorumluluk muhasebesi sistemi ile hastane organizasyonunun etkin ve verimli çalışmasını sağlarken, yönetimin ana hedeflerinden biri olarak hizmet kalitesinin artırılmasına da fayda sağlayacak bir sistem olarak kullanılabilir. Hastanenin genel olarak hedefi olan kaliteli hizmetin merkezler bazında da verilmesi sorumluluk merkez yöneticilerinin etkin çalışmasına bağlı olacak merkez bazında kalite artışı toplam hastane kalitesinin artırılmasında da etkin olacaktır. Bu açıdan hastanelerde kalite anlayışına ayrıca değinilmesi gerekmektedir.

1.4.3. Hastane İşletmelerinde Kalite

Geleneksel manada kullanım uygunluğu olarak niteleyebileceğimiz kalite aynı zamanda amaca uygunluk olarak da ifade edilebilir.(Çatalca, 1989 : 31) Amaç hem üreticinin hem de tüketicinin tatmin olmasıdır. Pekdemir kaliteyi ikiye ayırmaktadır.(Pekdemir, 1992 : 8) Bu ayırım gerçek ve algılanan kalitedir. Gerçek kalite, mal veya hizmeti sunan kişi veya kuruluşun bu ürünleri sunmak için sarf etmiş

olduğu çaba ve katlanmış olduğu maliyetler sonucunda ulaşacağı spesifikasyonlar olarak ifade edilirken, algılanan kalite daha çok sübjektif bir kavram olarak karşımıza çıkmakta ve talep edenin algılamış olduğu, beklentilerinin karşılanması olarak belirtilmektedir. İşletme de kalitenin devamlı hale getirilmesi esas hedef olmalıdır. Timmreck sağlık hizmetleri için kaliteyi, sağlık hizmetleri içinde ortaya çıkan farklı öğelerin her biri için standartlarının belirlenerek uygun hale getirilmesi ve mükemmellik derecesine çıkarma hedefleri olarak ifade etmektedir. (Timmreck, 1987 : 489) Hastane işletmelerinde uygulanacak sorumluluk muhasebesi sistemi ile sorumluluk merkezlerindeki performansların belirlenmesinin yanında her bir bölüm için kalite programlarının uygulanması ve etkin performansların ödüllendirilmesi sağlık işletmelerinde etkinliği artıracak bir gelişme olacaktır.

1.4.3.1. Hastane İşletmelerinde Kalite Yönetimi

Sağlık hizmetlerinin kaliteli olmasını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler sağlık hizmetlerinden istenilen asgari koşulları ifade eder. Bu koşulların oluşması ile kaliteli bir sağlık hizmetinden bahsedilebilir. bu koşulları şöyle ifade edebiliriz. (Hayran ve Sur, 1997 : 122)

- Toplumun geneline yayılmış sağlık hizmeti sunmak
- Kaynakların adilane dağılımını sağlamak
- Topluma karşı sorumluluğu ön planda tutmak
- Sağlık tüketicilerine yönelik davranışlar
- Bireysel bakım hizmetleri
- Medyanın etkileri

Sağlık hizmetlerinde kalite kavramı yaklaşık 40 yıllık bir geçmişe sahiptir. Özellikle hastane laboratuvarlarında çıktının daha gerçekçi sonuçlara ulaşması gerekliliği hastane laboratuvarlarında kaliteyi zorunlu kılmıştır. Yalnız kalitenin sadece hastane laboratuvarlarında değil teşhis, tedavi ve sonuç aşamalarında da verilmesi istenilen bir davranış olacaktır. Bu da her sorumluluk merkezinde verilen hizmetin kalitesi hizmet sürecindeki diğer merkezde de aynı kaliteli hizmetin verilmesine bağlıdır. Bunun için sağlık hizmetlerinde kalite yönetiminin

yaygınlaştırılması ve kalite güvencesinin genişletilmesi gerekmektedir. (Barlett, 1990 : 1125) Burada kalite güvencesi ve kalite yönetimi kavramlarını açıklamak gerekmektedir.

1.4.3.2. Geleneksel Kalite Anlayışı Ve Kalite Güvencesi

Kalite güvencesi maliye-fayda-etkinlik bazında hareket ederek işletme yönetiminin belirlemiş olduğu hedef ve amaçlar doğrultusunda yürütülmekte olan sağlık hizmetlerinde sorunları bulup çözmeyi sağlayan bir sistemdir. Kalite güvencesinin sağlık hizmetlerinde uygulanabilmesi için kalite güvence sistem prensipleri ortaya konmuştur. (Çoruh, 1995 : 339-340)

- Kalite güvence sistemi uygulamasında sistemin gerekliliği üst yönetim tarafından benimsenmesi ve sistemin işlerliğinin kontrol edilmesi gerekmektedir.
- Sistemi uygulayacak personellere kalite güvencesi hakkında bilgi sağlayıcı eğitimlerin düzenlenmesi gerekmektedir.
- Merkezler arasında koordinasyon, işbirliği ve iletişimin artırılması gerekmektedir.
- Çalışanların kalite güvence sisteminin yeniliğe açık, yaratıcılığa açık ve uzun bir sürece yayılması gerekliliğini benimsemelerinin sağlanması
- Takım çalışmalarına önem vererek maliyet – fayda – etkinliğin sağlanması ve birlikte karar alma yetisinin kazandırılması gerekmektedir
- Belirli dönemlerde sorunların saptanması önlemlerin alınması gerekli düzeltmelerin yapılması disiplinin kazanılması gerekmektedir.

Kalite güvencesi sisteminde minimum beklentiler ortaya konmuş ancak sapmaların düzeltilmesi konusunda neler yapılabileceği tam olarak tanımlanmamıştır. Yukarıda ifade ettiğimiz tanımlamaların bu organizasyonlarda kullanılması ile kalite güvencesi ile sadece bakım ve sorunların düzeltilmesine olanak sağlanmıştır. Gelişen dönemlerle birlikte kalite güvencesi ve geleneksel yönetimin sağlık hizmetlerinde de uygulanmasındaki zorluklar sağlıkta uygulanabilirliğini azaltmış ve yerine yeni modern anlayışların ve bunların başında toplam kalite yönetimi uygulamaları önem kazanmaya başlamıştır.

1.4.3.3. Hastane İşletmelerinde Toplam Kalite Yönetimi ve Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Kullanımı

Bilimsel tıbbin gün geçtikçe ilerlemesi, mesleki örgütlenme ve meslek standartlarındaki gelişmeler, toplumun bilinçlenmesi, yasal düzenlemeler, sağlık hizmetlerinin artması sağlık kurumlarının da kendini yenilemesi gerekliliğini ortaya koymuş ve bu bağlamda kaliteye verilen önem ve değer bu kurumlarda da artış göstermiştir. (Moore ve Brown, 2006 : 723)

Sağlık hizmetlerinde kalitenin artırılması, tıbbi ve tıbbi olmayan hizmetlerde dahil olmak üzere tüm hizmetleri kapsamalıdır. Bunun için sorumluluk merkezlerinde verilen hizmetlerin tıbbi ve tıbbi olmayan hizmetler olmak üzere ayrı ayrı merkez bazında kalitesinin artırılması belirli bir hizmet sürecine değil tüm süreçleri kapsayacak şekilde kalite sistemini düzenleyecektir. (Ersoy ve Kavuncubaşı, 1995 : 349-350) Geleneksel anlamda kaliteden bahsedilirken hastane ve personelin mesleki ve teknik açıdan geliştirilmesi olarak tanımlanırken modern anlamda bu çalışmalar yapılırken müşteri odaklı kalite ön plana çıkmaktadır. Yine geleneksel kalite yönetiminde kuruluşun belirli bölümlerinde kalite uygulamaları yapılabilirken modern kalite anlayışında kuruluşun bütününde uygulanabilmektedir. Kalite çalışmalarının müşteri odaklı yapılması ve bir bütün halinde örgütün geneline yayılan bir kalite anlayışının getirilmesi gerekliliği toplam kalite yönetimi ile açıklanmıştır. Sağlık sektöründe toplam kalite yönetimi uygulamalarının 1990' lı yıllarda benimsendiğini görmekteyiz. (Bigelow ve Arndt, 1995 : 15) Sürekli kalite geliştirme programı olarak da ifade edilen toplam kalite yönetiminde amaç hataların önlenmesi, sürekli süreç gelişimi, müşteri ihtiyaçları doğrultusunda yönlendirilen sistem hedefi ve en az maliyetle en yüksek kaliteli hizmeti sunma olarak açıklanmaktadır. (Kocadağ ve Özgen 1995 : 325-326)

Toplam Kalite Yönetimi' nin kamu ve özel hastanelerde uygulanması sorumluluk muhasebesi sistemi ayrıca bir etkinlik sağlayacaktır. (Cho vd., 2004 : 43) Bunun için geleneksel kalite güvencesinin müşteri odaklı olarak değerlendirilmesi ve sorumluluk muhasebesi sistemi ile desteklenmesi ile birlikte şu şekilde yeniden düzenlenebilir.

- Kalite güvence sistemi uygulamasında sistemin gerekliliği sadece üst yönetim tarafından değil sorumluluk merkez yöneticileri tarafından da benimsenmesi ve sistemin işlerliğinin kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde müşteri odaklı bir kalite süreci her merkezde ayrı ayrı uygulanabilecek ve hastanenin geneli için kalite sürecinde bir aktiflik sağlanabilecektir.

- Her sorumluluk merkezinde merkezin öncelikleri ve müşterinin bu merkezdeki beklentileri ön planda tutularak, personellere kalite güvencesi hakkında bilgi sağlayıcı eğitimleri düzenlenebilecektir. Bu şekilde hasta merkezler bazında en aktif hizmeti en kaliteli şekilde alabilecektir.

- Sorumluluk merkezleri arasında koordinasyon, işbirliği ve iletişimin artırılması gerekmektedir. Bunun için merkezlerde çalışan personel ve yöneticilere hedeflerinin sadece kendi merkezlerinde ki kalite artışının değil işbirliği ve iletişim ile topyekün hastane kalitesinin artırılması gerektiği konusunda da bilgiler verilmelidir.

- Sorumluluk merkez yöneticilerinin, sorumluluk alanları içindeki merkezlerde müşteri odaklı bir hizmet sürecini; yeniliğe açık, yaratıcılığa açık ve uzun bir sürece yayılması gerekliliğini benimsemeleri sağlanmalıdır.

- Takım çalışmalarına önem vererek maliyet – fayda – etkinliğin sağlanması ve birlikte karar alma yetisinin kazandırılması gerekmektedir. Belirli dönemlerde sorumluluk merkez yöneticilerinin bir araya getirilerek diğer merkez yöneticileri ile birlikte hastanenin genel hedefleri doğrultusunda takım çalışmalarına da yönlendirilmesi gerekir.

- Belirli dönemlerde sorunların saptanması önlemlerin alınması gerekli düzeltmelerin yapılması disiplinin kazanılması gerekmektedir. kalite yönünden düşük verime sahip olan merkezlerde nedenlerin araştırılması ve gerektiğinde sorumluluk merkez yöneticisinin daha aktif olabilmesi için üst yönetim tarafından gerekli destekler verilmelidir.

Yukarıda sayılan prensipler sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması ile gerçekleştirilebilecek faaliyet çalışmalarıdır.

Sağlık kurumları araştırmaya ve geliştirmeye açık kurumlardır. Bu açıdan Toplam kalite yönetiminin uygulanabilirliği bilimsel nitelikler dahilinde bu kurumlarda uygulanabilirliğini uygun kılmaktadır. Özellikle bu kurumlarda kaliteli hizmetin verilmesi toplam kalitenin bu kurumlara adapte edilmesi ile mümkün olabilecektir. (Atayeter, 1995 : 400-401) Sağlık kurumlarında, Toplam kalite yönetiminin uygulanması hastaların bir sorun olarak değil hizmet sürecinin bir parçası olarak görülmesini gerektirir. Peterson, sağlık kurumlarında verilen hizmette bir müşteri olarak görülmelerinin yakın zamanlara ait bir davranış olduğunu ifade eder. Sağlık kurumları için, sağlık durumunu devam ettirmek veya kaybedilen sağlığı geri kazanmak olan hastalar sağlık kurumunun faaliyetlerini devam ettirebilmeleri ve varlık sebeplerini ortaya koymalarının yegane sebebidir. Bu amaçla sağlık kurumlarında kalite yönetimleri oluşturulmalı ve tatbik edilmeli, sorumluluk muhasebesi sistemi gibi bilimsel çalışmalar yardımı ile hastaların tatmin olacakları ve gereksinmelerini karşılayacakları sağlık kurumlarına gerekli nitelikleri kazandırılmalıdır. (Peterson, 1988 : 8-10)

1.4.4. Sağlık Harcamalarının Boyutu Ve Hastane İşletmeleri

Beşeri kalkınmanın sağlanabilmesi için eğitim ve sağlık alanında verilen hizmetler ülkelerin öncelikli amaçlarıdır. Sağlık hizmetlerinin en etkin ve verimli şekilde sunulabilmesi ve herkese ulaştırılabilmesinin bir maliyeti vardır. OECD' nin 2011 yılında açıkladığı sağlık verilerine göre gelişmiş ülkelere bakıldığında sağlık hizmetlerine yapılan harcamaların G.S.Y.H.' ye oranları 2008⁵ yılı itibari ile, Almanya' da % 10,7, Fransa' da % 11,1, İspanya' da % 9 iken Türkiye' de bu oran % 6,1' dir. Bu ülkelerdeki kişi başı sağlık harcamaları ise 2008 verilerine göre Almanya' da 3.963, Fransa' da 3.809, İspanya' da 2.971\$, Türkiye' de ise sadece 902\$' dir.(OECD, Health Data, 2011)

Sağlık harcamalarının sağlık hizmetlerini karşılayacak finansman kaynaklarından elde edilen gelire eşit olması veya daha az olması beklenen bir gelişmedir. Bu yolla verilen hizmetlerin kalitesi ve sunumu artırılabilecektir.

⁵ OECD nin sunmuş olduğu 2011 sağlık verilerinde Türkiye'ye ait en son 2008 yılı verileri bulunduğu için diğer ülkelerin 2008 yılı verileri ile karşılaştırma yapılmıştır.

1980-2005 yılları arasında kamu harcamaları içerisinde sağlık için ayrılan payın Kanada, Almanya, Fransa gibi ülkelerde yaklaşık olarak % 30, İngiltere’de % 60 ve A.B.D.’de ise yaklaşık olarak % 80 oranında artmıştır . (OECD, 2007 : 90-91) Türkiye’ de yıllar itibari ile sağlık harcamalarında hızlı bir artış olmuştur. 2002 yılında yapılan sağlık harcaması 17,742 milyar TL iken bu rakam 2009’ da bu oran 62,292 milyar TL civarında gerçekleşmektedir. Yıllara göre sağlık harcamaları tablo 1.6. da görülmektedir.

Tablo1.6. : Türkiye’ De Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının Durumu

SAĞLIK HARCAMALARI (NOMİNAL)								
Milyon TL	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
KAMU SAĞLIK HARCAMASI	10112	13868	16816	17612	23004	26655	32250	34702
İlaç	5231	6801	7899	8686	10099	11130	13086	14664
Tedavi	4383	6383	8071	7945	12098	14592	18411	19332
Devlet Hastaneleri	2704	4192	5382	4868	7804	9234	10202	10682
Üniversite Hastaneleri	1283	1613	1698	1800	2242	2631	3392	3255
Özel hastaneler	396	578	991	1276	2053	2727	4817	5395
Şahıs, malzeme, optik ve yolluklar	498	685	845	981	806	934	753	706
S.G.K.	7630	10663	13150	13608	17668	20045	25404	28290
İlaç	4301	5615	6399	7001	8372	8858	10717	13161
Tedavi	2831	4363	5905	5626	8489	10267	13953	15129
Devlet Hastaneleri	1815	2998	4083	3521	5442	6399	7325	7875
Üniversite Hastaneleri	620	827	1079	1083	1325	1523	2247	2572
Özel hastaneler	396	538	743	1021	1723	2345	4381	4682
Şahıs, malzeme, optik ve yolluklar	498	685	845	981	806	921	734	521

Kaynak : Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık İstatistikleri, 2010;SUR Haydar, ÇEKİN Murat, Sağlık Hizmetleri ve Etik, Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi, Akademik Araştırma Çalışması,Ekim 2009,s.14

Sağlık harcamalarının bu denli artmasının temel nedenleri, (M.Şimşek, 2010)

- Sağlığa erişimin kolaylaşması
- Sağlık teminat paketlerinin gelişmesi
- Kişi başına düşen gelirin yükselmesi
- Eğitim seviyesinin artması
- Sağlık bilinci ve şehirleşmenin artması
- Teknolojik gelişmeler

Yalnız Türkiye’ de yıllardan beri gelen yanlış politikalar ve sağlık alanında yapılması gereken düzenlemelerde geç kalınmış olması gereksiz sağlık harcamalarının bütçeye çok yük getirmesine sebep olmuştur. Son yıllarda yapılan düzenlemeler ile sağlık harcamalarında özellikle ilaç giderlerinde yapılan düzenlemeler ile sağlık harcamalarının % 30’ lar oranında azaldığı görülmektedir. (<http://www.ekoayrinti.com>, 2010) Gerçekte bakıldığında sağlık harcamalarının olumlu yönde artması beklenen bir gelişmedir. Sağlığa yapılan harcamaların daha iyi sağlık hizmeti verme yönünde yapılması, vatandaşın sağlık hakkını en maksimum seviyede kullanmasını sağlayacaktır. Bu konuda O.E.C.D.’ nin, 2007 sağlık verilerine göre Türkiye, kişi başına düşen sağlık harcamalarında 34 ülke arasında hala son sırada yer almaktadır. . Buna göre Türkiye, 2007’de kişi başına 618 dolar sağlık harcaması yapmıştır.

Bunun 441 dolarını kamu kurumlarındaki sağlık harcamaları, 177 dolarlık bölümünü ise özel sağlık harcamaları oluşturmaktadır.. Bu rakamlar, 2984 dolar olan O.E.C.D. ortalamasının da altındadır.

Sağlığa en çok para harcayan ülke olan ABD’ de kişi başına toplam sağlık harcaması 7290 dolardır. ABD’de, bu harcamanın 3307 dolarlık kısmı kamu kurumlarındaki sağlık harcamalarıyken, 3982 dolarlık kısmı ise özel sağlık harcamalarıdır. Listede ABD’yi sırasıyla, 4763 dolarla Norveç ve 4417 dolarla İsviçre izlemektedir. (OECD, 2009)

Kuşkusuz sağlığa çok para ayrılması, her zaman sağlık sorunlarının çözüleceği anlamına gelmeyebilir. Ayrılan paranın dağılımı, yani nereye gittiği ve ayrıca bir sağlık örgütlenmesi olup olmaması hususu da oldukça önemlidir. Gelişmiş ülkelere bakıldığında artan sağlık harcamalarının azaltılmasında harcamaların kısılması değil kaynakların daha etkin ve verimli kullanılması üzerine çalışmaların yapıldığı görülmektedir. (Çalışkan, 2009 : 312)

Sağlık harcamalarında alınacak makro önlemler yanında sağlık harcamalarının en önemli kaynaklarından biri olan hastane işletmelerinde meydana gelen gereksiz sağlık harcamaları ise maliyet kontrolü ile sağlanabilecektir. Sorumluluk muhasebesi sistemi maliyet kontrolünün sağlanması açısından bu hastanelerin daha etkin ve verimli kullanılması amacı ile kullanılacak yöntemlerden biridir.

1.4.5. Kamu Hastaneleri Ve Üniversite Hastaneleri İle İlgili Özel Bir Durum “Döner Sermaye İşletmeciliği ”

Sorumluluk muhasebesi sisteminin Kamu hastanelerinde uygulanması durumunda karşımıza çıkan önemli bir durum bu kurumların döner sermaye işletmesi olmalarıdır.

Kamu hastane ve kamu üniversite hastanelerinde sorumluluk muhasebesi açısından, gelir ve gider kontrol sürecindeki bürokratik süreç ve merkezler bazında bütçelerin oluşturulması ve bu bütçeler yolu ile yönetsel kontrol sürecinin sorumluluk raporları ile uygulanmasında döner sermaye bütçelerinin varlığı konularına ayrıca değinilmesini gerektirmektedir.

Döner sermaye kavramı Türkiye’ de 1927 yılında 1050 sayılı genel muhasebe kanunu ile yürürlüğe girdiği görülmektedir. Bu kanun 49. Maddede “*Genel bütçe içinde yönetilen sını ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarlar yıl sonunda yok edilir; kullanılan sermayeden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır.*”

İlk olarak genel bütçe kuruluşlarını kapsayana kanun zaman içinde mal ve hizmet üretimi yapan birçok kamu kuruluşunda da uygulamaya geçirilmiştir. En yoğun olarak uygulamaya geçirilen Kültür Bakanlığı ve Sağlık Bakanlığı için ayrı birer kanun düzenlemesine gidilmiştir. (Derebek, 2006 : 2)

Döner Sermayeli işletmeler olarak hastaneler döner sermayeleri üniversitelere bağlı olan üniversite hastaneleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerdir. Bakanlık bünyesinde ve üniversitelere bağlı olarak faaliyet gösteren bu idareler büyük ölçüde mali ve idari özerklikleriyle sağlık hizmetlerini yürütmektedirler.(YILDIZ, 2007 : 106)

Sağlık Bakanlığı’ na bağlı devlet hastane işletmelerinde kamu hizmetlerinin daha iyi yürütülmesi için genel bütçe kaynaklarına ek kaynaklar olarak döner sermaye; tedavi kurumlarında kişilerin sağlık sorunlarının çözümlenmesi için toplumsal fayda sağlamasına katkıda bulunmaktadır. Yine üniversite hastanelerinde;

hekimlere mesai dışı ücretli hasta muayenesi, özel ameliyat imkanı sağlaması, çalışan personelin genel personel rejimi dışında ek ücret imkanı sağlaması, sağlık personelinin fazla mesai ücretleri döner sermaye sayesinde gerçekleştirilebilmektedir.(Can ve İbicioğlu, 2008 : 254)

Sağlık Bakanlığı' nın bu hastanelerde decentralizasyon uygulama isteği ve gelecekte ademi merkezîyetçi bir sistem oluşturma isteği doğrultusunda T. C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün 31.12.2005 gün ve 24537 sayılı yazıları ve 31.12.2005 tarihli 26040.4 Mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ (Sıra No:1)" gereğince; 5018 sayılı Kanun'a dayanılarak 01.01.2007 tarihinden itibaren Bu hastanelerde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte, önceden bilinen bazı kavramlar ortadan kalkmış ve bazı yeni kavramlar türetilmiştir. Örneğin döner sermaye İşletmeleri bünyesinde eskiden yer alan "*İşletme Müdürü*" kavramı yeni kanunda bulunmamaktadır. Bu kavramın yerini "*Harcama Yetkilisi* " almıştır. Önceki yönetmelikteki "*Sayman*" kavramının yerini de "*Muhasebe Yetkilisi*" sözcüğü almıştır. (Asaf, 2008 : 48) Amaç kamu hastanelerinde ve üniversite hastanelerinde mali açıdan karar verme yetkisinin üst yönetime buradan da üst yöneticinin isteği ile alt yönetimlere doğru kaydırma isteğidir. Devlet hastanelerinde bu yetkiyi hastane üst amiri olan başhekim kullanırken, üniversitelerin döner sermaye işletmeleri, doğrudan rektörlüğe bağlıdır ve bu nedenle harcama yetkilisi Rektördür. Yalnız döner sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nin 9uncu maddesinin; 2 inci paragrafında "*Harcama yetkilileri harcama yetkisini; yardımcılara, yardımcısı olmayanlar ise hiyerarşik olarak bir alt kademedeki yöneticilere, kısmen veya tamamen devredebilirler*" ifadesi yazılmıştır. (T.C. Resmi Gazete, sayı 26509, 01 Mayıs 2007) Buna göre Devlet Hastanelerinde başhekim, üniversitelerde rektör isteği doğrultusunda yetki devri yapabilecektir. Yalnız bu yetki devri bizim konumuzu oluşturan sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini gerektiren yetki devri ve bölümlerde mali yetki ve sorumluluğu oluşturmak için hala yeterli bir seviye değildir. Bu ademi merkezîyete dönük uygulamanın ileride hastanelerin bölümlenmesi ile örneğin her bir klinik için harcama yetkisinin verilmesi ile ancak mümkün olabilecektir. Şu anki hali ile yine kurum bazında merkezi bir karar alma mekanizması mevcuttur.

Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastaneler ile üniversite hastaneleri döner sermaye hasılatlarının % 5 ini genel bütçeye aktarmaktadırlar. Geri kalan hasılat ile hizmet üretimi için geçerli maliyetleri karşılamaktadırlar. (Asaf, 2008 : 48-49)

Döner Sermaye Bütçesi ile belirlenmeye çalışılan hastanelerin devletin hazineden ayırdığı paydan ne oranda bu hastanelerin pay alacağına yönelik bir finansal değerlendirme için kullanılıyor olması devletin kurumları olarak kamu hastanelerinin sağlık harcamaları üzerindeki etkisini azaltmamakta sadece ayrılan payın paylaşılmasına yardımcı bir araç olarak kullanılmaktadır.

Sorumluluk Muhasebesi açısından geleceğe dönük planlamaların yerine getirilebilmesi için gerekli bütçeler açısından çokta etkinliği olmayan bu bütçelerin hastanelerin genel yapıları üzerindeki değişimle birlikte finansal planlamalar açısından kullanılabilir etkin bütçelerin ortaya çıkarılması önceliklidir. Bu açıdan kamu hastaneleri birliği yasası ve kamu hastane işletmelerindeki yapısal değişim için önemi ve sorumluluk muhasebesinin bu yasa içindeki sağlayacağı etkinliklerin ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.4.6. Sağlıkta Dönüşüm Programı Doğrultusunda Günümüzdeki Son Safha Olarak Kamu Hastane Birlikleri Yasası Ve Sorumluluk Muhasebesinin Sağlayacağı Avantajlar

Yerinden yönetim uygulaması doğrultusunda ve sağlık harcamalarının devlet üzerindeki baskısını azaltmak amacı ile 2007 yılında yasa tasarısı olarak sunulan ve 2010 yılında T.B.M.M. Plan ve Bütçe Komisyonu' nundan geçen ve 2 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazetenin mükerrer sayısında kabul edilen Kamu Hastaneleri Birliği Yasası ile kamu hastaneleri il bazında kamu tüzel kişiliğe haiz ve mali ve idari bir özerkliğe sahip kamu hastaneler birlikleri tarafından yönetilmesi gündemdedir. Bu birliğin organları yönetim kurulu, genel sekreterlik ve hastane yöneticilerinden oluşacaktır. . (Ateş ve Kırılmaz, 2009 : 541,542)

Genel Sekreterlik birliğin yürütme organı olup genel sekreter birliğin üst yöneticisi durumundadır. Genel sekreterlik bünyesinde tıbbi hizmetler, idari hizmetler ve mali hizmetler başkanlıkları kurulacaktır.

Hastane yönetimi; Hastane işletmesinin organizasyon şemasının en üst kademesini hastane yöneticisi oluşturacaktır. Hastane yöneticisi ilk defa ifade edilen bir kadro olarak önemlidir. Hastanelerdeki en önemli sorunlardan biri olan hastanelerin yönetimi konusunda eğitim almamış başhekimler tarafından idare edilmesindeki sorunların önüne geçmek için yapılan bir uygulama olarak bu yasanın en önemli yönünü oluşturmaktadır.

Modern yönetim anlayışlarının ortaya konulabilmesi için gerekli bir uygulama olacak bu çalışma sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği içinde önemlidir. Özellikle bir yatırım merkezi olarak da belirtilebilecek hastane işletmesinde bu yatırım merkezinin yöneticisi olarak modern yönetim sistemlerine haiz bir yönetici olması ve zamanla gelir, gider ve yatırım kontrol yetkileri ile donatılması ile kamu hastaneleri tam anlamıyla bir yatırım merkezi haline geleceği kesindir.

Gelecek dönemlerde ise hastane yöneticisinin, tıbbi yönetim, idari mali işler ve sağlık bakım hizmetleri olmak üzere 3 üst yönetici ile desteklenmesi planlanmaktadır. Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği doğrultusunda her bir hastanenin yatırım veya kar merkezi haline getirilmesi ve hastane yöneticisinin de bu merkezden sorumlu yönetici olarak atanması durumunda yasaya uygun bir yapının ortaya konması mümkün olabilecektir.

Kamu hastaneler Birliğinde bahsedilen diğer önemli konuda mali açıdan yapılanmadır. Burada hastanelere mali açıdan özerklik sağlanacağı ifade edilmekte her hastanenin devlet tarafından finanse edilmesinin asgari seviye ye indirgenerek mali açıdan verilen hizmetler karşılığında S.G.K.' lı hastalardan alınacak bedel, özel hasta ve özel sağlık sigortalarından alınacak ödemelerin hastanelerin geliri haline getirileceği ve bu gelirler doğrultusunda harcamaların karşılanacağı ifade edilmektedir. (Ataay, 2007 : 9)

Hastanelerin bir yatırım veya kar merkezi olarak belirlenmesi doğrultusunda hastane yöneticisinin gelir ve giderler üzerindeki kontrol edebilme etkinliğinin sağlanması sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği ve yasadaki ifadelerin gerçekleştirilebilirliğine katkıda bulunabilecektir.

1.4.7. Sağlık İşletmelerinde Maliyetlerin Kontrol Altına Alınarak Harcamaların Azaltılması Amacı İle Bir Uygulama Sistemi “Drg”(Diagnostic Related Group) Ve Sorumluluk Muhasebesinin D.R.G. Çalışmalarına Sağlayacağı Faydalar

Sağlık harcamalarının kontrol altına alınması ve hastane işletmelerinde verimliliğin artırılması, amacı ile ileride bütçeleme tekniklerinden biri olarak da kullanılacak olan (<http://medical-dictionary.thefreedictionary.com>) Türkiye’ de yapılan çalışmalardan biri de D.R.G. “Diagnostic Related Group” dir.

D.R.G. bugün bir çok gelişmiş ülkede uygulanan ve hastane işletmesinde meydana gelen maliyetleri kontrol altına almayı hedefleyen bir sistemdir. Bu sistem 1970 yıllarda A.B.D.’ de sağlık hizmetlerinin kalite denetimi amacı ile geliştirilmiş daha sonraları devlet tarafından yapılan geri ödemelerde kullanılmış bir vaka sınıflama sistemidir.

Türkiye’ de yaklaşık altı yıllık bir çalışma ile hastanelere uyarlanmaya çalışılan bu sistem Hacettepe Üniversitesi Araştırma Projesi olarak adlandırılmakta ve Sağlık Bakanlığı, Maliye Bakanlığı ve S.G.K. nın ortaklığında yürütülen (Köse, 2008 : 67) proje 2009 kasım ayında tamamlanmıştır. Bu proje bazında Diagnostic Related Group (DRG) Türkiye’ de Tanı İlişkili Grup (TİK) olarak ifade edilmektedir.

2011 yılı itibari ile öncelikli olarak kamu hastanelerinde uygulamaya geçilmiş olup yakın zaman içinde de özel hastanelerinde bu uygulamaya geçeceği öngörülmektedir.

Sistemin amacı hastanın demografik yapısına göre, hastalığının durumuna göre, hastanın risk düzeyine göre benzer hasta gruplarını bir araya getirerek kategorize etme ve buna bir bağlı değer atayarak daha sonra hastaneye gelen aynı hasta grubuna giren bir hastanın bu grup değeri ile karşılaştırılmasını baz almaktadır. Bu sistemin kullanılması ile hastanelerin keyfi fiyat uygulamaları da bir anlamda önlenecek ve hastaların fiyatlar konusunda daha şeffaf bilgiye ulaşımında sağlanmış olacaktır. ([http:// www.bjreview.com](http://www.bjreview.com) , 2010)

Her hasta özellik olarak mutlaka birbirinden farklıdır. Bu farklılık içinde her hastaya farklı maliyetlerin uygulanması hastane işletmelerinde maliyetlerin kontrolünü zorlaştırmaktadır.

Bunun engellenebilmesi ve en azından belli bir sistematikte en optimal sonucun elde edilmesi için T.İ.K. kullanılması hastane işletmelerinde Maliyet kontrolünün sağlanmasını kolaylaştırabilecektir. Hasta genel ortalamaya göre değerlendirilecek daha sonra özel durumlarına göre tekrar alt gruplara ayrılacaktır. Hasta için belirlenen T.İ.K. değeri karşılığı bağıl değer olarak belirlenecek ve hastaneye yapılacak ödemelerde de tedavi edilen yatan hastaların bu bağıl değerlerinin toplamına göre bütçeden bir ödeme gerçekleştirilecektir. (<http://www.tig.saglik.gov.tr/index.php?pid=16>, 2010)

Bir ülkede D.R.G. ödeme yöntemi uygulamaya sokulacaksa bunun için uygulanabilecek başlıca iki yöntem vardır. Bunlardan birincisi D.R.G. sisteminin uygulandığı bir ülkeden maliyet ağırlıklarının (bağıl değerlerin) kullanılması olacaktır ki bu en kolay yöntemdir. Şu an itibari ile Türkiye’ de Avustralya örneği olarak ICD10-AM (International Classification of Diseases, Australian Modification ve T.İ.G. algoritması olarak da A.R. D.R.G. (Australian Refined Diagnosis Related Groups: Grupları tayin eden algoritma) kullanılmaya başlanmıştır. (<http://www.tig.saglik.gov.tr/index.php?pid=16>, 2010)

İkinci yöntem ise maliyet ağırlıklarının ülke içinde belirlenmesidir. Şu an için Avustralya’ daki oluşan maliyetlere göre bir baz olarak kullanılan bu değerlerin Türkiye için daha etkin ve verimli sonuçların sağlanabilmesi açısından kendi maliyet değerlerimize göre bir T.İ.G. yapısının oluşturulması gerekmektedir. Bunun için Türkiye’ deki hastanelerde yukarıdan aşağıya veya aşağıdan yukarıya maliyetlerin belirlenmesi gerekmektedir. İdeal yöntem bu olacaktır. Aşağıdan yukarı maliyetlerin belirlenmesinde benzer hastalar için maliyet kaynaklarının tek tek sıralanarak toplanması ve maliyetinin saptanması gerekmektedir. (Ovalı, 2010) Değerlerinin ayrı ayrı belirlenmesini gerektirir ki bu uzun bir süreçtir. Yukarıdan aşağıya maliyet yöntemi ise maliyet modelleme yöntemi olarak ta ifade edilmekte olup bölümlerden veya sorumluluk merkezlerinden başlayıp hasta düzeyinde maliyetlerin nasıl belirleneceği üzerine belirli varsayımlarda bulunan bir yöntemdir. (Tchealth, 2006 : 4) Sorumluluk muhasebe sistemi uygulanarak merkezler bazında maliyetler çıkarılmak sureti ile bu merkezlerde oluşan maliyetlerden birim hasta maliyetlerinin bulunması sağlanabilir.

Fakat Türkiye’deki sağlık sektörünün en önemli sorunlarından birisi maliyet kontrolünün tam anlamıyla sağlanamamasıdır. Türkiye’deki hastane işletmelerinin durumu Hacettepe Üniversitesi’ nin D.R.G. sistemi ile ilgili yaptığı projeye ilgili düzenlediği raporda belirttiği projeye dahil olan pilot 8 farklı hastanenin mali yapıları ile ilgili durum değerlendirmesinde daha açık görülmektedir. (Hacettepe Üniversitesi, 2005 : 33-34) 2005 yılında yapılan bu çalışmadaki hastanelerin maliyet kontrolündeki yapının geçen 6 yılda da çok farklılaşmadığı ortadadır. T.İ.K. gibi gelişmiş ülkelerde kabul gören bir yapının Türkiye’de de uygulamaya geçirilmesi mutlaka kayda değer bir çalışma olarak görülse de hastane işletmelerinin iç yapısı açısından bakıldığında bu işletmelerde maliyet kontrolünü sağlayacak bir yapının oluşturulmaması bu gibi etkinlik sağlayacağı düşünülen çalışmalardan istenilen verimin sınırlı kalmasına neden olacaktır.

Türkiye’de ki hastane işletmelerinde her bir bölüm ve bu bölümlerde üretilen tanı ve tedavi hizmetlerinin maliyetlerinin belirlenerek kendi T.İ.K. yapımızın oluşturulması ve maliyetlere göre bağıl değer üretilmesi için öncelikli olarak hastane işletmelerimizin bu yapıya uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla uygulanabilecek bir sistemde sorumluluk muhasebesi sistemidir. Bu sistemin hastane işletmelerinde uygulanması ile bu değerlerin oluşturulabileceği bir maliyet kontrol sistemi hastanelere kazandırılabilir.

Sorumluluk muhasebesi hastane işletmelerini belirli sorumluluk merkezlerine ayırarak decentralizasyonun⁶ sağlanması ile her bir esas hizmet üretim merkezinde oluşan kontrol edilebilir maliyetleri ortaya koymakta, yine TİK değerlerinin oluşturulabilmesi için gerekli maliyet verilerini, maliyetin olduğu sorumluluk merkezinden daha güvenilir olarak sağlayabilmektedir. Bağıl değerlerin oluşturulmasında maliyetlerin belirlenmesi aşamasında sorumluluk merkez bazlı maliyet oluşturulmasında ise muhasebe sisteminin sorumluluk merkezi temelli oluşturulması ve bu sistemin tatbik edileceği muhasebe bilgi sisteminin bilgisayar ve bilgisayar programları ile uygulamaya geçirilmesi işlem ve zaman kolaylığı ve daha gerçekçi sonuçlar alınmasını sağlayacaktır.

⁶ Organizasyonun merkezi yönetimden bağımsız yönetim merkezlerine doğru yetki, görev ve kaynak aktarımını ifade eder. Bkz.; http://www.accountingformanagement.com/decentralized_organizations.htm

1.4.8. Hastane İşletmelerinde Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe bilgi sistemi hastane işletmelerinde sağlık haricinde işletme işlevlerinin düzenlenmesi maliyetlerin kontrol altına alınması, bölümlerin raporlarının oluşturulması, etkin bölümlerin tespit edilmesi konularında da bilgi sağlayacak işletmenin belirlenen hedeflere ulaşmasını sağlayacak planlama, bütçeleme ve kontrol konularında etkin bilgi desteği sağlayacaktır. (Moreno vd. 1999 : 375-376)

Hastane işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminin kullanılmasının önemli faydalarından biri de maliyetlerin kontrol altına alınmasıdır. Hastane işletmelerinde yönetim bölümleri, çamaşırhane, terzihane, tamir bakım gibi destek hizmet bölümleri, röntgen, kan bankası, laboratuvar gibi özel hizmet bölümleri ve en son çıktıkların alındığı tıbbi hizmet bölümleri arasındaki hizmet dolayısı ile maliyet alışverişini izleyebilecek bir muhasebe sisteminin kurulup uygulanması gerekmektedir. (Menderes, 1995: 268)

Etkin bir muhasebe sistemine sahip hastane aynı zamanda gelecekle ilgili kararları alabileceği finansal analizleri gerçekleştirebileceği bilgiye de sahip olmuş olacaktır. Bu amaçla yönetim muhasebesini kullanacak olan üst yöneticiler muhasebe bilgi sisteminden alacakları bilgiler sonucu oran analizleri gibi yöntemleri kullanarak işletmenin durumunu irdeleme imkanı bulabilecek ve daha etkin finansal kararlar alabileceklerdir.

Hastane işletmelerinde hem genel muhasebe hem maliyet muhasebesinin kullanımını sağlayacak bir hesap planının uygulanması da muhasebe bilgi sisteminin uygulanabilirliğini kolaylaştıracaktır

Muhasebe bilgi sisteminden istenilen etkin bilgiye ulaşmaktır. Bu bilgi girilen verilerin doğruluğu ile eşdeğerdir. Doğru veri girişi işletmenin yaşamsal kararlar almasına etken olacaktır. (Herkimmer, 1989 : 198)

Hastane işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminin kullanılması yönetim faaliyetlerine şu konularda da yardımcı olacaktır. (Menderes, 1995: 316-317)

- Uzun vadeli amaçların saptanmasına ve açık bir şekilde formüle edilmesine yardımcı olmak

- Hastane içi ve hastane dışı değer hareketlerini depolamak ve saptanacak muhasebe politikalarını oluşturmak, faaliyet sonuçlarını mali tablolar halinde kamuya ve diğer ilgililere sunma

- Hastanenin standartları ve bütçelerini hazırlanmasına yardımcı olmak, çeşitli faaliyetler koordine etme ve kontrolüne yardımcı olma

- Hastane içi denetim teknikleri ile hastane varlıklarını koruma

- Devlet müdahaleleri, ekonomik ve sosyal baskıların hastane faaliyetleri üzerindeki etkilerini açıklama ve yöneticilere bu yönlü raporlar sağlama

Hastanelerden istenen en etkin bir şekilde sağlık hizmetini sunmasıdır. Hastanelerde etkinlik verimliliğinin artırılmasını gerektirir. Hastanelerde verimliliğin sağlanabilmesi için en önemli şartlardan biri maliyetlerin kontrol altına alınmasıdır. (Sayın ve Yeğinboy, 1994 : 467) Maliyetlerin kontrol altına alınması işletme içinde oluşan maliyetlerin hesaplanmasını gerektirir. Maliyet hesaplama genel muhasebe tarafından derlenen giderlerin sorumluluk merkezleri temel tutularak yeniden tahsis ve sınıflandırılması işlevidir. (Alpugan ve Haftacı, 1995 : 279-280)

İstenilen seviyede bir Muhasebe bilgi sisteminin oluşturulabilmesi için üç temel ön koşul vardır. (Alpugan ve Haftacı, 1995 : 280-281)

- Uygun bir Muhasebe Sistemi
- Yetki ve sorumlulukların iyi belirlendiği bir örgüt yapısı
- Yeterli istatistiki verilerin bulunması

Uygun muhasebe sistemi gelir ve giderlerin sorumluluk merkezlerine dağıtımına olanak sağlayacak bir sistemin olmasıdır. Bu yapı da dikey yetki ilişkileri içinde hastaneyi sorumluluk merkezlerine ve ünitelerine ayrılmalıdır. Sorumluluk merkezlerinin performanslarının ölçülebilmesi için gelir ve giderlerin belirlenmesinin yanında oluşan istatistiki verilerin de sağlıklı olarak kontrol altına alınabilmesi gerekmektedir.

Muhasebe bilgi sistemini kullanacak olan muhasebe departmanlarında görevli bireylerin yukarıda belirtilen faydaları sağlamaları ancak yetkilerin sorumlulukların ve görevlerin açıkça belirlendiği bir hastane işletmesinde mümkün olabilir. (Menderes, 1995 : 315-317) Etkin bir muhasebe bilgi sistemi için ise sorumluluk muhasebesi sisteminin kullanılması gereklidir.

Muhasebeden elde edilecek etkin bilgi üst yönetime ulaştırılacak raporlarla hastanelerde etkin bir yönetimin gerçekleştirilmesinde sağlayacaktır. Yine elde edilecek etkin muhasebe bilgileri ile hazırlanan mali tablolar gelecekte sosyal sigortalar sisteminin özel sağlık sigortalarına devredilmesi düşünülen dönemde işverenler, sigortacılar, hükümet, doktorlar, hastaneler, içinde önem arz edecektir. A.B.D.' de özel sigortaların ağırlığı arttıkça güvenilir ve doğru bilgiye verilen önemin arttığı görülmektedir. (West, 1998 : 22)

Türkiye' deki hastane işletmelerinde genel muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamaları verimliliğin sağlıklı ölçülebilmesi için çok önemli işlevleri yerine getirebilecektir. Fakat özellikle kamu hastaneleri ve yeni gelişmekte olan özel hastane işletmelerinde muhasebe uygulamalarının bilimsel olarak uygulanmasındaki sıkıntılar ve vergisel açıdan tutulan muhasebe işlevleri, verimliliğin ölçülebilmesi için yeterli görülmemektedir.

Özellikle Türkiye' de muhasebe sisteminin örgütlenmesi için ve verimliliğin ölçülebilir niteliğinin ortaya çıkarılması için uygulanabilecek yegane sistem sorumluluk muhasebesidir. Sorumluluk muhasebesi ile aynı zamanda personel arasında daha verimli ve etkin bir çalışma bilinci geliştirilebilecektir.

Sorumluluk muhasebesi uygulamaları ile hastane işletmelerindeki diğer bir fayda, çalışmaların planlanması ve kontrol edilmesinde önemli bir araç olan bütçe sisteminin oluşturulmasına da yardımcı olmasıdır.

Bütçe, son dönemlere bakıldığında işletmelerde kar amacı güdülsün veya güdülmesi ihtiyaç duyulan bir kavram haline gelmiştir. Karlılığı ikinci planda tutan hastane işletmeleri yönetim kontrol süreçleri içinde bütçelere önem vermeleri gerekmektedir. Hastane işletmeleri için bütçeye duyulan ihtiyaç, sağlık hizmetleri sağlayan bu kurumlarda ki rekabet, sağlık sigortalarının ileri tarihli ödemeleri, bu işletmelerdeki çıktı kavramının ölçümlenmesindeki zorluklar, gibi sebeplerden dolayı bütçe yapılması artık zorunlu bir hal almıştır. A.B.D ve diğer gelişmiş

ülkelerde özellikle özel sektör, devlet, sigorta şirketleri, kredi verenler gibi dış gruplar da hastanelerde yapılan bütçelere oldukça önem verdikleri görülmektedir. (Cleverly, 1992 : 275)

Hastane işletmelerinde maliyetlerin kontrol altına alınması maliyetlerin belirlenerek fiyat politikasının ortaya konması için hastane işletmelerinin sorumluluk merkezlerine ayrılarak gider ve maliyet merkezlerinin belirlenmesi maliyet kontrolüne yarar sağlayacaktır.

Yukarıda ifade ettiğimiz nedenlerden ötürü sorumluluk muhasebesi sisteminin hastane işletmelerinde uygulanması ve bu sistemin işlerliğinin sağlayacağı bir örgütlenmeye gidilmesi Türkiye’ de ki hastanelerde verimliliğinin ölçülebilir olmasını sağlarken uzun dönemli olarak verimlilik artışını sağlayacak ön koşullardan birisi olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

YÖNETSEL KONTROL SÜRECİNE YARDIMCI BİR ARAÇ OLARAK SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

2.1 Sorumluluk Muhasebesi Kavramı Ve Amaçları

Günümüzde işletmelerin büyümesine paralel olarak örgüt yapılarında da önemli değişimler olmuştur. Bu yapılanma, gelişen, büyüyen ve rekabet ortamının yoğun olduğu sektörde, işletmelerin tek elden yönetilmesini olanaksız kılmakta, bu yüzden işletmelerde yönetimin paylaşılması ve bunun için örgütün çeşitli yönetim kademelerine ayrılmasını gerekli kılmaktadır. (Küçüksavaş, 2002 : 732)

Çeşitli yönetim kademelerine ayrılan işletmelerin ise kontrolü zordur. Bu zorluğu aşabilmek için ise belirlenen hedeflerin yakalanabilmesi ve faaliyetlerin istenilen seviyede gerçekleştirilmesi için devamlı denetim ve kontrolün sağlanması gerekmektedir.

İşletmelerin devamlılıklarını sağlayabilmeleri için, sürekli gelişimi hedeflemeleri ve kar hedeflerini tutturabilmeleri gerekmektedir. Devamlı gelişim için örgüt faaliyetlerinin dinamik bir yapı sergilemesi ve kar hedeflerinin gerçekleştirilmesi için ise maliyetlerin kontrol edilmesi gerekmektedir. Bu hedeflere ulaşmada örgütün bir bütün olarak değil belirli merkezlere ayrılarak değerlendirilmesi, örgüt için de denetim ve kontrolü kolaylaştıracaktır. Denetim ve kontrol, hedeflere ulaşmada aksayan merkezlerin belirlenmesini sağlayacaktır. Bütçe hedeflerini gerçekleştirirmede örgüt çalışanlarının performansları değerlendirilerek örgüt çalışanlarından optimum fayda sağlanabilecektir. İşte işletmelerde bu faydaları sağlayacak alternatif yönetim biçimi sorumluluk muhasebesidir.

Sorumluluk muhasebesi işletmede departman ve alt departmanların belirlenmesi ve bu departmanlara atanan yöneticilerin sorumluluk yüklenmeleri ve yetki alanları içinde faaliyet ve başarılarının ölçülmesi ve bunların yapılırken muhasebe sisteminin de tüm kayıt düzeni ile birlikte işletmenin örgüt yapısı ve sorumluluk temeline göre düzenlenmesidir. (Demski, 1994 : 71)

Literatürde karlılık muhasebesi veya faaliyet muhasebesi olarak da geçen (Shim ve Siegel, 1998 : 143) sorumluluk muhasebesi belirlenen merkezlerde

oluşacak hasılat,maliyet ve\veya giderlerin belirlenen bu merkezlere dağıtılması yolu ile her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan bir muhasebe sistemidir. (O.Yıldırım vd., 1989: 32) Geçen yıllar içinde işletme faaliyetlerindeki karmaşıklık ve iç içe geçen yapının artması ve bu amaçla işletme faaliyetlerinin daha dinamik ve esnek bir yapıya kavuşturmak için merkezkaç bir yapının oluşturulma ihtiyacı, piyasada ve teknolojiye meydana gelen gelişmeler,mamul çeşitliliğindeki artışlar, rekabetin artması ile birlikte verimliliğin artırılması ve maliyet kontrolünün sağlanması gerekliliği, işletmelerde başarının gerekliliği için planlama ve denetimin gerekliliğinin anlaşılması, yatırım kararları ile kar sonuçları arasındaki dönem sapmalarının giderilmesi gerekliliği, sorumluluk muhasebesinin ortaya çıkış nedenleri arasındadır. (Netten, 1974 : 206)

Sorumluluk muhasebesinin özet olarak amaçlarını şu şekilde ifade edebiliriz. (Thuse ve Baporikar, 2011 : 2; Horngren, 1972 : 157)

- Organizasyonda etkin ve dinamik bir gider kontrolü sağlamak
- Belirlenen merkezlerde yöneticilerin başarılarını değerlendirmek
- Sorumluluk raporları ile etkin bir muhasebe sistemi kullanılarak ast üst ilişkisi içinde verilerin düzenli bir şekilde akışını sağlamak
- Bölümsel performans ölçümü yolu ile daha etkin ve kaliteli faaliyet süreci için motivasyon sağlamak.
- Üst yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşımın gerçekleştirilebilmesinde sorumluluk raporları ile yönetime genel bir çerçeve sunmak

Sorumluluk muhasebesinde temel amaçlardan biri gider kontrolüdür.(Shim ve Siegel, 1998 : 143) Gider kontrolü sadece sorumluluk merkezleri itibari ile kontrol etmek değil aynı zamanda sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarını ölçmede belirlenen hedeflere ne derecede uyulabildiğinin denetlenmesinde de kullanılmaktadır. (Venkat ve Reddy, [Http://www.icwai.org](http://www.icwai.org)) Aynı zamanda sorumluluk muhasebesi sorumlu yöneticilerin gereksinmelerini karşılamayı da hedefler bir anlamda sorumluluk muhasebesi kişilere yönelik bir muhasebe sistemidir (Moore ve Jaedicke, 1988 : 299)

Muhasebe sistemi, işletme içindeki örgütlenme faaliyetlerini bölüm raporları ile yerine getirecektir. Bölümlerde belirlenecek olan başarı ölçümlenmesi yine bu

raporlarla ortaya çıkarılabilecektir. Bölüm yöneticisinin verilen sorumluluk ve yetkisi sonrasında bu görevini ne oranda gerçekleştirdiği bu raporlar ile belirlenebilecektir. Özellikle büyük işletmelerde karmaşık yapı içinde bu raporların düzenlenebilmesi için muhasebe sisteminin sorumluluk muhasebesine uygun olarak dizayn edilmesi gerekir. Yani bir organizasyonda ki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve belirlenen merkezlerin gelir, gider, kar ve yatırım durumlarına göre ayrılması ve bu şekilde karmaşık yapının düzenlenerek işletme tarafından belirlenen hedeflere ulaşılması kolaylaşacaktır. (Hatunoğlu ve Doğan, 1996 : 90-95)

Bir işletmenin muhasebe sistemi, yönetimin planlama ve denetim ihtiyaçlarını karşılayacak, amaçlarını gerçekleştirebilecek, hedefleri belirleyecek ve verileri sunabilecek özellikler de olmalıdır. İşletmelerin planlamalarını gerçekleştirecekleri bütçeler ve muhasebe sistemleri arasında da çok yakın bir ilişki söz konusudur. Bütçeler hem planlama hem de bütçeleme sırasında verileri kullanır. Bu veriler ise muhasebe sistemi tarafından sunulur. Bu nitelikleri bir arada düzenli bir şekilde sunacak muhasebe; sorumluluk muhasebesi sistemidir.

Sorumluluk muhasebesi yönetim için kullanılacak bir araçtır, sorumluluk muhasebesi isminden yapılacak bir çıkarımla sadece muhasebe departmanı ve muhasebeciler için kullanılacak bir sistem değil organizasyonun tamamında uygulanması gereken bir sistemdir.(Netten, 1963 : 208-209) Bölümlere ayrılmış organizasyonda bulunan her bölüm ve yöneticisi tarafından uygulanma gerekliliği algılanmalı ve aynı zamanda organizasyon, sorumluluk muhasebesi sistemine göre dizayn edilmelidir. Başarı ancak bu şekilde mümkün olabilecektir.

2.2 Sorumluluk Muhasebesinin Avantajları

Sorumluluk muhasebesi, uzun yıllardır geleneksel muhasebenin, kontrol sisteminin bir parçası olarak kabul edilmektedir ve işletmelere çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Sorumluluk muhasebesi yaklaşımında en çok tartışılan konu, işletmeleri yönetmek başka bir ifadeyle yönetilmesi zor olan işletmeleri yönetmek için bir yol sağlamasıdır.

Sorumluluk muhasebesinin avantajlarını şu şekilde sıralanabilir (Mitra, 2009 :1212-1213; Uslu, 1982 : 22-24)

- Büyüyen işletmenin sorumluluk merkezlerine ayrılarak daha rahat yönetilmesine yardımcı olur.

- Bölgesel düzeyde daha iyi kararlar verilmesine yardımcı olur. Sorumluluk muhasebesi yöneticisi üst yönetim tarafından önemsiz görülen konularda sorumluluk raporlarına dayanarak hangi noktalarda normal sınırların dışına çıktığını görebilir ve ayrıntılı şekilde inceleyebilir.

- Yöneticilere özgürlük sağlayarak önemli kararlar vermelerine olanak sağlar. Bu durum ileride üst yönetimde yer alacak bireylerin yetişmesine de olanak sağlar (Berry, 2005 : 323)

- Üst Yönetim rutin işlerden kurtularak politik ve stratejik kararlara daha fazla zaman ayırır.

- Yönetimin, aşağıdan yukarıya doğru olan hiyerarşik sistemi anlamasını sağlar.

- Kendi başına karar verme yetisine sahip birey, üstün emrini yerine getiren bireye göre daha iyi motivasyon sağlar

- İşletmede oluşan faaliyetlerle ilişkili olarak hangi faaliyetten hangi birimin sorumlu olduğu ve hangi yöneticinin nelerden sorumlu olduğunu ortaya koyar

- İşletmede kimin kime rapor sunacağı ve kimin kimi kontrol edeceği belirlenir.

- Sorumluluk alanlarının belirlenmesi ile çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticilerin yetki alanlarından dolayı ortaya çıkacak sürtüşmeleri ve yetki sorunları ortadan kaldırılabılır.

- Rasgele yapılan bir gider dağıtımı ile sorumlu olunmayan giderlerin yöneticilerin sorumluluklarının altına sokulması engellenmiş olur.

- Üst yönetimin uzun vadede karlı olan bölümlerle ilgili yatırım kararlarını etkin şekilde almaları sağlanır. Sorumluluk raporları ile sermayeye olumlu etki eden merkezler ile sermayeye olumsuz etki eden merkezler ayrılarak olumlu merkezlerle ilgili yatırım kararlarının alınmasını sağlar.

- İşletmenin geneline, alt bölümlerin katkıları belirlenir. (Venkat ve Reddy, [Http://www.icwai.org](http://www.icwai.org))

- Departman yöneticilerinin ve bireylerin kişisel performanslarını en iyi şekilde kullanmasını teşvik eder.

2.3 Sorumluluk Muhasebesinin Dezavantajları

Sorumluluk muhasebesinin yukarıda sayılan avantajlarının yanı sıra çeşitli dezavantajları da vardır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Mitra, 2009 : 1213; Uslu, 1982 : 25-28, Martin, <http://www.maaw.info/>; Venkat ve Reddy, <Http://www.icwai.org>)

- İşletmelerdeki belli sorumluluk merkezleri güvenilir olabilir fakat, sorumluluk muhasebesinden istenilen başarının alınabilmesi için, sorumluluk muhasebesi sistemi bir alt sistem grubu olarak değil, başlı başına bir sistem olarak yönetilmelidir.

- Bölümlere ayırma, bölümler arasında rekabete sebep olabilir. Rekabet bölümlerin kendi hedeflerine işletme hedeflerinin önüne geçmesine neden olur .

- Bölümlere ayırma sonucu oluşan rekabet ; bölümler ve kişiler arasında iş birliği ve takım çalışmasını da engelleyebilir.

- Sorumluluk muhasebesinin gerektirdiği hat organizasyon yapısı yeni yöntemlerle daha fazla verim alabilen işletmelerde etkinliği azaltabilir.

- En alt birimdeki yöneticiler; iş yükü, eğitimsel sebepler, tecrübesizlik gibi negatif durumların neden olacağı etkenlerden dolayı sorumluluk raporlarını hazırlamada sıkıntı yaşayabilirler.

- Sorumluluk muhasebesi sistemi içinde birbirine karşı çok fazla bir bağımlılık yoksa, çoğu tarafından önemsememe yönünde eğilim görülebilir. Kararlar, sistemin çoğunluğunu ilgilendiren kazançtan çok kişisel çıkarlara dayanır.

- Sistemin yöneticiler tarafından anlaşılabilmesi durumunda sistemde çökmeler meydana gelebilir. Sistemden anlayan belli başlı yöneticilere ihtiyaç vardır.

- Organizasyon şemasının karmaşıklığı, ile birlikte örgütün yapısının karmaşık olması sorumluluk raporlarının da çok ve karmaşık olmasına sebebiyet verebilir bu durum üst yöneticinin bilgi yoğunluğu içinde sıkılmasına neden olabilir.

- Sorumluluk muhasebesi sistemi çok büyük uluslararası kuruluşlarda orta büyüklükte ki işletmeler kadar başarılı olmayabilir.

- Sorumluluk muhasebesinin avantaj ve dezavantajlarına bakıldığında özellikle günümüz çağdaş işletmecilik anlayışı içinde sorumluluk muhasebesinin sağlayacağı faydalar ön planda tutularak dezavantajlarının işletme içinde pasifize edilmesi ile

birlikte bu avantajların kullanılması işletmeye daha etkin ve verimli çalışma imkanı sağlayacaktır.

- Sorumluluk Muhasebesinin işletmede uygulanabilirliğini sağlamak için belirli şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

2.4. Sorumluluk Muhasebesinin Uygulanabilirliği İçin Gerekli Olan Unsurlar

Yabancı ve yerli akademik ve bilimsel literatür incelendiğinde, sorumluluk muhasebesinin işletmelerde etkin olarak kullanılabilmesi için genel olarak şu konular üzerinde durulduğu görülmektedir. Bilimsel literatür baz alınarak sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından olmazsa olmaz olarak nitelendirebileceğimiz ve ileride hastane işletmelerinde uygulanabilirliğini değerlendireceğimiz başlıca kriterler şunlardır.

- Merkezkaç yönetim tarzı
- Yetki devri
- Organizasyon yapısının uygunluğu
- Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi
- Muhasebe sisteminin sorumluluk muhasebesine uygun olarak düzenlenmesi
- Sorumluluk Raporları ve performans değerlemesi (Sümerkan, 1996 : 185)

Bundan sonraki bölümlerde sırası ile bu konular açıklanarak sorumluluk muhasebesi konusunda ayrıntılı bilgiler verilecektir.

2.4.1. Merkez Kaç Yönetim Tarzının Uygulanması

Merkezkaç yönetim tarzı, merkezi bir yönetim tarzından farklı olarak işletmelerin yönetiminin de, demokratik bir işlevin gerçekleştirilerek karar verme yetkisinin, önceden belirlenmiş birden fazla yönetim kademesine devredildiği, bu yönetim kademelerinin üstten alta doğru atanmış olan yöneticilerine yetkinin aktarıldığı yönetim tarzıdır. (Blocher vd., 1999 : 730-731) Bu organizasyonlarda yetki devri tek başına yeterli olmamakta yetki verilen sorumlulukların yöneticiler tarafından üstlenilmesi ile geçerlilik kazanmaktadır.

İşletmelerin organizasyon yapısının belirlenmesinde önemli unsurlardan biri de merkezileşme derecesidir. Merkezi bir yapıda oluşan organizasyonlarda astlara yetkinin devri yapılmadığı için sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği de mümkün olmamaktadır. (Zelman vd., 2004 : 397)

İşletmelerde merkezkaç bir yönetim tarzının uygulanmasına iten belirli sebepler bulunmaktadır. Bu sebepler; (Hansen vd., 1992 : 855-856)

- Sorumlulukların sınırlarının belirlenmesi
- Etkin zamanda sorunlarla başa çıkma yani sorun olduğu anda en yakın sorumluluğa sahip yönetici tarafından çözüm üretilebilmesi
- Motivasyon sağlama
- Eğitim ve değerlendirme yapılabilmesi
- Merkez yöneticinin rutin işlerden kurutulmasını sağlama
- Organizasyonun içindeki alt birimlerde oluşan bilgilere ulaşma ve bunların denetlenmesi

Bir organizasyonda sorumlulukların ve yetkinin belirlenmesi ve hedeflere ulaşmak için gerçekleştirilecek faaliyetlerin denetlenmesi, özellikle belirli bir büyüklükteki işletmeler için önemlidir. Bu önem küçük işletmelerde bir yöneticiye bu yetkilerin verilmesi ile gerçekleştirilebilecek iken işletmeler büyüdükçe faaliyetlerinin artması ve yoğunlaşması yetkinin birden fazla kişiye aktarılmasını zorunlu kılacaktır. Bu nedenlerle işletmelerin merkezi olmayan bir yapıda faaliyet göstermeleri gerekliliği ve buna bağlı olarak yetkinin göçertilmesi ve sorumlulukların artması sorumluluk muhasebesi uygulanmasının önemini de artıracaktır.

Sorumluluk muhasebesinin uygulanması için merkezkaç yönetiminin işletmede uygulanması önemli şartlardan biri olduğunu ifade etmiştik. Organizasyonda bölümlere verilen özerklik derecesi arttıkça işletme genel anlamda daha fazla ademi merkeziyetçi olacaktır. (Rayburn, 1996 : 580) Yalnız merkezkaç yönetim tarzı uygulanırken yetki ve sorumluluklarda verilen özgürlük seviyesinin de iyi ayarlanması gerekecektir. Aşırı serbestlik bölümler arası koordinasyonu azaltacak üst yöneticilerin tecrübelerinden alt yöneticilerin yararlanma imkanları kısıtlayacaktır.

(Horngren, 1991 : 853) Yine en önemlisi verilen kararların derecesi bu serbestlik içinde denetime tabi tutulmalıdır. Denetim sağlanırken dikkat edilecek konu kararların verilmesi ile ilgilidir. Verilen yetki organizasyonun tamamını etkileyecek konularda ve stratejik açıdan kararlar ise üst yöneticiler tarafından, orta dönemli kararlar orta kademe yöneticiler tarafından ve günlük ve faaliyet ile ilgili operasyonel kararlar ise alt düzey yöneticiler tarafından verilmesi şeklinde belirlenmelidir. (Kartal vd., 2003 : 357, Gürsoy, 1999 : 589)

2.4.2. Sorumluluk Merkezlerine İlişkin Olarak Yetki - Sorumluluk Kavramları Ve Yetki Devri (Yetki Göçerilmesi)

Merkezkaç yönetim tarzını uygulayan işletmelerde sorumlulukların belirlenmesi ile birlikte yetki göçerimi de zorunludur. Yetki göçerimi ile yerinden yönetim kavramları birbirine benzemektedir. Yetki göçerimi yerinden yönetim felsefesinin için de bir işlemdir. (Akat vd., 2002 : 255)

İşletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için belirlenen sorumluluk merkezlerine atanan sorumlu yöneticilere sorumluluk merkezlerinde etkin bir performans ortaya koyabilmeleri için yetki verilmesi gerekmektedir.

Bu da üst yönetimin, altında bulunan sorumluluk merkez yöneticilerine yetkisini göçermesi ile mümkün olacaktır.

Yetki devri (yetki göçertilmesi) bir yöneticinin herhangi bir alanda kendisine verilmiş olan karar verme yetkisini, kendi isteği ile belirli koşullar altında astına, bir başkasına geçici veya sürekli olarak devretmesidir. (Mucuk, 1995 : 150)

Yetki devrinde etkinlik sağlamak için şu ilkelerin izlenmesi gerekmektedir.(Efil, 1999 : 259-260)

- Görevin tümü tek bir kişiye devredilmeli bu şekilde kişisel sorumluluk sağlanabilmelidir. Aynı zamanda görev çatışması da engellenmiş olmalıdır.
- Etkinlik için sorumluluk merkezi içindeki en uzman ve konusunda deneyimli ve verilen görevi başarı ile yapabilecek birey seçilmelidir.

- Yetki iş talimatları aracılığı ile devredilmelidir. İş talimatları⁷, ile ast görevlerinin niteliği ve kendisinden beklenenler konusunda bilgili olacaktır.
- Üst – ast arasındaki iletişimin açık olması ve bu şekilde hem denetim hem de yanlış iş yapılmasının engellenmesi sağlanmış olmalıdır.
- Performans ölçümü ve ödüllendirme ile motivasyonun artırılması sağlanmalıdır.

Aslında Yöneticinin kendi sorumluluk alanında astları ile birlikte bir görevi gerçekleştirmesi sırasında astların da bu yetkiye sahip olması doğaldır. (Alpugan, 1998 : 346) Yetki devri ile yönetici sorumluluklarını tamamen devretmemektedir. Temel yetkiler yine yetkiyi devir eden kişide kalacaktır. Ast aldığı yetkiyi iyi veya kötü kullanmaktan dolayı sorumlu olduğu gibi üstte devrettiği yetkinin kötü kullanılmasından dolayı zincirleme (müteselsil) olarak sorumlu olmaktadır. (Alpugan, 1998 : 345-346)

Burada önemli olan yetki devri ile astlara görevlerini yerine getirmede belli sınırlar içinde özgür hareket edebilme olanağı sağlamaktır. Şu halde bütün üstler astlarına tanıdıkları yetkilerden dolayı ve onların yaptıkları faaliyetlerden de sorumludurlar.(E. Eren, 2001 : 194) Bu bir süreçtir yönetici gerekli gördüğünde bu hakkı tekrar geri alabilir.(<http://insankaynaklari.arthurandersen.com>)

Yetki devrinin sınırını bu yetkiyi devreden yönetici veya işletme sahibi belirleyecektir. Yönetici yetki devrine ve yetki devrinin işletmeye faydasına inandığı derecede yetkisini devredecektir. (Alpugan, 1998 : 345-346)

Yetki devrinin işletmelerde sağlayacağı yararları şu şekilde ifade edebiliriz. (Alpugan, 1998 : 346)

- İşletme de bir kişinin kapasite ve zamanı her işi yapmaya yeterli olmayacaktır. Yetki devri işlerin paylaşımını sağlar
- Denetleme ve kontrolü kolaylaştırır.
- Faaliyetlerde ve karşılaşılan sorunlarda daha hızlı ve daha doğru karar verme olanağı sağlar
- Çalışanların sorumluluktan kaçmaları engellenir.

⁷ İş talimatları : Prosedürlerde tanımlanan faaliyetlerden gerekli olan her biri için o işin nasıl yapılacağını detaylı bir şekilde tanımlayan ve prosedürleri destekleyen dökümanlardır.

- İşletmeye gelecekte tecrübeli üst yöneticiler yetiştirilmesi sağlanır.
- Astların moralleri üzerinde olumlu etki sağlar

Küçük bir işletmede yetkinin devredilmemesi çok fazla sorun teşkil etmemektedir. Yalnız işletme büyüdükçe artan iş yükü ile birlikte işlerin etkin ve verimli olarak yürütülebilmesi yetki devrini zorunlu kılar. Yetki devri olmadan bir yöneticinin yapabileceği işler kendi kapasitesi ve zamanı ile sınırlı kalacaktır.

Günümüzde entelektüel sermayenin etkin yönetilmesi için kişilere yetki devretmek, kişilerin yapacakları işle ilgili görev vermek şeklini almıştır. Bu uyumda yöneticinin astlarına ve birlikte çalıştığı kişilere yetki devretmesiyle sağlanmaktadır. (Blanchard vd., 1998 : 6) Yetki devri ne kadar geniş ölçütlerde uygulanırsa sorumluluk merkezleri yöneticilerinin tecrübe kazanımları da o yönlü yüksek olacaktır. (Efil, 1999 : 166)

Yetki devri çalışanlara güç vermek değil, içlerinde olan bilgi ve beceriyi ortaya çıkarma ve onları güdülemektir. Çalıştıkları iş yerini kendi işleri gibi hissetmeleri için bir şeyler yapmaktır. Yetki devri kişilerin katılımcı olmalarını sağlayarak, sahiplik bilincini ve duygusunu benimsetir.

Kişilere görev vermenin bir başka yolu da bilgi paylaşımıdır. Güncel durumu açık ve net şekilde anlayan çalışan daha sorumlu davranır. Kişilerin organizasyona güven duymalarına ve şirket sahibiymiş gibi bağlı davranmalarına neden olur. (Efil, 1999 : 68)

Yetki devri yapılırken önemli olan verilen yetkinin sınırlarının iyi belirlenmesidir. Sorumluluk alanı belirli olan bireyin bu sorumluluğu en etkin kullanacağı yetkiye sahip olması merkezkaç yönetim için beklenen bir gelişme olacaktır. Yetkisini devredecek yöneticinin yetki devri sırasında dikkat edilecek durumları şu şekilde ifade edebiliriz.(Alpugan, 1998 : 346)

- Yetkinin devredildiği ast sorumluluk merkezinde oluşan bilgileri etkin bir şekilde kullanmaz eksik veya yanlış bilgileri üst yönetime düzenleyeceği sorumluluk raporları ile ulaştırırsa üst kontrolü kaybeder

- Yetki devrinin başarılı olabilmesi için yetki⁸ ve sorumluluk⁹ sınırlarının açık olarak ifade edilmesi gerekir.

- Yetki devrinin başarılı olabilmesi devredilen yetkileri kullanacak astın bilgi deneyim ve yeteneğine bağlıdır. Yetkiyi etkin kullanacak yetiye sahip olmayan ast işletmenin, yetki devrinin yarardan çok zarar vermesine neden olur.

- Verilen sorumluluğa eşit düzeyde bir yetki verilmez ise astın başarılı olması beklenemez. (Can vd., 1994 : 208)

Yetki devri işletmenin sorumluluk merkezlerine ayrılması ile birlikte daha etkin bir şekilde kontrol edilmesini ve daha verimli çalışmasını sağlayacaktır. Yetki devri ile gerçekleştirilmek istenen işletmelerde gücün paylaşılması değil, işletmede en üstten en alta kadar çalışan bireylerde amaç birliğini sağlamaktır.

2.4.3. Organizasyon Yapısının Düzenlenmesi

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği için öncelikli faaliyetlerden biri örgüt içindeki organizasyon yapısının belirlenmesidir. Bu özellikle merkezkaç bir yönetim sergileyecek örgütün sorumluluk alanlarının belirlenmesi ve organizasyon şemaları ile de farklı sorumluluklara sahip daha küçük bölümlere ayrılması ve bu bölümlerde belirlenen işlerden sorumlu ve karar alabilecek yöneticilerinin belirlenmesi için gerekli bir şarttır. İşletme de böyle bir organizasyon şeması bulunmuyorsa sorumluluk muhasebesi sisteminin işlemesi olanaksızdır.(Uslu, 1982 : 180)

Organizasyon; kişilerin tek başlarına gerçekleştiremeyecekleri amaçları başkaları ile bir araya gelerek bir grup halinde gayret, bilgi ve yeteneklerini birleştirerek gerçekleştirmelerini sağlayan bir işbölümü ve koordinasyon sistemidir.(Koçel, 2001 : 128)

Organizasyon bir başka tanımda ise beşeri ve maddi faktörlerin işletme amaçlarını uygun olarak etkin ve verimliliği artırıcı şekilde düzenlenmesi(Mucuk, 1995 : 132) olarak ta ifade edilmektedir.

⁸ Yetki : örgütün çeşitli kademelerinde belirlenen amaçların gerçekleşmesi için belirli görevleri yaptırma denetleme düzene koyma ve karar verme hakkıdır.

⁹ Sorumluluk : Bir kişinin kendisine verilen görev ya da görevleri yeteneklerinin elverdiği ölçüde yerine getirme zorunluluğudur. Görevin yapırlılığı hakkında hesap verme durumunu yansıtır.

Organize etme süreci öncelikli olarak planlı ve bilinçli bir şekilde yapılmalıdır. Organizasyonun yapılandırılması için belirlenen amaçlara uygun gerçekleştirilecek faaliyetleri planlı ve anlamlı şekilde gruplamak, bu grupları belirli organizasyon kademe ve mevkileri haline getirerek (Şimşek, 1997 : 29) organizasyon hiyerarşisi içinde, çeşitli yönetim kademeleri arasında yetki ve sorumluluk ilişkilerini belirlemek ve bu mevkilere uygun işgörenleri getirmektir.

Bu ifadeleri gerçekleştirebilmek için organizasyon şemalarının örgüt içinde oluşturulması gerekmektedir. Oluşturulacak bu şemalar, işin nasıl bir dağıtıma tabi tutulduğunu her birimin ne yaptığını, üst – ast ilişkisini, bunların yetki ve sorumluluk alanlarını gösterir şekilde düzenlenmelidir.

Organizasyon şemasında yer alan yetki ve sorumluluk hatları ile, çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları çeşitli yöneticilere göçertilmelidir. Bu şekilde, alt kademe yöneticisi, kendisine sorumluluk göçeren üst yöneticiye karşı neyin yapıldığı, neyin yapılmadığı konusunda bilgi verir. Böylece geri bildirim sistemi ortaya çıkar.(Uslu, 1982 : 13)

İşletme içindeki bu yapı bir piramide benzer ve bu piramit benzeri yapı içinde alttan üste doğru yöneticiler bir üst yöneticiye rapor verirler. (Horngren ve Foster, 1991 : 186)

Organizasyon şeması belirlenirken dikkat edilmesi gereken 3 önemli nokta vardır bunlar; (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 390)

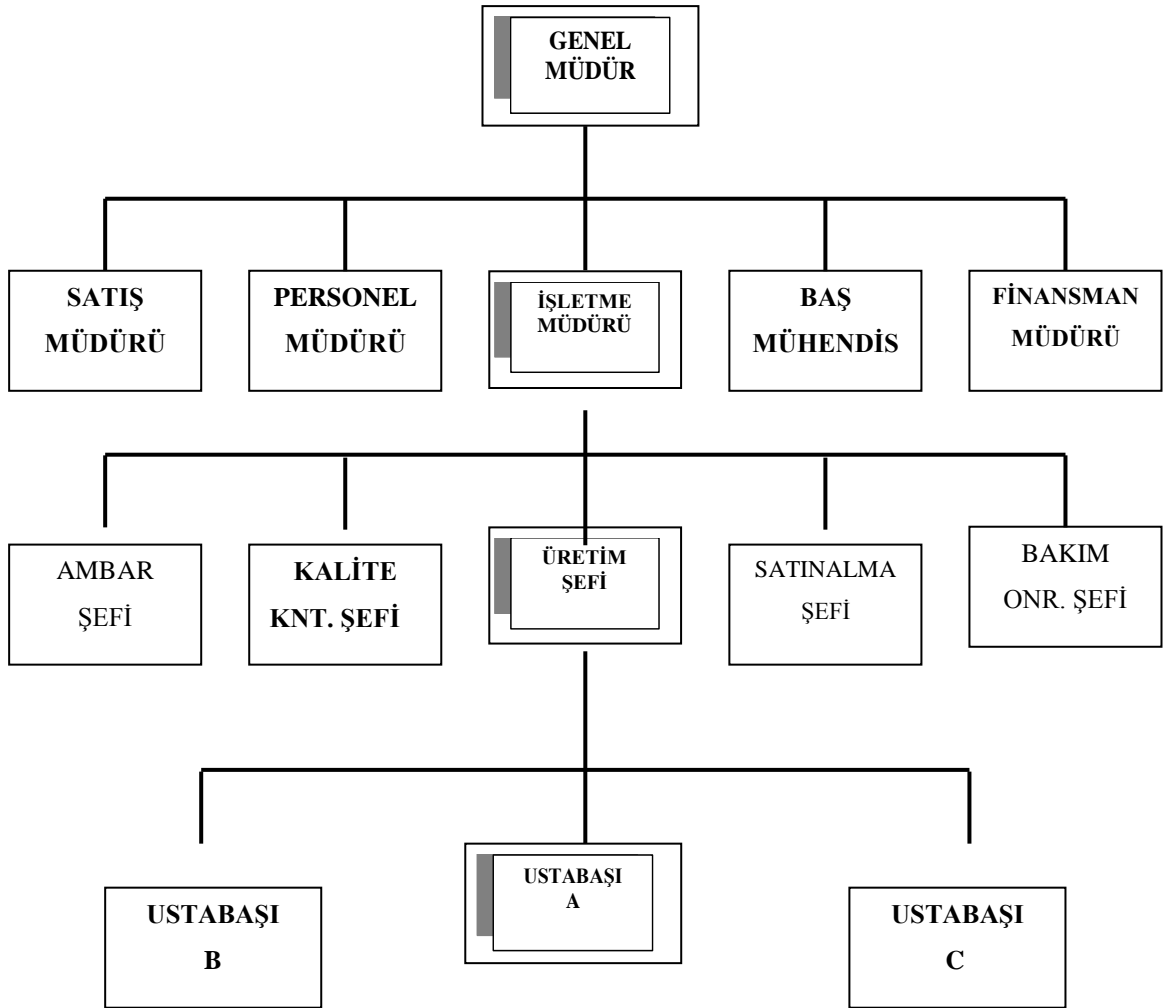
- Organizasyonun karmaşıklığı
- Organizasyon yapısındaki değişimler
- Merkezi tip ve değerlendirme yöntemi seçimi

Sorumluluk muhasebesine uygun bir yapının organizasyonda oluşturabilmesi için, Organizasyonun karmaşık yapısı giderilmelidir. Bu amaçla organizasyon şeması belirlenirken, görev ve yetkilerin net olarak tanımlanması, organizasyon içindeki sorumluluk merkezleri ve sorumluluk alanlarının belirtilmesi, dikey ve yatay ilişkiler gösterilmesi yolu ile sorumluluk açısından üst ast ilişkisi belirlenmeli, organizasyon yapısındaki değişimler yine sorumluluk muhasebesi sistemine uygun olarak re-organize edilmeli ve son olarak sorumluluk muhasebesinde merkezkaç sistem uygulanmalıdır. Yalnız önemli olan konu, yapı belirlenirken departman sayılarında

aşırılığa kaçılmamasıdır. Bu durum departmanların sorumluluk merkezleri olarak belirlenmesinde güçlükler neden olacaktır.

İşletmelerin sorumluluk muhasebesine göre nasıl organize edileceği ile ilgili bir örnek şekil de görülmektedir.

Şekil 2.1. : Sorumluluk Muhasebesine Göre Organizasyon Şemasının Düzenlenmesi



Kaynak : YÜKÇÜ Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir-1999,s.736

Organizasyon şemasındaki çift çizgi ile belirlenen sorumluluk merkezleri ve yöneticileri ast üst ilişkisine bir örnek olarak gösterilmiştir.

İşletme de organizasyon şemasına göre çeşitli kademelerdeki sorumluluk merkezleri ve sorumlu yöneticiler belirlenmelidir. Aksi durumda sorumluluk muhasebesi sisteminin işlerliği mümkün olmayacaktır. (Uslu 1982 : 180)

İşletmelerde oluşan faaliyetler ve bu faaliyetlerden sorumlu yöneticilerin belirlenmesi amacı ile oluşturulmuş olan organizasyon şemaları , farklı şekillerde oluşturulabilir literatürde bahsedilen organizasyon şemaları genel olarak fonksiyon tipi, bölümsel ve matriks organizasyonlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. (Ginter, 2002 : 368; Mucuk, 1993 : 140-143; Şimşek 2001 : 153) Matriks organizasyonlar fonksiyonel organizasyonların bir karması olması ve konumuzu oluşturan hastane işletmelerinde yoğun olarak görülmesinden dolayı önemlidir. Bu organizasyon şemalarının sorumluluk muhasebesine göre uygulanabilirliği göz önünde tutularak düzenlenmesi gerekmektedir.

Şimdi bu organizasyon yapılarına kısaca değinelim

Fonksiyonel Yapılanma : Departmanların sayısı, iş bölümü ve uzmanlaşma derecesine, personelin kalitesine ve işletmenin büyüklüğü gibi faaliyet ve hizmetlerin nitelik ve türüne göre yapılan bu gruplama da işletmenin ana kademelerini tedarik(satın alma), finansman (mali işler), üretim, satış (pazarlama) yardımcı hizmetler ve personel hizmetleri oluşturmaktadır. Bu gibi organizasyonlarda yetki ve sorumluluk kademe yöneticileri, genel müdür, departman müdürleri, Atölye ve şube şefleri düzeyinde oluşur. (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 318)

Fonksiyonel örgütlenme geleneksel bir organizasyon tipidir. Her bölüm yöneticisi sorunlarına sadece kendi açısından bakacağı doğrultusunda iletişim ve koordinasyon sıkıntıları ortaya çıkabilir bunun önlenmesi üst yönetimin iletişimleri kuvvetlendirecek bir örgüt kültürü oluşturması ve amaç birliğini ortaya koyması ve her bölümün başarısının diğer bölümlerin başarısına bağlı olacağının örgüte yerleştirilmesi ile çözülebilir. Sorumluluk muhasebesi uygulanması ile bu sorunlar pasifize edilebilecektir.(Geesinger, 2009 : 41)

Fonksiyonel örgüt tipine, yukarıda sorumluluk merkezlerini belirttiğimiz şekildeki organizasyon şemasını verebiliriz. Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini en yalın şekilde gösteren bu organizasyon şemasında üst orta ve alt sorumluluk merkezleri çok rahat bir şekilde görülebilmektedir.

Bölümsel Yapılanma : Bölümsel yönetim merkezkaç yönetim türünün bir alt bölümüdür. Karlılığından, faaliyetlerin planlanmasından üretimden finansal

işlemlerinden ve de çoğu zaman pazarlama işlemlerinden sorumlu olan yönetici ve astların oluşturduğu bir bölümelemedir. (Taner ve Öncü, 2000 : 118;Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 318)

Bölümsel gruplama ürünsel gruplama, yerel gruplama, olarak farklı şekillerde gerçekleştirilebilir. Burada dikkat edilmesi gereken unsur üst orta ve alt kademelerin sorumluluk alanlarının belirlenebilecek şekilde ve sorumluluk raporlarının alttan üste doğru aktarılabilir şekilde dizayn edilmesidir.

Bölümsel gruplamada, işletmenin faaliyet konusu olan mal ve hizmetlerin çeşitli ve değişik pazarları hedef alması halinde gerçekleştirilir. (Geesinger, 2009 : 41) Bölümsel gruplama yerel gruplama, müşteri temeline göre gruplama, ürünsel gruplama v.b. niteliklerine göre ayrımlar gösterebilir. (Bedeian, 1989 : 205-207)

Yerel anlamda gruplama; İşletmenin konusu olan mal veya hizmetin tedarik, üretim, satış işlemlerinin farklı bölgelerde gerçekleşmesi sonucu ortaya çıkan organizasyonlardır. (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 320) Coğrafi bakımdan çok geniş ve değişik alanlara yayılmış olan işletmelerde belirli bölgelerdeki faaliyetler o bölge yöneticisinin sorumluluğuna verilmektedir. (Mucuk, 1993 : 147)

Müşteri temeline göre gruplamada; Genellikle hizmet işletmelerinde görülür. Hizmet verilen müşteri gruplarının baz alındığı bir sistemdir. Müşterinin temsil ettiği gruplara göre organizasyon şemaları düzenlenir. (Bedeian, 1989 : 207)

Müşteriye verilecek hizmetlerin önemli olması durumunda kullanılan bu yöntemde yapılan işlerde müşteri anahtar teşkil etmektedir. (Eren, 2001 : 211) Her grubun beklentileri ve karşılanacak ihtiyaçları farklılık gösterir bu da uzmanlaşmayı gerekli kılar. (Üçok, 1988 : 100)

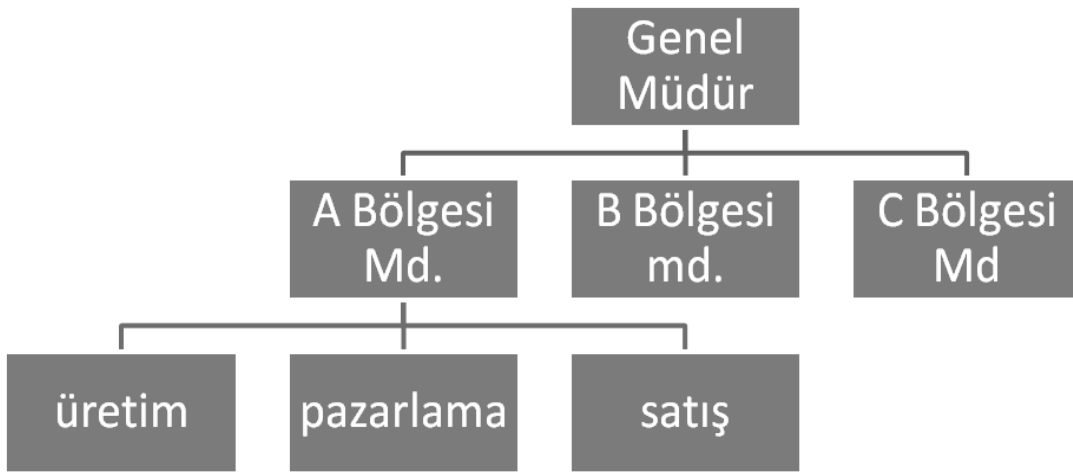
Ürünsel Gruplama da ise ; İşletmenin faaliyet konusu olan mal veya hizmete göre yapılan organizasyonlardır. Her mal veya mal grubu ile ilgili işler ve görevler bir araya getirilerek ayrı ayrı bölümler oluşturulur. Üretim, tedarik, pazarlama gibi bölümler oluşturulan grupların her biri için ayrı ayrı gruplandırılır. (Mucuk, 1993 : 146)

İşletmenin büyümesi ile birlikte artan iş yükünün kontrolü zor olacaktır. Bu şekilde bir yapılanma ile birlikte üst yöneticinin kontrol alanının genişlemesi

önlenecektir. Fakat bu tip yapılanma her bölümün kendine ait faaliyet bölümlerinden dolayı üst yöneticiye rakip olarak ortaya çıkmalarına neden olabilir bir başka sakıncada her bölüm faaliyetleri için ayrı ayrı uzmanlara ihtiyaç duyulacağı için maliyetler artabilir. (Aytek, 1983 : 65)

Bölümsel Gruplamaya ilişkin örnek organizasyon şeması ise şu şekildedir.

Şekil 2.2.: Bölümsel Yapıya Örnek Organizasyon Şeması



Kaynak : MUCUK İsmet Modern İşletmecilik , Der yayınları,İstanbul-1993,s,146

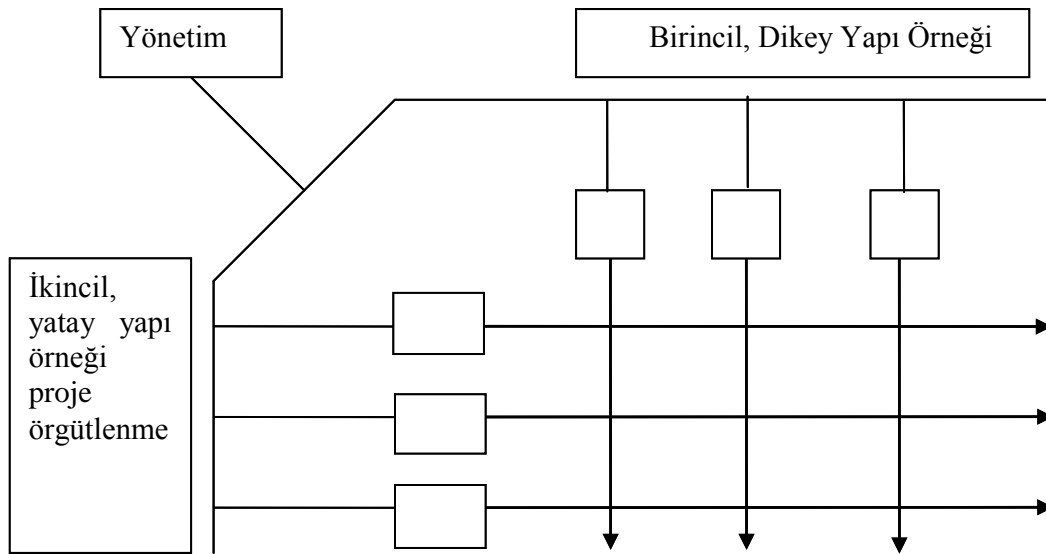
Sorumluluk merkezlerinin genelde bölümsel olarak değerlendirilebileceği bu organizasyon yapılarında bölgesel rekabetin oluşması performansı artırıcı bir etki sağlayacağı gibi (bölümsel öncelikler bazen işletmenin genel hedef ve amaçlarından daha ön planda da tutulabilir burada amaç birliğini sağlayabilecek yine üst yönetim olacaktır.

Matriks Yapılanma : Matriks yapı eğitim ve deneyim düzeyi yüksek uzmanları takım halinde bir araya getiren, proje bazında işbirliğini kolaylaştıran, karar vermeyi fonksiyonlar ve süreçler üzerinde dağıtan merkezkaç bir örgütlenme şeklidir. Karar verme inisiyatifi ve güç, uzmanlığa ve gereksinmelere göre yapı üzerinde dağıldığından tepe yönetimin stratejik önemi azalmaktadır. Buna karşılık birleştirici otoritenin dağılması ve sulanması, güçlü bir proje liderliği olmadığı

durumlarda projelerin başarı ile sonuçlandırılmasında olumsuz bir yetki karmaşası etkisi yaratmaktadır. (Merih, <http://www.merih.net>)

Matriks örgüt yapısı, yukarıda belirtilen klasik organizasyon yapılarından farklı olarak gelişmektedir. Burada proje organizasyonundan bahsetmek gerekmektedir. Proje organizasyon çoğu literatürde matriks organizasyonla aynı olarak kullanılmaktadır. Proje organizasyonda amaç, klasik olarak oluşan organizasyona ait değişik kişi, bilgi, kaynak ve grupların aynı anda işletme içinde belirli dönemlerde ortaya çıkan bir proje sürecinde bu proje yöneticileri tarafından da kullanılması durumunu ifade eder. (Koçel, 2001 : 252-253) Buradan da anlaşılacağı üzere matriks organizasyonlar fonksiyon veya bölümsel organizasyon ile proje organizasyonunun bir karması şeklindedir. (Geesinger, 2009 : 36) Aşağıdaki yapı bir matriks organizasyon örneğidir.

Şekil 2.3. : Matriks Organizasyon Yapısı



Kaynak : GEESINGER Gernot H., Materials and Innovative Product Development, Elsevier Inc .Jul-2009,s.36

Bu yapıda da görüldüğü üzere orta ve alt seviyede çalışanlar dikey olarak fonksiyonel yöneticisi ile emir komuta zinciri içinde ki görevini yerine getirirken aynı zamanda örgütte oluşturulan proje örgütlenme (ikincil yatay yapı) içindedeki görev olarak proje yöneticisine karşı görevlidir.

Matriks yapı içinde 3 önemli ilişki mevcuttur.

- Proje yöneticisi ile fonksiyonel yönetici arasındaki ilişki : Bu ilişkide astlık üstlük ilişkisi yoktur. İki grup sorunlarını tartışarak ve birbirini ikna ederek çözmek zorundadır. Çözilemeyen sorunlar üst yönetim tarafından halledilecektir.
- Çalışan elemanla fonksiyonel yönetici arasındaki ilişki : Çalışan birey fonksiyonel yöneticinin sorumluluğu altındadır. Çalışma disiplini, verimliliği konularında fonksiyonel yöneticinin komutası altındadır.
- Çalışan elemanla proje yöneticisi arasındaki ilişki :Proje ekibi içinde yer alacak eleman kendi uzmanlık alanı ile ilgili proje yöneticisine karşı sorumludur. Yalnız buradaki sorumluluk emir komuta zinciri içinde değil kişilik özellikleri ve ikna yöntemi ile gerçekleştirilmelidir. (Koçel, 2001 : 258)

Matriks örgüt yapısı sosyo-teknik sistemlerin ihtiyaçlarına cevap vermede ve organik örgüt yapılarına geçişi sağlamada önemli rol üstlenen bir gelişmeyi ifade eder. Matriks örgüt yapılarını kullanan organizasyonlar; uzay çalışmaları ile ilgili endüstriler, kimya endüstrisi, ağır sanayi dalları, ilaç endüstrisi, danışmanlık hizmetleri, uluslararası organizasyonlar, bankacılık, inşaat sektörü, sigortacılık, perakendecilik, muhasebe hizmetleri, üniversiteler, ve konumuzu oluşturan hastaneler (Koçel, 2001 : 253; Şimşek, 2001 : 158) örnek olarak verilebilir.

2.4.4. Sorumluluk Merkezlerinin Oluşturulması

Sorumluluk Muhasebesinin uygulanabilirliğinin temel hedeflerinden biri de Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesidir. Merkezkaç yapının oluşturulduğu işletmelerde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için organizasyon şeması ile çeşitli kontrol merkezlerine ayrılması gerekmektedir.(Young, 2007 : 244) Ayrılan kontrol alanları sorumluluk merkezlerini oluşturur. Sorumluluk merkezi; organizasyonda çeşitli faaliyetlerin toplandığı bir alt birimin sorumluluk muhasebesine uygun olarak bir yöneticinin emir ve kumandası altına verilmesi ve burada oluşan farklı faaliyetlerle ilişkili finansal sonuçların bu yöneticiler tarafından hesaplanabildiği raporlanabildiği işletmenin alt birimidir.(Barfield vd., 1994 : 908; Horngren ve Foster, 1997 : 191)

Önceki bölümlerde merkezkaç yapıdan bahsederken de değindiğimiz yetki ve sorumlulukların üstten alta doğru aktarılması sorumluluk muhasebesinde sorumluluk merkez yöneticilerine bu yetkinin sorumluluk merkezlerinde kullanılması üzerinedir (Gürsoy, 1999 : 607). Bu sayede karar alma özgürlükleri olan yöneticiler sorumluluk merkezlerinde oluşan faaliyetlerden etkin bir şekilde sorumlu olacak ve bu sorumlulukları ile gerçekleştirecekleri eylemlerden dolayı oluşturacakları sorumluluk raporları ile performansları değerlendirilebilecektir.

Organizasyonun çeşitli sorumluluk merkezlerine ayırımı; sorumluluk merkezleri aracılığı ile işletmenin daha etkin ve verimli yönetilmesine imkan sağlayacaktır. Organizasyonda sorumluluk merkezlerinin saptanmasının çeşitli yararları vardır. Bunlar (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 311);

- Maliyetlerin kaynağına inerek sorumluluklar açısından izlenme olanağı doğar
- Sorumluluk sınırlarının belirlenmesi ile birlikte kişinin sorumluluk sınırları ve üst kademesinin sorumlulukları ve sınırları açıkça belirlenmiş olur.
- Kişinin kendi iradesi ile hareket edeceği alan belli olmuş olur.
- En alt kademelere kadar oluşan giderlerin incelenmesi ve kontrol edilebilmesi ile hedeflere en az fedakarlıkla ulaşılmasına neden olur.
- Amaç ve hedef birliğini en alt kademeye kadar ulaştırarak İşletme içinde aidiyet duygusunun güçlendirilmesi

Sorumluluk merkezleri, kurum içinde bir yöneticinin yönetiminde oluşturulmuş bir örgüt birimidir. Her sorumluluk merkezinin yöneticisi, biriminin girdileri ve çıktıları ile ilgili kararlar vermekle yükümlüdür. (Gürsoy, 1999 : 596) Kurumun genel hedeflerine ulaşabilmesi, sorumluluk merkezlerinin yüksek performansla çalışmasına bağlıdır.

Sorumluluk merkezleri, yöneticinin yetkisinin kapsamına ve finansal sorumluluğun tipine göre sınıflandırılır. (Barfield vd., 1994 : 908) Merkezde oluşan faaliyetlerin başta maliyetler olmak üzere gelir, kar ve varlık kontrolü doğrultusundan ayrıma tutulması söz konusudur. Buna göre organizasyonda 4 tip sorumluluk merkezinden bahsedilebilir (Hansen ve Mowen, 1992 : 669; Weygant vd., 1998 : 1087; Burch, 1994: 940; Venkat ve Reddy, [Http://www.icwai.org](http://www.icwai.org)).

- Maliyet merkezleri
- Gelir merkezleri
- Kar merkezleri
- Yatırım merkezleri

Organizasyonda sorumluluk merkezleri genelde üst yapıda en üst karar mekanizması olarak yatırım merkezleri, orta yapıda kar merkezleri ve ağırlıkta alt yapıda gelir ve maliyet merkezleri olarak oluşturulmaktadır (Mintzberg, 1991 : 989-990). Sorumluluk muhasebesi uygulamasında işletmedeki belirlenen merkezlerin sorumluluk yapıları açık ve net bir şekilde ortaya konulmalıdır. Bu amaçla her bir sorumluluk merkezinin kısaca tanımlanmasında yarar olacaktır.

Maliyet Merkezleri : Sorumluluk muhasebesinin ana amaçlarından biri maliyet kontrolünün sağlanmasıdır. Maliyet merkezleri işletmedeki en alt seviyede ve işletmedeki sorumluluk muhasebesi uygulamasının temelini oluşturan merkezlerdir. Belirlenen yönetici tarafından gerçekleşen ve tahakkuk eden maliyetlerin kontrol edilebildiği ve hesaplanabildiği merkezlerdir. Bu merkezlerde doğrudan gelir elde edilmemektedir (Weygandt vd.,1998 : 1087). Belirli bir dönemde plan ve bütçelerle belirlenen maliyetlerin gerçekleşen maliyetlerle ölçülebildiği yerler olan maliyet merkezlerinde, işletme kontrol sistemi tarafından gelire yönelik çıktıları değil, yalnızca giderlerin parasal değerleri ölçümlenmelidir.

Maliyet merkezleri ölçümleme amacına uygun olarak 2 ana gruba ayrılırlar (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 312-313). Bu gruplar standart maliyet merkezleri ve istemli (ihtiyari) maliyet merkezleridir.

Oluşan giderlerin, miktar ve fiyat olarak belirlenebildiği, girdi ve çıktı arasında bir bağın oluşturulabildiği ve belirlenen bu miktar ve fiyat üzerinde yöneticinin etkinliğinin bulunduğu merkezler, standart maliyet merkezleridir (Weygandt vd., 1998 : 1087).

Standart maliyet merkezlerinde performans kontrolü standart maliyetlerle yapılır (Gürsoy, 1999 : 605). Eğer merkezde üretim miktarı ile girdi-çıkıtı ölçümlenmesi yapılamıyorsa bu tip maliyet merkezlerine istemli Maliyet merkezleri adı verilmektedir. Bu merkezlerde oluşan giderler önceden yöneticileri istekleri doğrultusunda yapılabilmektedir (Maher,1997 : 638).

Gelir Merkezi : Belirlenen yöneticisi tarafından bölümde elde edilen kazançların ölçülebildiği alt işletme birimidir. Gelir merkezi sorumlusunun amacı bölümde oluşan gelirleri en üst seviyeye çıkarmaktır.(A.Kartal, 1996 : 81)

Gelir merkezlerinde sadece o bölüme ilişkin gelirler ölçülebilir. Gelir merkezlerinin yöneticileri genel olarak bir ürünü pazarlamaktan, satış fiyatından veya satış faaliyetlerindeki değişikliklerden sorumludur. Yöneticinin mal satışlarından sorumlu olduğu büyük bir mağaza zincirinde spor giyim departmanı veya, hastanelerdeki poliklinikler örneklerdir. (Maher, 1997 : 637-638)

Gelir merkezlerinde sorumlu yöneticiler kontrol ve denetimi satışla ilgili belirli göstergeleri kullanılarak yapabilirler.(Ricketts ve Gray, 1988 : 303) Kontrolü sağlayabilecek göstergelerden başlıcaları ; satış hacmi, satış fiyatı ve farklı ürünlerin oluşturduğu satış karmalarıdır. Gelir merkez yöneticisi satış kotalarını hedef olarak almaktadır.(Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 313-314)

Gelir merkezi yöneticisinin performansı satış fiyatları üzerinde etkin bir rol üstlenmiyorsa satış faaliyetleri konusunda satılan ürünün fiyatından çok satış miktarı hedefini gerçekleştirmek ve satış elemanlarını en maksimum şekilde kullanmak olmalıdır.

Kar Merkezleri : Kar gelir ile giderler arasındaki olumlu farktır. İşletme de oluşan çıktıların parasal değerleri ve oluşan girdilerin parasal değerlerinin karşılaştırılmasının yapılabildiği merkezler kar merkezleridir. (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 314) Sorumluluk merkezi yöneticisi bu bölümde oluşan hem gelir hem de giderlerden sorumludur. (Hansen ve Moven, 1992 : 669) Genelde işletmede orta ve üst kademede bulunan kar merkezlerinde hem gelir hem de maliyetler belirli ve ölçülebilir seviyede oluşmaktadır. Kar merkezleri gider merkezlerine gelir sağlama fonksiyonlarının da ilave edildiği geniş kapsamlı sorumluluk merkezleridir.

Kar merkezlerinde gelir çıktıların parasal değeridir ve çıktılar olduğu anda gelir gerçekleşmiş olur. Finansal muhasebeye göre satış gerçekleştiği anda gelir oluşurken yönetim muhasebesi ve beraberinde sorumluluk muhasebesinde gelir sorumluluk merkezinde çıktının gerçekleşmesi ile gerçekleşmiş olmaktadır. Özellikle birden fazla kar merkezine sahip işletmelere bakıldığında A kar merkezindeki çıktı B

kar merkezine transfer edildiği zaman bu A merkezi için bir gelir B merkezi için ise gider olarak kaydedilir.

Kar merkezleri işletme içi ve işletme dışı ilişkilerine göre doğal kar merkezleri ve yapay kar merkezleri olarak iki farklı şekilde belirlenmiştir. (Bursal ve Ercan, 1992 : 450) Sorumluluk merkezlerinde karın işletme tarafından belirlenmesi ve girdinin çıktıya dönüşümü aşamasında fiyat serbestliğine sahip olması durumunda doğal kar merkezi olarak nitelendirilirken, ürettiği mal veya hizmet için fiyat kontrolünü elinde bulundurmadığı merkezlere ise yapay kar merkezleri denir. Kontrol edilebilirliğin önemli olduğu bu ayırmada doğal kar merkezlerinin verdiği sorumluluk raporlarında kontrol edilebilirliğinden dolayı gelir performans ölçümünde dikkate alınmalı yapay kar merkezlerinde ise kontrol edilemeyen gelir olmasından dolayı ayrıca değerlendirilmelidir. (Polimeni vd., 1991 : 1005)

Yatırım Merkezleri : Bu bölüm kar merkezi olmasının yanından bu karı elde etmek için yatırılan sermaye maliyeti hesaplanabilen ve kontrol edilebilen geniş bir alt birimdir. Bir anlamda yatırım merkezi yöneticisi bu merkezde oluşan gider ve gelir yanında yatırımlardan da sorumlu tutulmaktadır.(Hansen ve Mowen, 1992 : 669) Yatırım merkezleri merkezkaç yönetimin tarzının en üst seviyede uygulandığı merkezlerdir. (Gürsoy, 1999 : 607) Yatırım merkezleri Organizasyonun en üst seviyesinde oluşurken aynı zamanda organizasyonun ortak amaç birliğine sahip fakat varlık ve kaynak yönetimi açısından tam serbestliğe sahip ayrı bir birimi olarak veya ayrı bir işletme olarak ta karşımıza çıkmaktadır.

Yatırım merkezlerinin yöneticileri diğer merkez yöneticilerine göre önemli derecede büyük sermayeyi kontrolleri altında bulundurur. Bu yüzden organizasyon için değerlendirilmesi en önemli olan merkezdir. (Maher, 1997 : 638)

Yatırım merkezlerinin finansal anlamda değerlendirilebilmesi için Yatırım dönüşüm oranı ve artık kar gibi finansal değerlendirme yöntemleri kullanılmaktadır. (Burch, 1994 : 940; Maher, 1997 : 639-640)

2.4.5. Muhasebe Sisteminin Düzenlenmesi

Sorumluluk muhasebesi; genel olarak finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesinden farklı bir muhasebe sistemi olarak düşünülmemelidir. Sorumluluk muhasebesi bir anlamda bu muhasebe sistemlerine yardımcı bir alt

sistem olarak işletmelerde kullanılmaktadır. Yalnız kullanılan mevcut muhasebe sisteminin sorumluluk muhasebesine uygun hale getirilmesi sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişi için gereklidir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin; işletmelerde istenilen nitelikte uygulanabilmesi için mevcut muhasebe bilgi sisteminde Türkiye’ de uygulanan tek düzen muhasebe sisteminde ana hesaplar hariç alt hesaplar kullanılarak oluşan faaliyetlerin sorumluluk muhasebesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bir diğer önemli konuda sorumluluk muhasebesinin önemli amaçlarından biri olan maliyet kontrolüdür. Maliyet kontrolünde etkinliğin sağlanabilmesi için işletmede uygulanan maliyet muhasebesinin sorumluluk muhasebesine uygun olarak düzenlenmesi gereğidir. Burada esas değişim, maliyetlerin ürün veya hizmet bazlı değil sorumluluk merkezleri baz alınarak yapılması ve kontrol edilebilir ve kontrol edilemez nitelikte ayrımından kaynaklanmaktadır. .

2.4.5.1. Sorumluluk Muhasebesine Uygun Olarak Hesap Planlarının Düzenlenmesi

Sorumluluk merkezlerine ayrılan işletmede oluşan faaliyetlerin sorumluluk merkezlerine göre ayrımı için muhasebe verilerinin de sorumluluk merkezlerine göre ayrımını gerekli kılmaktadır. Bu şekilde bir yapıyı oluşturabilmek için öncelikli olarak hesap planlarının da sorumluluk merkezleri baz alınarak tekrar alt hesaplara ayrılması gerekmektedir.

Tek düzen hesap planı içinde belirtilen hesap sınıflarının isim, kod numaraları ve sıralamaları değiştirilemez. (Ulu, 1995 : 15) Çünkü planda yer alan hesap sınıflarının dizilişi sıralamada herhangi bir değişiklik yapılmadan bilançoya aktarılacak şekildedir. (Ulu, 1995 : 15) Tek düzen hesap planlarında yapılabilecek değişiklik ana hesapların altında alt hesaplar oluşturularak yapılabilmekte ve bu şekilde oluşan her hesap verisinin daha spesifik olarak ayrımı gerçekleştirilebilmektedir.

İşletme içinde performans ölçümlemesi yapılarak sorumlu kişilerin başarısı ölçümlenmek isteniyorsa tek düzen hesap planı alt hesaplarının organizasyonu yapılırken; hasılat ve maliyet kalemlerinin gruplandırılması, maliyetlerin hangi

merkezler ve kimler tarafından kontrol edilebildiği konuları ön planda tutularak oluşturulması gerekmektedir. (Benligiray, 1996 : 206)

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği ve sorumluluk merkezleri ile muhasebe sisteminin uyumlu olarak işleyebilmesi için tek düzen hesap planında 6. ve 7. grup hesaplarda ki gelir ve gider hesaplarının alt hesap olarak tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Maliyet hesapları 6. grupta tek düzen hesap planında belirtilen hesaplardan oluşurken 7. Grup maliyet hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. 7/A seçeneğinde ilgili giderler fonksiyon esasına göre kaydedilmesinin yanında hem çeşit hem de ilgili yerlere göre alt hesaplarla izlenme imkanına sahip olduğu için sorumluluk muhasebesinde uygulanması 7/B sistemine göre daha uygundur. (Tokaç, 2007 : 795) Bu amaçla örnekler 7/A sistemine göre verilmiştir.

Bu hesapların hizmet üretim işletmelerinde ve ticari işletmelerde uygulanması durumunda alt hesaplarla gider çeşitlerine göre izlenmesi gerekecektir.

Hesap planlarının sorumluluk muhasebesine uygun olarak yapılmasındaki bir diğer önemli konuda gelir ve giderlerin sorumluluk merkezlerindeki kontrol edilebilirliğini belirlenmesi üzerinedir. Sorumluluk merkezlerindeki sorumlu yöneticilerin sorumluluk raporlarında etkin bir gider ve gelir kontrolü ve performans değerlendirme için ayrı ayrı belirtmesi gereken kontrol edilebilir ve kontrol edilemez gelir ve gider ayrımının hesap planlarında da ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Sorumluluk muhasebesine uygun hesap planı yapılırken işletmede oluşan giderlerin ve gelirlerin hangi merkezlerde oluştuğunun tespiti içinde sorumluluk merkezlerinin de alt hesaplara dahil edilmesi gerekir. Bunun için işletmedeki organizasyon şemaları kullanılarak hesap planının organizasyonunun yapılması uygun olacaktır. (Uslu, 1982 : 89)

2.4.5.2. Maliyet Muhasebesi Ve Sorumluluk Muhasebesi Açısından Maliyetler

En geniş anlamıyla maliyetler; bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların tümüdür. İşletmeler, belirledikleri bu amaçlara ulaşmak için oluşan

maliyet bilgilerini, maliyet muhasebesi sistemi içinde etkin bir şekilde kontrol etmek zorundadırlar. Maliyet muhasebesi, bu bilgilerin türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir”(Altuğ, 1999 : 6)

Sorumluluk muhasebesi sisteminin önemli konularından biri de etkin bir maliyet kontrolünü sağlama üzerinedir. Bu açıdan sorumluluk muhasebesi maliyet muhasebesinden farklı bir sistem olarak düşünülmemeli bizatihi maliyet muhasebesine yardımcı bir sistem olarak değerlendirilmelidir.(Uslu, 1982 : 4-5)

Sorumluluk muhasebesinde maliyet muhasebesi ile maliyet kontrolü açısından amaç bütünlüğü mevcutken, işleyiş açısından farklılıklar mevcuttur. Young bunları şu şekilde ifade etmektedir. (Young, 2007 : 242)

Maliyet muhasebesi genel olarak işletmenin tamamında oluşan maliyetleri konu almaktadır. Sorumluluk muhasebesi ise sorumluluk merkezlerinde oluşan maliyetlerin sorumlu yöneticiler tarafından belirlenmesi ile bu maliyetlerin üst yönetime iletilmesini sağlayan ve bu şekilde maliyet kontrolü sağlayan bir sistemdir. Sorumluluk muhasebesi sorumluluk merkezlerindeki oluşan maliyet bilgilerini gider yerlerini ön planda tutarak oluşturarak maliyet muhasebesine yardımcı olur.

Maliyet muhasebesinin oluşturulmasında birincil sorumlular, muhasebe personeli iken sorumluluk muhasebesinde maliyet bilgilerinin oluşturulmasında birincil sorumlu sorumluluk merkez yöneticileridir.

Maliyet bilgilerinin kullanımı açısından bakıldığında maliyet muhasebesinde maliyetler direkt ve endirekt maliyet olarak ayrımı önemlidir. Sorumluluk muhasebesinde ise maliyetler kontrol edilebilirlik temeli üzerine kuruludur. Kontrol edilebilirlik sorumluluk muhasebesinde önemli bir konudur. Maliyet kontrolünün etkin bir şekilde yapılması için sorumlu yöneticiler tarafından üst yönetime verilecek sorumluluk raporlarında hem kontrol edilebilir hem de kontrol edilemez maliyetlerin gösterilmesi faydalı olacaktır. Kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetler konusu ileriki bölümlerde ayrıntılı olarak ifade edilecektir. Ayrıca organizasyonun sorumluluk merkezlerine ayrımı ile birlikte daha önceden endirekt olarak nitelenen bir çok maliyetin o merkez için direkt hale dönüşmesi ile endirekt maliyetlerde azalma meydana gelecektir. (Büyükmirza, 2003 : 204)

Ana faaliyetler ve uygulama açısından bakıldığında maliyet muhasebesi; sırası ile maliyet nesnelерinin seçimi maliyetlerin maliyet merkezlerine atanması, dağıtım temellerinin seçimi, yardımcı merkezlerdeki maliyetlerin esas merkezlere dağıtımı maliyet nesneleri ile maliyetlerin ilişkilendirilmesi üzerine kurulu iken ; sorumluluk muhasebesinde maliyet faktörlerinin belirlenmesi maliyet faktörlerinin bütçelerde kullanılması ve sorumlulukların belirlenmesi üzerine kuruludur.

Yönetsel kullanım açısından maliyet muhasebesinde üretim hattının karlılığının belirlenmesi, uygun karar formülasyonu (bina, teçhizat, program, uygun üretim hattı için personel seçimi) fiyat belirleme öncelikli konularken; sorumluluk muhasebesinde ise; maliyet faktörlerinin kullanımı ile maliyet kontrolünü geliştirme, motivasyon, performans ölçümü, sorumlulukların dağıtımı ile bölümlerin kontrolü öncelikli konulardır.

Genel olarak bakıldığında sorumluluk muhasebesi ile maliyet muhasebesi arasında ki fark öncelikler ve işleyiş açısındandır. Sorumluluk muhasebesinin maliyet muhasebesine kattığı en önemli farkındalık, organizasyonun parçalara ayrılması ile en uç noktada maliyet bilgilerini ortaya çıkarma ve bu şekilde ürünleri veya hizmetleri baz alarak değil, gider yerlerini (sorumluluk merkezleri) baz alarak (Uslu, 1982 : 57) maliyetleri sorumluluk raporlarını kullanmak sureti ile kontrol altına alma üzerinedir. Aynı zamanda sorumluluk muhasebesi, sorumluluk merkezlerinde maliyet kontrolü için toplanmış veriler maliyet muhasebesinin önceliklileri olan birim maliyetlerin belirlenmesi, stokların fiyatlandırılması sağlanırken toplanan maliyetler aracılığı ile bölüm yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesine de yardımcı olmaktadır. (Kartal vd., 2004 : 364)

2.4.5.3. Sorumluluk Muhasebesinde Bütçeleme nin Önemi

İşletmelerin istenilen hedeflere ulaşabilmesi etkin bir kontrol ile mümkün olacaktır. Yönetim kontrol süreci içinde sorumluluk merkezi yöneticilerinin tüm örgüt amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olarak başarısının ölçülmesi ve değerlendirilmesi; yöneticinin yeteneklerinin değerlendirilmesi, gelecekle ilgili kararların önceden tahmin edilmesi, başarı değerlendirilmesi yapılan sorumlu yöneticinin başarısı hakkında bilgilendirilmesi, yönetici ile ilgili olarak terfi, başka göreve atama,

ödüllendirme, gibi kararların alınması için bir temel elde edilmesine, sorumluluk merkezinin ekonomik bir birim olarak karlılığı ve maliyetlerin kontrol altına alınmasına yardımcı olmaktadır. (Bursal ve Ercan, 1992 : 445)

İşletmelerde sorumluluk muhasebesi kullanılarak performansların ölçümlenebilmesi, maliyet kontrolünün sağlanabilmesi için bütçeleme önemi büyüktür. (Weetman, 2003 : 234) Sorumluluk muhasebesinde ileride de ifade edeceğimiz sorumluluk raporları çıkarılırken bütçelenmiş rakamlardan yararlanılacak bütçelenmiş değerlerle gerçekleşen değerler karşılaştırılmak sureti ile sapmalar ölçümlenerek farklar üst yönetim tarafından değerlendirilecektir.

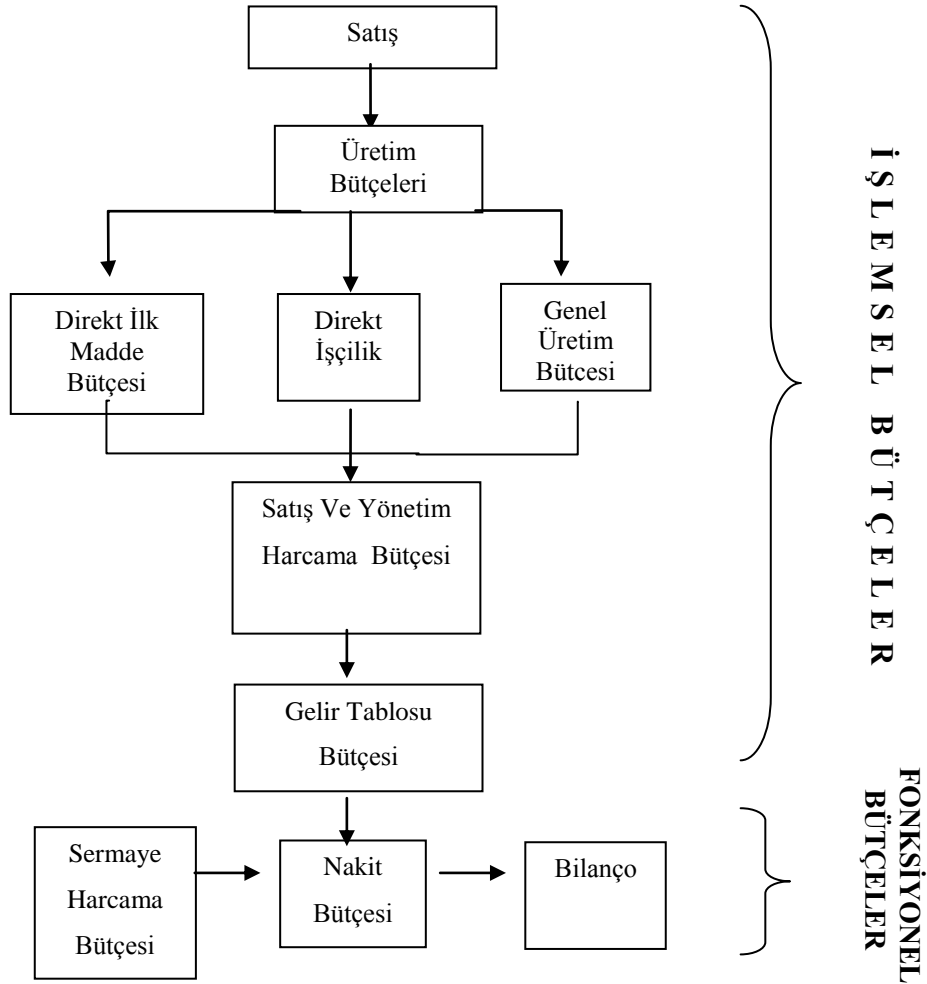
Bütçe ; işgücü,ara-gereç, yer, zaman için planlanan harcamaları gösteren Akat vd., 2002 : 323) aynı zamanda örgütsel amaçlara ulaşmada firmanın önüne çıkan engelleri tanımlayan yöneticilerin harcamaları ve maliyetleri kontrol etmeleri ile kaynak dağıtımı ve mali bütünlüğü sağladıkları biçimsel bir tablo ve yönetsel bir araçtır. (Seer, 2000 : 187) Bütçelerin hem planlama tekniği olması hem de kontrol aracı olarak kullanılması onun önemini artırmaktadır. Bütçelerin kontrolü ise planlanan harcamalarla yapılan fiili harcamaların karşılaştırılması ile mümkün olmaktadır.

Bütçeler sayesinde rakamsal olarak bir denetim sağlanmış olacaktır. Bu rakamlarsa fiziksel miktarları ve parasal değerleri ifade etmektedir. (Efil, 1999 : 157)

İşletme bütçesi, işletme yönetim politikalarının ve hedeflerinin dönemsel olarak sayısal ve resmi olarak ifadesidir. İşletme bütçelerinde faaliyetler, sorumluluk merkezleri, mamuller ve ara dönemler itibari ile ayrıntılı bir biçimde gösterilirler.(Koç, 1989 : 61)

İşletme bütçeleri şekil de de gösterildiği gibi işlemsel bütçe ve finansal bütçe olarak ikiye ayrılır. (Weygandt, 1998 : 1038)

Şekil 2.4.: İşletme Bütçeleri



Kaynak : WEYGANDT Jerry J., KIESO E. Donald, KIMMEL Paul D.; Accounting Principles, 5th Edition, John Wiley & Sons Inc, 1998, s.1039

Şekilde de görüldüğü gibi öncelikli olarak işlemsel bütçeler hazırlanmakta işlemsel bütçelerden sonra ise finansal bütçeler hazırlanmaktadır. (Meigs ve Meigs, 1993 : 1154) İşlemsel bütçe bir yıl içinde üretilen mal ve hizmetlerden beklenen gelir ve giderleri içerir. Bu bütçelere örnek olarak Satış bütçesi, Üretim Bütçeleri ve gelir tablosu bütçesi verilebilir. (Weygandt vd., 1998 : 1039) Finansal Bütçeler ise işletmenin ihtiyaç duyduğu sermaye ve bunun kaynağını gösterir. Sermaye harcama bütçesi, nakit bütçesi, ve bilanço, finansal bütçelere örnektir. Nakit bütçesi beklenen

paraları ve ödemeleri sermaye bütçesi ise ek araç ve gereç ve yatırımları içim planlanan sermaye beklentilerini belirtir. (Akat vd., 2002 : 323)

Çalışmadaki amacımız bütçeleme değildir. Bu amaçla yukarıdaki bahsettiğimiz bütçelere ayrı ayrı değinilmeyecektir. Yalnız sorumluluk muhasebesi uygulayacak olan işletmelerde sapmaların tespit edilebilmesi ve başarı değerlemesi için baz alınacak verilere ihtiyaç bulunmaktadır. Sorumluluk raporlarını hazırlayacak olan sorumluluk merkez yöneticisi için standart değerler bütçeden alınacak hedef veriler olacaktır.

Sorumluluk muhasebesinde merkez açısından istenilen hedeflere ulaşılması için bütçelenen değerler hem yol gösterici hem de faaliyet artırıcı bir etki yaratacaktır

Sorumluluk muhasebesine uygun sorumluluk raporlarına baz alınacak bütçeleme ve bütçe denetimi, işletmelerde yönetim planlama ve denetimin özü sayılır. Bütçe örgütün tamamına uygulanır. İşletmelerde belirlenen amaçlara ulaşmada yol gösterici bir unsur olarak ifade edebileceğimiz bütçeler ana bütçeye bağlı olarak aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir. (moore ve Jaedicke, 1988 : 299)

- 1- Proje veya Mamul Bütçesi
- 2- Sorumluluk Bütçesi

Bir işletmenin proje veya mamul hattı için hazırlanmış bütçe, belirli bir proje veya mamul hattında oluşan gelir ve maliyetlerin ayrı ayrı bütçelendirilmesinden oluşur. Bütçelendirilen rakamlar fiili rakamlarla karşılaştırılarak değerlendirilir. Bu tip bütçeler kişilere yönelik denetim aracı olarak kullanımı yeterli olmayabilir. İşletme içinde kişilere yönelik denetim aracı olarak bütçeler kullanılmak isteniyorsa sorumluluk bütçeleri kullanılmalıdır.

Sorumluluk bütçeleri Sorumluluk merkezlerinde sorumlu yöneticileri baz alan ve bu merkezlerde oluşan gelir ve giderlerin bütçelenerek fiili sonuçlarla karşılaştırılması ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesini sağlayan bütçelerdir. Sorumluluk bütçelerinin başarısı yöneticilerin bütçelere olan inançlarına bağlıdır. Bütçenin işletmeye sağlayacağı faydayı iyi benimsemiş ve bütçe hedeflerine inanan yöneticiler sorumlulukları altındaki merkezlerdeki faaliyetlerin istenilen başarı hedeflerine ulaşmaları için çalışarak bütçelerinden beklenen faydanın oluşmasını sağlayacaklardır. (Pekiner, 1988 : 323)

Sorumluluk muhasebesi uygulayan işletmelerde belirlenen sorumluluk merkezleri teker teker değerlendirilmeli ve işletme içindeki artı veya eksi katkılarının ortaya çıkarılması gerekmektedir. İşletmelerde bu anlamda kontrol sisteminin oluşturulmasında bütçeler kullanılmaktadır. Sorumluluk merkezi yöneticileri arasında işletmeye etkilerinin ölçülebilmesi için yöneticilerinin performanslarının ölçülmesi gerekmektedir. performansların ölçümü için ise belirli standartların olması gerekmektedir. İşletme içinde bu standartların belirlenmesi ancak işletme için yapılacak bütçeler sonucunda ortaya çıkabilir. (Fisher vd.,2002 : 848) Bütçede düzenlenen belirli bir dönemi kapsayan işletmede oluşabilecek geleceğe dönük gelir, gider veya bunların her ikisini de içeren ileriye dönük bu planlarla sağlanacaktır. Bütçeler ileride de bahsedeceğimiz sorumluluk raporlarının kullanımı ile birlikte sorumluluk merkezlerindeki sorumluların belirlenmesi ve bunların faaliyetlere katkılarını belirlemeye yardımcı olur. Özellikle merkezkaç bir yapılanma uygulayan işletmelerde faaliyetlerin bir merkezden denetlenmesine kolaylık sağlamaktadır. (Haftacı, 2005 : 18)

Bütçelerden istenilen faydanın sağlanabilmesi etkin kullanılan bir muhasebenin varlığı ile mümkün olacaktır. Bütçe sisteminin işlevini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu veriler muhasebeden alınmaktadır. (Lazol, 2002 : 262) Öyleyse muhasebe sisteminin işletme için gerçekçi bütçelerin ortaya konulması için doğru ve net bilgileri sağlayacak şekilde örgütlenmiş olması gereklidir. Bu nitelikleri sağlayan muhasebe sistemi ise sorumluluk muhasebesidir. (Akdoğan, 2000 : 615)

Sorumluluk muhasebesi içinde sorumluluk merkezlerine göre düzenlenmiş hesap planları, gelir ve gider ayrımı aynen bütçe programlarını yapılması sırasında da kullanılabilir.

Bütçeler yürütmenin denetimini sağlayabilmeleri için işletmenin örgüt yapısı ile uyumlu olmalıdır. Bu nedenle örgüt içindeki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi bölümler arası ilişkilerin belirlenmesi, yetkiler ile sorumluluklar arasında uyumlu bir dengenin yakalanması gerekmektedir. (Akdoğan, 2000 : 615) Bütçe denetim noktalarının ise organizasyon şemasında belirtilen yetki ve sorumluluk noktaları ile aynı olmasına dikkat edilmelidir.

Sorumluluk muhasebesine uygun sorumluluk raporları ile önceden bütçelerle belirlenen standartlarla fiili durumlar karşılaştırılacak ve bu şekilde sapmaların

değerlendirilmesi ile işletme içindeki kontrol sağlanabilecektir. Bütçeler aynı zamanda sorumluluk merkezlerinin belirlenen bütçelere olabildiğince az sapmaya meydan verecek şekilde uyma zorunluluklarından dolayı oto kontrol sağlamaktadır. (Efil, 1999 : 157)

Sorumluluk muhasebesinde belirtilen işlevlerin gerçekleştirilmesinde bütçeler iki şekilde oluşturulur. Bunlar sabit bütçeler ve esnek bütçelerdir. (Uslu, 1982 : 84)

Sabit bütçeler; belirli bir kapasite kullanımını temel alarak düzenlenmiş bulunan bütçelerdir. (Lazol, 2002 : 312) Oluşacak olan giderler tek bir faaliyet hacmine göre düzenlenir. Sabit bütçeler birden çok seçenek içinde gerçekleşme olasılığı en yüksek olan faaliyet hacmine göre bütçe oluşturur. (Utku, 2009 :70) Fakat statik bütçeler olarak da ifade edebileceğimiz sabit bütçelerin en önemli handikabı planlama ve kontrol aşamalarında çeşitli oluşabilecek faaliyet hacimlerinin etkilerini hesaba katmamalarıdır. (Weygandt vd., 1998 :1073) Sorumluluk raporlarında kullanılan sapmaların faaliyet hacimlerine göre değerlendirilememesi durumu performansların gerçekçi bir şekilde ölçülmesini engelleyebilecektir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin ana amaçları için sabit bütçelere göre esnek bütçelerin kullanımı daha uygun sonuçlar doğuracaktır.

Esnek bütçeler; İşletmenin farklı faaliyet hacimlerine göre düzenlenebilen performans ölçümlerinde yararlanılan standartları, faaliyet hacminde görülen değişimler doğrultusunda değiştirilmesine imkan vererek standartların işlevlerini yitirmemelerini sağlayan bütçeleme çalışmalarıdır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere sorumluluk muhasebesi sistemine en uygun olan bütçeleme sistemi esnek bütçelemedir.

Esnek gider bütçeleri sorumluluk muhasebesinin maliyet kontrolü ve performans ölçümü için kullanacağı en temel araçtır. Sorumluluk muhasebesine göre sorumluluk raporlarının düzenleneceği dönemler itibari ile hazırlanan esnek bütçe rakamları ile gerçekleşen rakamlar karşılaştırılmakta ve sapmalar saptanmaktadır. (Brandon ve Ralph, 1997 : 618). Sorumluluk muhasebesinde esnek bütçelerle, fiili sonuçların karşılaştırıldıkları iç raporlar sorumluluk raporlarıdır.

Esnek bütçeler ile gelir ve gider rakamlarının belirlenmesinde farklı yöntemler uygulanabilir. Bu yöntemler ; (Yükçü, 1999 : 696-697)

- En yüksek ve en düşük noktalar yöntemi

- Muhasebe Yöntemi
- Mühendislik Yöntemi
- Dağılım Grafiği Yöntemi
- En küçük kareler yöntemi
- Regresyon analizi yöntemi

Kullanılabilecek başlıca yöntemlerdir. Bu yöntemlerden biri kullanılarak İşletmenin farklı faaliyet hacimlerine uygun bir esnek bütçe denklemi oluşturulabilecektir. Genelde literatürde bu yöntemlerin faaliyet hacmine göre genel üretim giderlerinin bulunmasından dolayı G.Ü.G. bütçelenmesinde kullanıldığı ifade edilse de bu yöntemler diğer gider ve gelir hedefleri içinde bir bütçe formülü oluşturmaya imkan vermektedir.

Sorumluluk muhasebesinin açısından bakıldığında işletmede bütçeler özellikle her bir merkez için sorumluluk raporları hazırlanırken ulaşılmaması istenilen hedefin belirlenmesi açısından daha önem oluşturmaktadır. Bu açıdan bakıldığında işletme için öncelik hedef istatistiksel bir değerlendirme sonrasında bulunacak bir baz değeri olabileceği gibi tamamen tecrübeleri doğrultusunda belirlenecek bir rakam, geçmiş dönemle bu dönem arasındaki fark da olabilir önemli olan yeni hedeflerin sorumluluk merkezindeki faaliyetlerin örgüt geneline yapacağı pozitif katkıyı sağlayacak şekilde belirlenmiş olmasına bağlıdır.

Örneğin; üst yönetimce sorumluluk merkezinden istenilen geçmiş dönem de bu sorumluluk merkezinde ortaya çıkan aşırı maliyetlerin kontrolü ise, bütçeleme yapılırken başlıca amaç ve hedef maliyetler üzerine olabilecekken daha spesifik noktada ilk madde ve malzeme maliyetinin azaltılması da olabilir. O zaman esneklik bir anlamda kısa süreli ve etkin hedeflerin belirlenmesi , yakın gelecekteki risklerin bertaraf edilmesi bu amaçla da geçmiş tecrübe ve istatistiksel verilerden faydalanılarak bir bütçenin oluşturulması demektir.

Yine sorumluluk muhasebesinde sorumluluk raporları ile performans değerlendirmesi yapılmaktadır. Bu değerlendirmenin en adilane şekilde yapılabilmesi için de belirlenen hedeflerin fiili sonuçlara tam uygunluğu esastır. Bu açıdan bütçenin esnekliği yani faaliyet hacminin statik bir bütçeden farklı olarak fiili faaliyet hacmine göre hesaplanması veya kısa süreli düzenlenmesinden dolayı daha gerçeğe

yakın değerler ortaya koyması bütçenin esnek olması gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır.

2.5. Sorumluluk Raporları Ve Performansların Değerlendirilmesi

İşletmelerde meydana gelen faaliyetleri yansıtan raporlar iki amaç için düzenlenmektedir. Bu raporlar sırası ile

- Bilgi raporları
- Kontrol raporlarıdır.

Bilgi raporlarındaki amaç işletme içi ve işletme dışı faktörlere faaliyetlerin nasıl uygulandığını ifade etmeye yarayan raporlardır. Bu tip raporların ana amacı işletme faaliyetlerinin hedef ve amaçlar doğrultusunda yönlendirildiğinin ölçülmesidir. Bu raporların hazırlanmasında muhasebe bilgilerinden yararlanılabileceği gibi diğer kaynaklardan da yararlanılabilir. Bu tip raporlara örnek olarak Gelir tablosu, fon akış tablosu, nakit akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu v.b. verilebilir.

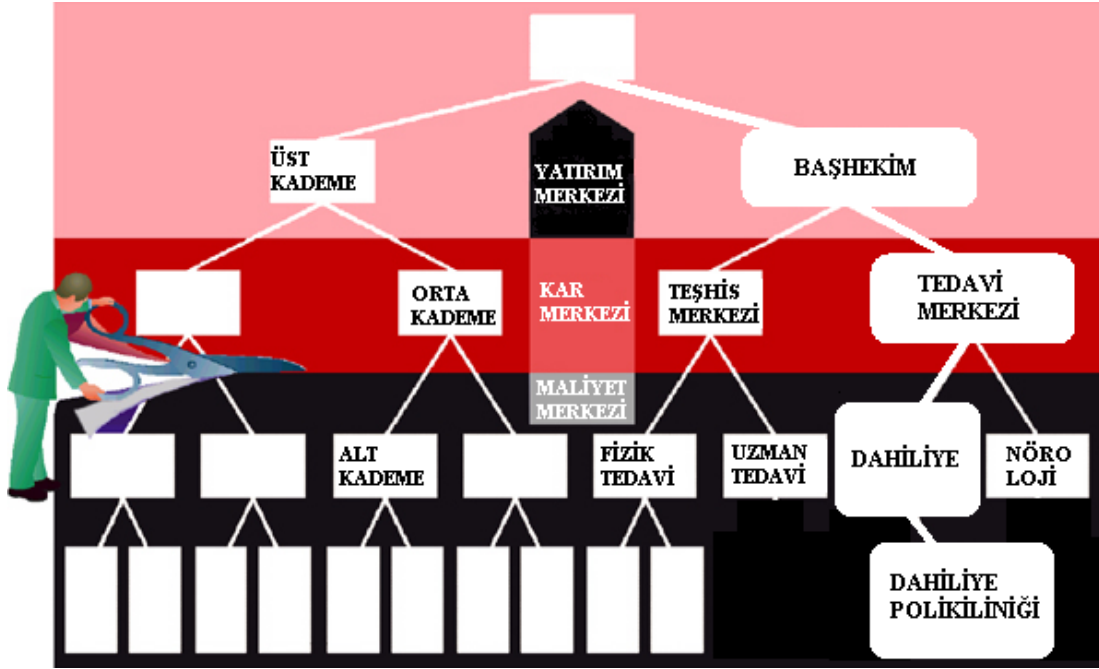
Kontrol raporları ise özellikle işletme içindeki yöneticilerin performanslarını değerlendirme amaçlı kullanılmaktadır. (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998 : 366) Bir kontrol raporu olarak; iç raporlama sistemindeki en önemli kavramlardan birisi, sorumluluk muhasebesi raporlarıdır. (Boadnar ve Hopwood, 1998 : 411) Sorumluluk raporları, ait olduğu merkezin, bütçelenen ve gerçekleşen fiili sonuçlarını ve bunlar arasındaki farkları yani sapmaları ortaya çıkaran raporlardır. (Hilton, 1999) Bu raporlar dönemsel olarak düzenlenmelidir.(Hatiboğlu, 1993 : 321) Dönemler ne kadar kısa olursa sorumluluk raporlarından istenilen performans değerlendirme ve maliyet kontrolü de o kadar başarılı olacaktır.

Muhasebe sorumluluğunun ana amacı izlenebilirliktir. Tüm faaliyetlerin sorumlu merkez tarafından izlenebilir olması gerekmektedir. Sorumluluk merkezlerinde oluşturulacak olan raporlar, işte bu izlenmeyi gerçekleştirecek ve bu raporlar sayesinde sorumluluk merkezleri ve uygulanan hareketler değerlendirilebilecektir. (Boadnar ve Hopwood, 1998 : 413)

İşletmede belirlenen sorumluluk merkezlerinde meydana gelen faaliyetlerle ilgili ayrıntılı bilgi; gelir ve maliyet esaslarına göre bu alanlardaki üst yöneticilere

sorumluluk raporları sayesinde ulaştırılmaktadır. Bu sayede yönetsel kontrol sağlanabilmektedir.(Kaygusuz, 2005 : 218) Sorumluluk raporlarının organizasyon içindeki dolaşımını aşağıdaki şekilde açıklamak gerekir.

Şekil 2.5.: Sorumluluk Raporlarının Organizasyon İçindeki Dolaşımı



Kaynak: Fontaine Craig W., Organizational Structure: A Critical Factor for Organizational Effectiveness and Employee Satisfaction, :Northeastern University August-2007,s.18 http://www.professorfontaine.com/files/Organizational_Structure_White_Paper_v7b.pdf den ve anonymous; Organizational Structure of a Hospital, <http://www.cte.unt.edu/healthden> uyarlanmıştır.

Şekil 2.5. de görüldüğü gibi Sorumluluk raporları alt kademe maliyet merkezlerinden orta kademe kar merkezlerine ve buradan da organizasyonun üst kademesi olan yatırım merkezine doğru bir yol izleyecektir. Bu şekilde, yetki akışı çizgisinin, her durumda, hastane işletmesinin başhekiminden dahiliye polikliniğinde çalışan hemşireye kadar gittiği görülmektedir. Her bir durumda, bireyler, organizasyon şemasında onların üstündeki kişiye karşı sorumludurlar. Sözelimi, organizasyon şemasının en altındaki hemşirenin problemi o hemşireden sorumlu uzman doktorun da problemi olmaktadır. Üstelik doktor da hemşirenin performansından tedavi merkezi başhekim yardımcısına karşı sorumlu tutulmalıdır. Sırayla, başhekim yardımcısının performansı da başhekim tarafından

değerlendirilir. Sorumluluk raporları bu şekilde organizasyon şemasının üst tarafına doğru bir hareket izleyecektir. Böylece organizasyon yapısı içinde en üst yönetici olan başhekim organizasyonun en altında görevli olan personelin performansından sorumlu olacaktır. (Boadnar ve Hopwood, 1998 : 412)

Özellikle hastane gibi işlemler ve bölümler açısından özellikle karmaşık yapıları işletmelerde (Dowless, 2007 : 53), sorumluluk raporları hazırlanması zaman alıcı olabilir bunun önlenmesi için yöneticilerin sorumluluk raporlarını örgüt içinde daha hızlı hazırlayabilmeleri ve üst sorumluluk merkezine aktarabilmelerine yönelik bilgisayar yazılımlarından yararlanılabilir. (Boadnar ve Hopwood, 1998 : 415) Bilgisayar sistemlerinin örgüt içinde kullanılması sorumluluk merkez yöneticinin sorumluluk raporlarını hazırlamasına katkı sağlarken üst yöneticilerinde analiz ve performans değerlemesinde yardımcı olacaktır.

Burada dahiliye polikliniği maliyet merkezinin oluşturacağı sorumluluk raporunun genel yapısı şu şekilde örneklenebilir.

Tablo 2.1 : Maliyet Merkezleri Sorumluluk Raporu

X Hastanesi Dahiliye Polikliniği Maliyet Merkezi 20..-1 Sorumluluk Raporu			
	Bütçelenen	Gerçekleşen	Sapma
Kontrol Edilebilir Giderler	1.700	1.500	200
Değişken Giderler			
Malzeme	Xx	xx	
Dışarıdan Gelen hemşire ücreti	xx	xx	
Kontrol Edilebilir Sabit Giderler	xx	xx	
Kontrol Edilemeyen Giderler	2.300	2.500	(200)
Sabit Giderler			
Sorumlu Doktor Maaşı	xx	xx	
Kadrolu Hemşire Maaşı	xx	xx	
Diğer Merkezlerden Dağıtımla Gelen Giderler	xx	xx	
Amortisman	xx	xx	
Sigorta	xx	xx	
Toplam	4.000	4.000	0
Kaynak: USLU Selçuk, a.g.e., s.162 den uyarlanmıştır.			

Sorumluluk raporu hazırlanırken görüldüğü gibi bütçelenen rakamlarla gerçekleşen rakamlar ve sapmalar belirtilmekte ve bu şekilde maliyet kontrolü sağlanabilmektedir.

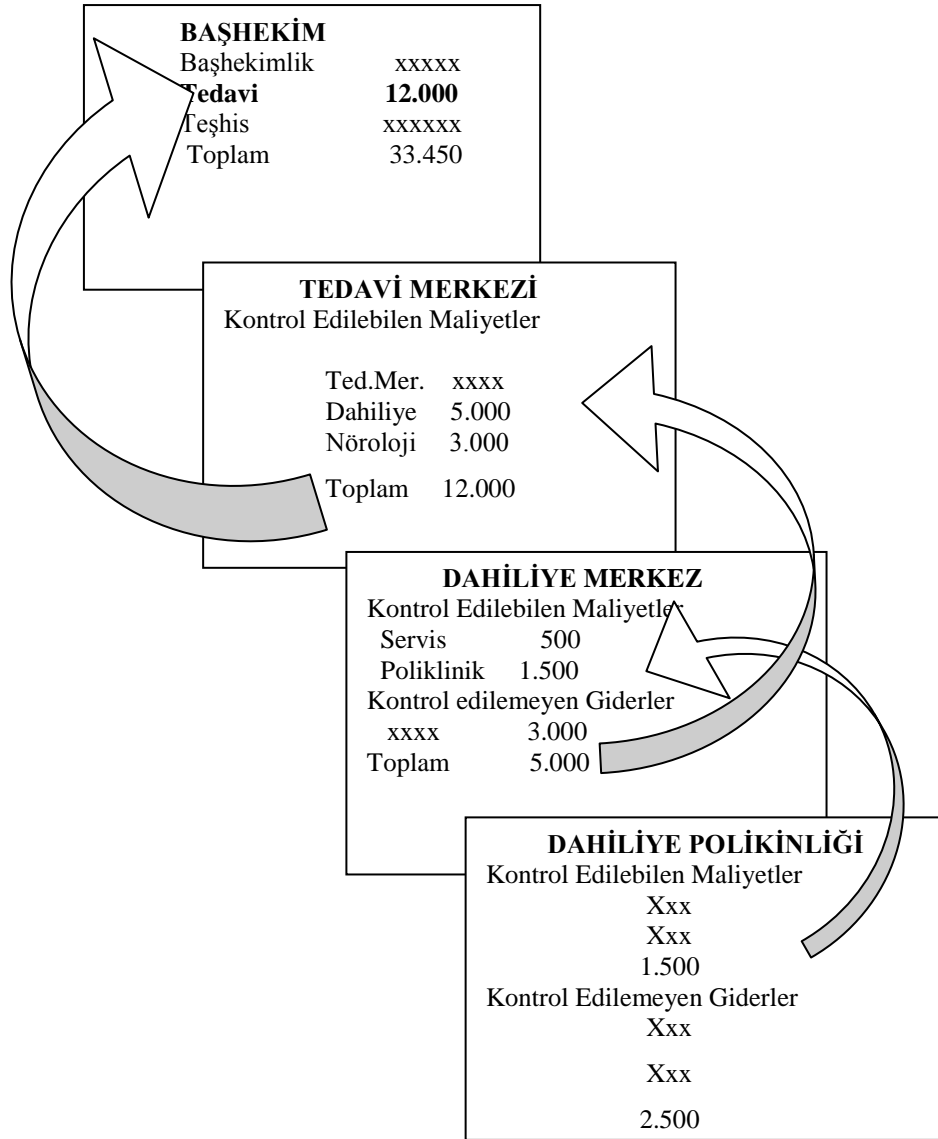
Tablo 2.1. de dikkat edilmesi gereken bir diğer unsur değişken maliyetlerin kontrol edilebilir olduğu sabit giderlerin ise çoğunluğunun kontrol edilemez gider niteliğinde olduğudur. Yalnız bazı sabit giderler sorumlu yöneticinin kararı doğrultusunda oluşmuş ise bu sabit giderler de kontrol edilebilir gider niteliği oluşturmaktadır. Örneğin sorumlu yönetici kararı ile alınan bir makine teçhizatın amortismanlarda meydana getirdiği artış

Bir diğer unsur kontrol edilebilir ve kontrol edilemeyen gider ayrımıdır. Bu ayırım sayesinde sorumlu yönetici sadece kontrol edebildiği giderlerden sorumlu tutulacak bütçe rakamları ile gerçekleşen değerler arasındaki fark (sapma) a göre performans değerlemesi de daha adilane şekilde yapılabilecektir.

Alt maliyet merkezlerinde yapılan sorumluluk raporları kontrol edilebilir maliyetlerin önemi dolayısı ile raporların özetleştirilmesi için sadece kontrol edilebilir maliyetlerden de oluşabilir. Burada kontrol edilebilir maliyetlerin bütçelenen değerden yüksek çıkması sorumlu yöneticinin performans değerlemesini negatif yönde etkileyecektir. Kontrol edilemeyen giderler de ise gerçekleşen değerlerin bütçelenen değerden fazla çıkması sorumlu yöneticinin performans değerlemesini etkinliğin olmamasından dolayı etkilemeyecektir.

Sorumluluk raporları alt merkezden üst merkeze doğru aktarılarak sonlandırılacaktır. Şekil de sorumluluk raporlarının alt kademedeki üst kademeye doğru aktarılması görülmektedir.

Şekil 2.6. : Maliyet Merkezi Sorumluluk Raporlarının İşleyişi



Kaynak: SEVGENER A.Sait, HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem; Yönetim Muhasebesi, Alfa, 5.Baskı, s.402 uyarlanmıştır.

Alt kademedan üst kademeye doğru çıkıldıkça kontrol edilemeyen giderler kontrol edilebilir hale dönüşecektir.

Sorumluluk raporu ile ilgili ikinci bir örnek yapı ise gelirlerin de dahil edildiği raporlardır. Bu durumda gelir kalemleri de ilave edilecektir.

Bu tip raporlara örnek bir rapor örneği tablo 2.2. de görülmektedir.

Tablo 2.2. : Kar Merkezi Sorumluluk Raporu

Tedavi Kar Merkezi Sorumluluk Raporu			
	Bütçelenen	Gerçekleşen	Sapma
Gelir	30.000	34.000	4.000
Dahiliye	X	X	X
Nöroloji	x	x	X
Değişken Giderler	15.000	12.000	3.000
Dahiliye	X	x	X
Nöroloji	x	X	x
Katkı Payı	15.000	22.000	7.000
Sabit Maliyetler	10.000	10.000	0
Net Kar	5.000	12.000	7.000

Kaynak: HANSEN Don.R., MOWEN Maryanne M..Cost Management, Fifth edition, : Accounting and control, Thomson South-Western, 2006, s.837 ;YOUNG David, a.g.e., s.282

Kar merkezleri tarafından hazırlanılacak sorumluluk raporlarında gelir ve gider farkı yanında katkı payına da yer vermek gerekmektedir. Katkı payı gelirle değişken giderler arasındaki farkın sabit maliyetleri karşılama değerini göstermesi açısından önemlidir. (Hansen ve Mowen, 2006 : 738) Performans raporlarından özellikle kontrol edilebilirliğin ön planda tutularak performans değerlemesinin yapılacağı düşünülürse katkı payı üst yönetime bu açıdan önemli bir bilgi sağlayacaktır.

Sorumluluk Muhasebesi özellikle gelişmiş işletmelerde karmaşık yapının belirli bir düzen içinde yürütülmesi bu yapı içinde sistemli bir maliyet kontrolünün sağlanması ve belirlenen hedeflere ulaşmak adına ademi merkezîyetçi bir yapıda bölümlenen işletmelerin her bir merkez için belirlenen bütçelere ulaşılmasında performans değerlemelerinin kullanılarak aksayan merkezlerin belirlenmesi ve aktif yöneticilerin tespit edilmesi için önemli bir sistem olarak görülmektedir.

Konumuzu oluşturan hastane işletmeleri de devamlı gelişim içinde bulunan ekonomik yapı içinde yer alan bir işletme durumundadır. Özellikle matriks yapısı ile karmaşık bir organizasyonu oluşturan hastanelerde istenilen hedeflerin yakalanabilmesi için sistemli bir yapı sürdürülmesi önem arz etmektedir. Bu sistem içinde muhasebe bilgi sistemine yardımcı olan sorumluluk muhasebesinin uygulamaya geçirilebilmesi karmaşık yapıyı düzenleyecek aynı zamanda hastane işletmelerinin diğer işletmelerden ayıran en önemli özelliği olarak ifade edebileceğimiz insan sağlığı üretimini en az maliyetle gerçekleştirme değil kaliteden ödün vermeden maliyet kontrolünü üst seviyede tutarak sağlamaya yönelikte sorumluluk muhasebesi kullanılabilir.

Bugün gelişmiş ülkelerde sorumluluk muhasebesi sistemi 80' li yıllardan beri sağlık sektöründe kullanımı devlet tarafından da desteklenmektedir. Ülkelerin gelişmişliğini gösteren insani gelişmişlik endeksinde sağlık sektörü önemli bir yer oluşturmaktadır. Bu açıdan da bakıldığında sorumluluk muhasebesinin Türkiye hastanelerinde kullanılması hastane işletmelerinin daha etkin ve verimli şekilde hizmet vermesini sağlayacak sağlık alanındaki olumlu göstergeler Türkiye' yi dünya ülkeleri arasında üst seviyelere çıkaracaktır. Özellikle son yıllarda ki sağlık alanındaki olumlu değişime muhasebe sisteminde getireceği katkı ile fayda sağlayacağına inandığımız sorumluluk muhasebesi sisteminin hastane işletmelerinde uygulanabilirliği üçüncü bölümde ifade edilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HASTANE ORGANİZASYONLARINDA SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

3.1. Hastane İşletmeleri Ve Sorumluluk Muhasebesi

Yüzyılın son çeyreğinde sağlık kuruluşlarının da giderek karmaşık bir yapı aldığı görülmektedir. Sağlık kuruluşlarında bu karmaşıklığın giderilmesi ve bu şekilde finansal ve mali anlamda performans artışını sağlayabilmek için bu işletmelerde yeni çalışmalar yapma gerekliliği ortadadır. (Zelman vd., 2004 : 394)

Sağlık hizmeti veren üretim birimlerinin en büyüğünü hastaneler oluşturmaktadır. Birey ve topluma teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu sağlık hizmetleri sunan hizmet işletmeleri olan hastanelerin çağdaş ve modern işletmecilik anlayışına göre yönetilmeleri yanında (Özgen ve Öztürk, 1992 : 8), hastane işletmelerinde verilen sağlık hizmetlerinin başarı ile sunulabilmesi için hastane işletmelerinde faaliyetlerin, süreçlerin planlanması, örgütlenmesi, planlanan faaliyetlerin uygulamaya konulması uygulamaların istenilen hedefler doğrultusunda yürütülmesini sağlamak amacı ile denetim ve kontrol sisteminin kurularak yürütülmesi gerekmektedir. (Coşkun, 2009 : 47)

Türkiye’ de sağlık hizmetlerinin büyük bir bölümünü devlet hastaneleri oluştururken aynı zamanda özel hastanelerin de gün geçtikçe önemli derece de bu sektörde yer aldığı görülmektedir. Etkin bir sağlık hizmeti sadece devlet eli ile değil özel sektörle de yapılmalıdır. Devlet hizmet üretiminden kademeli olarak çekilerek özel sektörün önünü açmalıdır. (Kerman, 2006 : 286)

Özel hastane işletmeleri ise, çeşitli sektörlerdeki özel yatırımlar gibi belirli hedefleri olan işletmeler olarak görülmelidir. Bilindiği gibi piyasa ekonomisinin tam rekabete dayalı olduğu ekonomilerde işletmeler pazar paylarını korumak ve geliştirmek, işletmeyi ayakta tutabilmek için kar elde etmek ve bu karlarını sürekli kılmayı isterler.(Akwahle, 2006 : 3) Bunun yanında çağdaş işletme mantalitesi müşteri memnuniyetinin ön planda tutulması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Kamu ve özel hastaneler haricinde bu sektördeki diğer önemli sağlık işletmeleri ise araştırma ve eğitim rolünü üstlenen üniversite hastaneleridir.

Hastane işletmelerinde esas konunun sağlık olması önceliklerin müşteri olan insanın sağlığını devam ettirmek ve kaybedilen sağlığın geri kazanılması üzerine olması karın ikincil öncelikleri arasına atılmasını gerekli kılmaktadır. Tabi ki hastane işletmeleri de devamlılığını sağlayabilmek için kâra ihtiyaç duyacak ama bunu maliyetlerini en aza indirgeyecek tedbirlerle sağlaması daha uygun olacaktır.

Yine hastane işletmelerinin bu karmaşık yapısı içinde maliyetlerin kontrol altına alınması da önemli bir konudur. Örneğin ayakta tedavi gören bir hastanın poliklinik hizmeti, röntgen, laboratuvar, hizmeti bu hasta ile ilgilenen doktor ve hemşirelerin maliyetleri veya yatan bir hastanın bir günlük maliyeti ona verilen oda, pansiyon, bakım, ilaç, hemşirelik ve benzeri maliyetleri bilgilerinin toplanması genel olarak maliyetlerin belirlenmesi farklı hizmet merkezleri için bu maliyetlerin toplanması hastanelerde maliyet muhasebesini ve maliyetlerin kontrolünü önemli kılmaktadır.(Young, 2003 : 241) Sorumluluk muhasebesi; sorumluluk merkezleri ile parçalara ayırdığı işletmeyi yöneticiler tarafından bu merkezlerde oluşan maliyet bilgilerinin toplanması, en uygun seviyelerde oluşturulması, kontrol edilmesi ve raporlanması ile genel seviyede denetiminin de sağlanmasına imkan vererek bu önemli konuda da fayda sağlamaktadır.

Hastane işletmeleri organizasyon olarak çok karmaşık bir yapı oluşturmakta ve yönetim bilgi sisteminin kontrolü ise bu açıdan zorlaşmaktadır. Hastane işletmelerinin organizasyonu merkezi bir yapıdan çok merkezkaç bir yapıda oluşturulması bu işletmelerdeki içe içe girmiş olan yapının daha iyi kontrol edilmesini sağlayacaktır. Hastane işletmelerinin merkezkaç yapıya uygun olarak sorumluluk merkezlerine bölünmesi bu etkinliği sağlayabilecektir.

Yukarıda saydığımız nedenler sonucunda hastane işletmelerinde verimliliğin sağlanabilmesi, maliyetlerin kontrol altında tutulması, performans ölçümü yapılabilmesi, yönetim kontrolünün sağlanabilmesi, geleceğe dönük etkin kararlar verebileceği bir yönetim bilgi sisteminin oluşturulabilmesi için sorumluluk muhasebesinin uygulanması tercih edilecek sistemlerin başında gelmektedir.

Sorumluluk muhasebesinin hastane işletmelerinde uygulanabilmesi için daha önceki konularda bahsettiğimiz sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli şartların hastane işletmelerinde de uygulanabilirliğinin araştırılması gerekmektedir. Bu amaçla öncelikli olarak organizasyon yapısının merkezkaç bir

yapıda düzenlenmesi, yetki ve sorumlulukların dağıtılması, sorumluluk merkezlerinin ve bu sorumluluk merkezlerine atanacak olan yöneticilerin belirlenmesi ve hastanelerde uygulanan muhasebe sisteminin de sorumluluk muhasebesine uygun bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Sorumluluk muhasebesinin hastane işletmelerinde uygulanmasının bu işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmasını sağlayacaktır. Her bir merkezin kontrol edebildiği ve kontrol edemediği maliyetleri belirlemesi ve bunlarla ilgili belirlenen dönemlerde raporlar hazırlaması maliyetlerin kontrol altına alınmasını sağlayacaktır. Hastane işletmelerinde her bir merkezin performans ölçümlerinin yapılması bu işletmelerin kurumsal bir yapıya ulaşmasına zemin oluşturacak, (Susmuş, 2002 : 1; Alpugan, 1995 : 151) yine performansların ölçümü ile birlikte organizasyon içinde aksayan merkezler belirlenebilecek ve hedefler doğrultusunda çalışan merkezlerin ödüllendirilmesi ile de etkinlik sağlanabilecektir.

3.2. Merkezkaç Bir Yapılanma Gerekliliği

Hastane işletmeleri büyük yatırımları gerektiren ve aynı zamanda bu yatırımların yönetilmesi ve kontrolü zor olan hizmet işletmeleridir. Bugün dünyada milyarlarca dolarlık bir sektör olan bu işletmelerde profesyonel yönetim anlamında diğer işletmeler kadar mesafe katedilemediği görülmektedir. Hastane işletmeleri konularında uzman; hekim, doktor, hemşire, laboratuvar teknikeri, v.b. gibi bireylerin çalıştığı kurumlar olmasına rağmen sağlık sistemi, sağlık sektörünün bu önemli kurumlarının yönetimini bahsettiğimiz diğer meslekler kadar dikkate almamıştır. (Akwahle, 2006 : 1)

Hastane işletmelerinin büyük ve karmaşık bir organizasyon olmasına karşın devlet hastanelerinde mevcut yasal düzenlemeler ve merkezîyetçi bürokrasi (Hayran, <http://www.merih.net>), genelde kapalı aile şirketleri olarak oluşturulduğu gözlemlenen özel hastanelerde ise girişimci veya sermayedarların kontrolünde olan idari işlerin hastane müdürleri sağlık hizmetlerinin ise başhekimler tarafından yürütüldüğü merkezi bir yapıda yönetildiği görülmektedir. Üniversite hastanelerinde ise yapıya eğitim faktörünün de girmiş olması ile birlikte tıp fakültesi dekanının da işleve dahil olması ile birlikte yönetimin paylaştırıldığı görülmektedir. (Küçükilhan ve Lamba, 2007 : 110) Hastane işletmelerinde ortaya çıkan yetki karmaşası aynı

zamanda ileride açıklayacağımız organizasyon şemalarının karmaşıklığını da ortaya çıkarmaktadır. Hastane işletmelerinin daha etkin bir yapıya sahip olabilmesi için merkezkaç bir yapının uygulanarak sorumluluk ve yetkilerin adilane bir şekilde dağıtılarak sistemin işleyişi sağlanmalı ve hastane işletmelerinin karmaşıklığı azaltılmalıdır.

Farklı meslek gruplarını bünyesinde barındırması (Özmen ve Katınlı, 1994 : 135) ve verdiği hizmet açısından kalite ve etkinliğin önemli olması, organizasyon olarak çok karmaşık bir yapıya sahip olması gereği daha esnek ve dinamik bir örgüt yapısı oluşturmak zorundadır. Bu yapı ademi merkeziyetçi bir yapı ile oluşturulabilir. (Netten, 1963 : 207)

Sorumluluk Muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli olan merkezkaç yönetim tarzı, organizasyon içinde sorumluluk merkezleri içinde yönetimi iyi bilen kaliteli ve konusunda uzman personellerden oluşması sistemin çalışmasını ve beklenen faydayı etkin kılacaktır. Gelişmiş ülkelerin sağlık sektörüne bakıldığında, hastane işletmelerine profesyonel yöneticiler yetiştirme ihtiyacı doğrultusundan son yıllarda üniversitelerde önemli ve revaçta bir meslek olarak sağlık yönetimi programlarında yönetim prensipleri doğrultusunda eğitilmiş elemanların bu piyasada yer aldıkları görülmektedir.(Reed, 2008 : 39) Bu bireylerden faydalanılarak etkinliğin artırılması mümkündür.

Hastane işletmelerinin mülkiyet tipine göre kamu, özel veya üniversite hastanesi olsun genel olarak bilinen üst yönetici kimliği başhekimlerdir. Hastane işletmelerinin esas mesleği hekim olan başhekimler tarafından yönetilmesi ise, konularında uzman olan çeşitli meslek gruplarında bulunan bireylerin merkezi açıdan yönlendirilmesi ve yönetilmesini zorlaştırmaktadır. (Özgen, 2002 : 74) Hastane işletmelerinde yönetsel olarak ortaya çıkan en önemli sıkıntı kendi alanında uzman hekimler ile idareciler arasında yaşanan problemlerdir. Sorumluluk muhasebesini uygulayarak hastanelerde istenilen başarının yakalanabilmesi için profesyonel hekimler ile başhekim ve yöneticiler arasındaki farklılıkların uzlaştırılması gerekmektedir. (Aidemark, 2001 : 39) Örnek olarak hekimler yapılan sağlık harcamalarında tedavinin en iyi şekilde sonuçlanması için maliyet kısıtlaması yapmazken Başhekimler işletme hedeflerini düşünme zorluğu içinde maliyetleri

kısmak istemektedirler. Bu çatışmanın giderilebilmesi sorumlulukların dağıtılması ile mümkün olabilecektir.

Hastane işletmelerinde ademi merkeziyetçi bir yapının uygulanmasının sağlayacağı diğer faydalar şunlardır. ;(Rayburn, 1996 : 581; Yükcü, 1999 : 731-732; Horngren ve Foster, 1997 : 853; Zelman vd.,2004 : 394-396)

- Karmaşık bir yapıda oluşmuş olan hastane işletmelerinin bir arada yönetilebileceği ve kontrol altında tutabileceği bölümlere ayrılması sağlanır.

- Hastane organizasyonlarında ortaya çıkacak bir sorun ve tedbir belirlenen en yakın yönetici tarafından çözülerek kontrol altına alınacaktır. Karar alınacak bölüm yöneticisi konuya daha vakıf olması sebebi ile daha çabuk ve daha etkin bir karar alabilecektir.

- Karar verme yetkisini kullanabilen sorumluluk merkezi yöneticisi, işinden daha fazla tatmin sağlayacaktır.

- Merkezkaç yönetim, yöneticilere sorumluluklarına uyma yetkisi vererek, daha fazla performansa teşvik ederek motivasyon sağlar, Özellikle hekimler ve başhekim arasında sorunlara yol açan maliyet problemi hekimin bu sorumluluk merkezi yöneticisi olması durumunda kontrol edebildiği maliyetlerin raporlanması aşamasında maliyet analizini daha iyi yapabilmesi imkanını da sağlamış olacaktır.

- Yukarıda da belirttiğimiz gibi sektörün en önemli sorunlarından biri olan konusunda uzman yönetici bulma zorluğu örgüt içinde personel alt kademedeki tecrübe kazandırılarak geleceğin üst yöneticilerinin kazanılmasını sağlayacaktır. Karar alma özgürlüğüne sahip yönetici aldığı kararlarla tecrübe kazanacak ve ileride üst yönetimde yer alma imkanı sağlayacaktır.

- Üst yöneticilerin rutin işlerle zaman kaybetmesi engellenir. Üst yönetici günlük işletme sorunları ile ilgilenmek yerine daha stratejik konularda karar verme süresi kazanacaktır. Hastane işletmelerinde ki en önemli sorun merkezi yapının getirdiği bir sonuç olarak rutin işlerle uğraşma gerekliliğidir. Bu şekilde başhekim ve diğer üst yöneticilere daha fazla zaman kalacaktır.

Hastane işletmelerinde etkinliğin sağlanabilmesi, geleceğe dönük kararların alınması, örgütleme, planlama ve kontrol gibi temel işlevlerin yerine getirilebilmesi için yönetimin faal bir muhasebe bilgi sistemine ihtiyacı vardır. Hastane

işletmelerinde muhasebe bilgi sisteminin geliştirilebilme ilkelerinden birisi de örgüt yapısının düzenlenmesi gerekliliğidir. Hastane işletmelerinde yetki ve sorumluluk alanlarının belirlenmesi muhasebe bilgi sisteminden daha aktif şekilde faydalanmayı sağlayabilecektir. Bu sistem merkezkaç bir yönetim tarzını gerektirmektedir. (Sürmeli, 1996 : 68)

3.3. Hastane İşletmelerinde Yetki Devri (Yetki Göçerilmesi)

Hastane işletmelerinde yetki devri merkezi yönetim sisteminde de olsa da gerçek anlamda özünü merkezkaç yönetimde ortaya koyabilmektedir. Özellikle merkezi yönetimlerde yetkiyi üzerinde bulunduran yönetim kurulu veya başhekim bütçe uygulamalarında meydana gelebilecek sıkıntılar, yönetimi paylaşmama isteği üste karşı sorumluluğundan dolayı astlara çok fazla güvenememesinin sonucunda yetki devrini çok fazla kullanmak istememektedir.(Lomas, 1997 :817) Merkezkaç yönetim tarzının uygulanması ile birlikte verilen sorumluluklarla birlikte yetki paylaşımı da zorunlu bir hal almaktadır. Bunun sonucu olarak üst yönetimden ast yönetime doğru bir yetki aktarımı gerçekleştirilmektedir. Bu şekilde uygulama hem üst yönetimin rutin işlerden kurtulmasını sağlamakta hem de ast yönetimin yönetime katılmasına imkan sağlamaktadır.

Hastane işletmelerinde Sorumluluk muhasebesi uygulaması ile birlikte hastane işletmelerinin modern yönetim ve organizasyon anlayışına göre yönetilmesi, organizasyonlarda amaç birliğinin sağlanması, yetki ve sorumluluklarda denkliğin sağlanması, yetki devrinin yapılması, işbölümü ve görevlerin tanımlanması (Özgen, 1992 : 38-39) gerçekleştirilebilecek ve hastane işletmelerinin daha etkin ve verimli çalışması sağlanacaktır.

Yetki devrinin başarılı olabilmesi mutlak ki devrin yapılacağı personelin görevini tam olarak yapmasına bağlıdır. Yetki göçerimi yapılacak personele aynı zamanda rol ve görevlerinin üst yönetim tarafından tanımlanmış olması görevi alan personelinde kendi rol ve işlevini en üst seviyede yapabilecek yeterliliğe sahip olması gerekmektedir. (Aslan, 2004 : 602)

Sağlık Bakanlığı tarafından Mart 1993 tarihli “Ulusal Sağlık Politikası” adlı belgede hastanelerin çağdaş yönetime geçişi önündeki engeller belirtilmiştir. Bu

engellerden biri de yetki ve sorumluluk dağılımının tam olarak yapılamamış olması ve yetki göçerilmesinde kullanılacak olan görev tanımlarının tam olarak ifade edilmemiş olmasıdır.(Küçükilhan ve Lamba, 2007 : 111-112) Hastane işletmelerinin iyi bir işleyişe sahip olabilmesi için yetki ve sorumluluk dengesini iyi kurması gerekmektedir. Bu sorumluluk merkezlerine ayrılan organizasyonda her bir bölümün kendi görevlerini rasyonel ve düzenli olarak yerine getirmesi için gereklidir. (Polatlı, <http://www.makaleler.com>) Bunun için kamu hastanelerinde başta Sağlık Bakanlığı olmak üzere organizasyonun üst kademelerini oluşturan yönetim, özel hastanelerde ise üst yönetimi oluşturan kurul ve yöneticiler tarafından, görev tanımlarının yapılarak yetki göçertilmesi yapılması durumunda görev karmaşasının engellenmesi sağlanmalıdır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin iyi bir şekilde işleyebilmesi için sorumluluk merkezi yöneticilerinin sorumluluk alanları içinde etkinliği sağlayabilmeleri rasyonel bir performans ölçümü sağlanabilmesi için sorumluluk merkezinde oluşan maliyet ve gelirlerin hatta yatırım kararlarında etkin olmaları gerekmektedir. Bunun için ise yetki devri ile yöneticilere bu imkanın sağlanabilmesi gerekmektedir. (Newstrom ve Davis, 1993 : 247) Bu sağlandığı müddetçe sorumluluk muhasebesinden beklenen katkılar elde edilebilecektir. (Young, 2003 : 241)

3.4. Hastane İşletmelerinde Organizasyon Yapısı Ve Organizasyon Şemaları

Hastane işletmelerinde organizasyon yapısı mülkiyet yapılarına göre, büyüklüklerine göre verdikleri hizmetin çeşitliliğine göre, farklılık göstermektedir. Hastanelerin yapılarına göre farklılık oluşturan bu organizasyon yapısının sorumluluk muhasebesine uygun bir şekilde belirlenmesi ve sorumluluk merkezleri baz alınarak yapılandırılması gerekmektedir. Hastane işletmelerindeki organizasyon şemalarını belirlenirken temel alınabilecek 3 farklı yapıyı şu şekilde belirtebiliriz.(Ginter vd., 2002 : 367)

- Fonksiyonel yapı
- Bölümsel yapı
- Matriks yapı

Bu yapılar içinde hastane işletmelerinin karmaşık ve giriftleşmiş organizasyonunda en fazla görülen yapı matriks organizasyon yapısıdır. Hastane işletmelerinde yapı olarak verilen hizmetin doğası gereği matriks bir yapılanma mutlaka oluşmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminde sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve sorumluluk raporlarının sunulacağı üst ast zincirinin ortaya konulması için organizasyon şemaları önemlidir. Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesine uygun olarak organizasyon şemalarının en yalın şekilde ortaya çıkarılması gerekirken hastane işletmelerinde ki organizasyon yapısının karmaşıklığı sistemin çözümünü zorlaştırdığı ve buna bağlı olarak ta sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini kısıtladığı tarafımızca öngörülmektedir. Bu karmaşıklık ve organizasyonel zorluğu matriks organizasyon yapısında daha geniş olarak değinilecektir. Hastane işletmelerinin organizasyon şemalarına yansıyan en geçerli organizasyon yapılarını kısaca açıklamakta fayda vardır.

3.4.1. Fonksiyonel Örgütlenme

Fonksiyonel yapı tek tip ürün veya hizmet üretimi yapan dar kapsamlı organizasyonlarda kullanılmaktadır. Fonksiyonel yapı klinik faaliyetler, satış, pazarlama finans bilgi sistemleri örnek verilebilir. Her organizasyonda fonksiyonel yapı farklılık gösterecektir. Sağlık işletmelerindeki organizasyon yapıları sıklıkla süreçler etrafında yapılandırılmaktadır. Örneğin, sağlık kuruluşlarında klinik operasyonlar ve kritik olan klinik işlevini fonksiyonel yapının merkezinde olabilir. Kardiyoloji, ortopedi, nöroloji gibi klinik faaliyetlerle ilgili olarak, kayıt, test, muayene, laboratuvar gibi ayrı klinik süreçler bu klinik oluşumların etrafında organize olması muhtemeldir. (Ginter vd. 2002 : 368) Fonksiyonel yapılanmanın küçük hastane işletmelerinde veya sağlık işletmeleri içinde yer alan daha dar anlamda sağlık hizmeti sunan kurumlarda uygulanması daha uygun olacaktır.

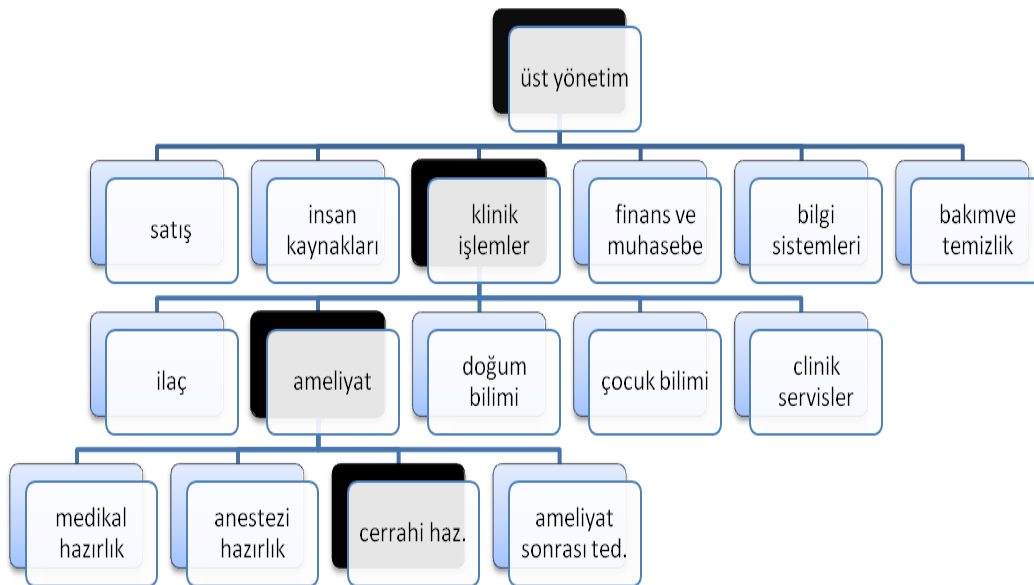
Fonksiyonel yapıdaki örgütlenen hastanelerde sorumluluk muhasebesine uygun olarak düzenlenecek şemalarda ana merkezler öncelikli olarak belirlenmeli faaliyetlerde önemsiz ve ya daha az önemli olarak niteleyebileceğimiz bölümler üst sorumluluk merkezine bağlanması daha uygun olacaktır. Organizasyon şemasında işletmenin branşına göre değişik nitelikte fonksiyonlar ortaya çıkabilecektir.

Fonksiyonlar çeşitli sektörlerde farklı olabilir. Bazen sektörlerde bir faaliyetin olmaması veya önemsiz olması temel faaliyetlerdeki değişikliğe neden olacaktır. Örneğin pazarlama işletmelerinde üretim bölümünün olmaması veya önemsiz olması veya hastane işletmelerinde satış bölümünün olmaması (Eren, 2002 : 205) ve önemsiz olması durumu gibi. Bu durumda bu faaliyetler ya hiç bulunmayacak ya da temel olarak belirlenen bir faaliyetin altında alt faaliyet bölümü olarak yer alacaktır.

Genel olarak küçük işletmeler olarak kurulmuş olan özel hastanelerde fonksiyonel bir organizasyon yapılanmasına gidilebilir. Fonksiyonel yapılanma yüksek derecede uzmanlaşmayı ve işlev ve süreçler içinde uzmanlaşmış olmayı gerektirmektedir. Bu yapı özellikle kliniklerdeki rutin görev ve tekrarlayıcı işler de verimliliği teşvik etmektedir. Ancak bu tip organizasyonlar içe dönük dışarıya kapalı bilgi sistemlerinin oluşumu, karar vermede yavaşlamaya ve yatay iletişimin engellenmesine neden olabilmektedir. (Ginter vd., 2002 : 368) Bu eksikliklerinin sorumluluk merkezi yöneticileri tarafından iletişimin artırılması ve iletişim kanallarının devamlı açık tutulması ile giderilebilecek unsurlardır.

Hastane işletmelerinde uygulanabilecek temel bazda fonksiyonel yapıya örnek şekilde verilmiştir.

Şekil 3.1. :Hastane İşletmelerinde Fonksiyonel Yapı



Şekil 3.1. de de daha koyu gölgeye sahip sorumluluk merkezleri arasındaki üst ve ast ilişkisi sorumluluk muhasebesi için organizasyon şemalarının önemini daha iyi göstermektedir. Bu arada ast sorumluluk merkezi olan cerrahi hazırlık kliniği ameliyat kliniğine karşı sorumlu iken ameliyat kliniği klinik işleri merkezine karşı ve klinik işleri ise direkt üst yönetime karşı sorumludur. Bu yol aynı zamanda sorumluluk raporlarının izleyeceği yolu da göstermektedir.

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından bakıldığında Fonksiyonel organizasyon yapısı ideal bir yapı olarak görülebilir. Öncelikli olarak yapının basit ve kolay algılanabilir olması sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve çalışanlar tarafından algılanmasını kolaylaştırır. (mucuk, 2002 : 91) Bu da hızlı ve verimli çalışmaya teşvik eder. Bu üstünlüklerine karşı sorumluluk muhasebesi açısından bakıldığında yapının dezavantajı ise merkezden kontrolün kolay olmasından dolayı aşırı merkeziyetçiliğe yol açabilir. (Balçık, 1993 : 144) Bu durum ise Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini zora sokacaktır.

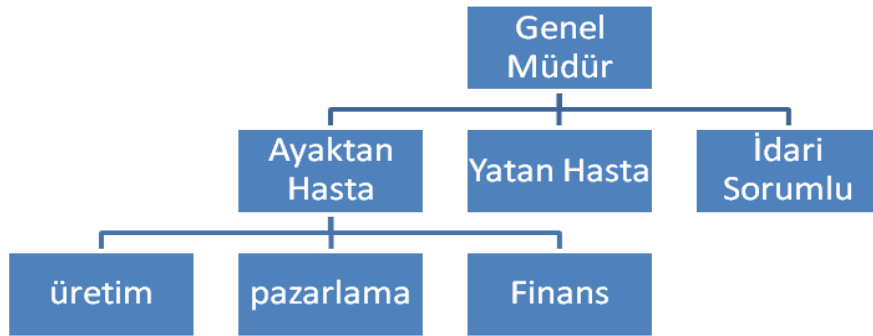
Yine fonksiyonel örgütlenen hastane işletmesi zamanla dışa kapalı olacağı gibi yatay iletişimi ve sorumluluk merkezleri arasındaki iletişimlerde de sıkıntıların oluşması (Bedeian, 1989 : 206) ile birlikte kararların ve bağımlı olunan durumlarda işlevlerin gecikmesine sebebiyet verebilecektir.

Fonksiyonel anlamda organizasyon yapılarının sorumluluk muhasebesine uygun olarak yapılanması aslında kolay olmasına rağmen özellikle hastane işletmelerinin karmaşık ve giriftleşmiş yapısı içinde uygulanabilirliğinin zor olduğu görülmektedir. Dar bir örgüt yapısına sahip olan özel hastanelerde fonksiyonel bir yapılanma organizasyonlar arasında ki iletişim imkanlarının artırılması ile mümkün olabilirken özellikle belirli bürokratik yapıya sahip olan devlet ve yine kendine ait bir bürokratik sisteme ve aynı zamanda eğitim ve araştırma yönü ile de ayrıca kadrolaşma gereği duyan eğitim ve araştırma hastanelerinde organizasyon şeması olarak uygulanabilirliği zor olarak görülmektedir. (küçükilhan ve Lamba, 2007 : 111-112)

3.4.2. Bölümsel Örgütlenme

Bölgesel yapılanma agresif pazarlama ve ürün geliştirme yoluyla dikey büyümeye giden hastane işletmelerinde yaygın olarak görülmektedir. Organizasyonlarda ki farklılaşma ve büyüme ile birlikte organizasyonların kontrol edilebilmesi için ayrılması ve belirli noktalara odaklanmasını gerektirir. Bölümsel organizasyonlar birbirinden farklı ve odaklanma ile birlikte yarı özerk stratejik küçük iş bölümleri oluşturur. Bölümsel yapılanma coğrafi, müşteri bazlı veya üretim ve hizmet tabanlı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu yapı bölümsel organizasyon yapısının baz alındığı ve her bir bölümsel sorumluluk merkezi altında fonksiyonel bir yapılanmayı oluşturabilir.(Bedeian, 1989 : 206) Basit bir örnek olarak hastane işletmelerinde bu yönlü bir müşteri bazlı bölümsel organizasyon şeması şekilde görülmektedir.

Şekil 3.2.: Hastanelerde Fonksiyonel Yapıya Bağlı Bölümsel Organizasyon Yapısı

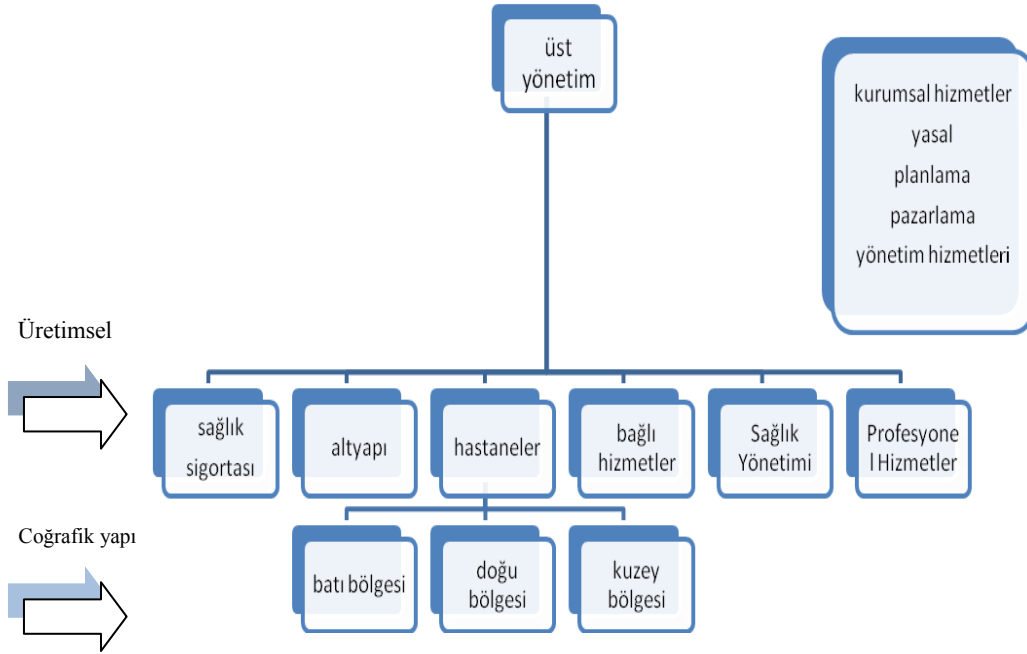


Kaynak : BEDEIAN Arthur G., Management, The Dryden Pres,Holt, Rinehart And Winston Saunders College Publishing, New York,1989,208

Hastane işletmelerinden faydalanan müşterilerin temel alındığı bu şekilde, fonksiyonel yapının bölümsel yapının altında belirlendiği daha rahat bir şekilde görülmektedir.

Bölümsel organizasyon şemaları bir başka şekilde de tamamen bölümsellik mantığında oluşturulabilir bu tip bir örnek organizasyon şemasını da şekil 3.3. de görebiliriz.

Şekil 3.3.: Hastanelerde Bölümsel Organizasyon Yapısı



Kaynak: Ginter Peter M., Swayne Linda E., Duncan Walter Jack Duncan, Strategic Management Of Health Care Organizations,Fourth Edition, Blackwell Publisher Inc. USA – 2002, S.370

Bu şemadaki hastane işletmesinde de üretilen hizmet bazlı coğrafik bir yapılanma görülmektedir. Bölümsel organizasyon yapısı stratejileri uygun hale getirerek bölümlenmeye, üretim ve hizmetlerin, özgün ihtiyaçlar veya coğrafik alan veya piyasanın kendine has özellikleri doğrultusunda farklılaştırılmasına imkan sağlar. Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından da uygun bir organizasyon yapısı olan bölümsel yapılanmada bölümlenme gereği olan neden doğrultusunda sorumluluk merkezlerinin ayrılması ve bu yapıda yetki ve sorumlulukların kesin ve net şekilde belirtilmesi, üretim ve hizmet stratejilerine göre belirlenmesi gerekmektedir. (Ginter vd., 2002 : 369)

Hastane işletmelerinin coğrafik anlamda yapılanmasında sorumluluk muhasebesi açısından önemli olan bir nokta da transfer fiyatları olacaktır. Transfer

fiyatları işletme içinde bir merkezden diğer merkeze ürün veya hizmet pazarlanması durumunda ortaya çıkan bir kavramdır ve ilerleyen bölümlerde değinilecektir.

Sorumluluk muhasebesi açısından bakıldığında bölümsel organizasyonlar sorumluluk ve yetkinin tam olarak tespit edilebilmesi açısından önemli yararlar sağlamaktadır.(Ginter vd., 2002 : 369) Yine bölümsel açıdan sorumluluk merkezinin kâr veya yatırım merkezi olması durumunda bu bölgelerde yetişen yöneticilerin ileride üst yönetimde görev almasının önü açılacaktır. Bunların yanından sorumluluk muhasebesi açısından bakıldığında bölümsel gruplamaya göre organize olmuş hastane işletmelerinde sorumluluk merkezlerinin ve yönetim katmanlarının artması ve her bir bölüm altında benzer sorumluluk merkezlerinin oluşturulması gereği bu organizasyon tipinin sakıncaları olarak görülebilir.

3.4.3. Matrix Örgütlenme

Hastane işletmeleri genellikle konusunda uzman personelden en alt seviyedeki temizlik görevlisine kadar farklı görev ve pozisyonlara sahip bireylerden oluşan aynı zamanda sağlık gibi önemli bir işlevi yerine getirmekle yükümlü organizasyonlar olarak oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu karmaşık yapı içinde organizasyon şemaları yapılacak işlerin belirlenmesi açısından önemlidir.(Bloomfield vd., 1992 : 199)

Bu karmaşık yapı içinde hastane işletmelerinde matriks bir yapılanmanın gerçekleştiği görülmektedir. Daha öncede açıkladığımız matriks yapılanmada iki farklı yapılanma söz konusudur. Bu yapılanma fonksiyonel veya bölümsel yapılanma ile proje yapılanmasının bir karması şeklindedir. Fonksiyonel yöneticiler kaynakların dağıtımını hizmetlerin teknik yapılanması, teknolojik yapılanma gibi idari işlevleri yerine getirirken proje yöneticileri ise organizasyon içinde oluşturulan belirli süreler için belirlenmiş projelerin tamamlanması ve gerçekleştirilmesini sağlayan yöneticilerdir. (Eren, <http://www.merih.net>.)

Matriks organizasyonların temel mantığı, kuruluşun fonksiyonel veya bölümsel ayırım yapılmasından daha ziyade organizasyon içinde çözülmesi gereken sorunlar etrafında organize olmasıdır. Proje organizasyonlar olarak da nitelendirilen matriks organizasyonlarda oluşturulan projede yer alacak uzmanların belirli bir süre bir araya gelmesi ve işin tamamlanana kadar beraber çalışmasını gerektirir. (Wu, 2007 : 384)

Hastane işletmelerine örnek olarak ameliyat sırasında çalışan konularında uzman personelin bir araya gelmesi veya daha uzun süreli olarak kanserli hastaların rehabilitasyon ve tedavi süreci için bir kliniğin açılarak burada bir proje sürecinin yürütülmesi örnek gösterilebilir. Matriks organizasyonlar hastane işletmelerinde verilen hizmetin hızlı bir şekilde verilebilmesi için gerekli bir organizasyon yapısıdır. (Ginter vd., 2002 : 369)

Matriks yapıların yönetilmesi komuta birliğinin ihlal edilmesi ve önceliklerin belirlenmesindeki zorluklardan dolayı zordur. Bu yapıda özellikle yöneticiler ve astların kullanımı durumunda çift sorumluluklar oluşmaktadır. Örgüt üyeleri iki ayrı üste karşı sorumludur. Dikey ilişki içinde fonksiyonel yöneticiye karşı sorumlu olan personel aynı zamanda yatay ilişki içinde proje yöneticisine karşı da sorumludur. (<http://train-srv.manipalu.com> , 2008)

Matriks yapıların yoğun olarak görüldüğü hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi matriks yapıdaki proje organizasyonlar ile fonksiyonel veya bölümsel organizasyonlardan dolayı oluşan yönetim çatışmaları ve astların aynı anda hem fonksiyonel veya bölümsel yöneticisine karşı hem de proje yöneticisine karşı sorumlu olmasından dolayı oldukça zordur. Bu zorluğun giderilebilmesi için örgüt içindeki koordinasyon, iletişim ve müzakerelerin artırılması gerekmektedir.

Sorumluluk muhasebesine uygun organizasyon şemalarının belirlenmesindeki en önemli sorunlardan biri işletmeler içinde hem yatay hem de dikey bağıntıda üst ve ast yönetici ilişkilerinin olması durumunda olmaktadır. Özellikle matriks organizasyonlarda karşımıza çıkan bu durumda sistem içinde sorumluluk raporları iç içe ve alttan başlayarak yatay bağıntıdaki yöneticilerin birbiri ile iletişim halinde üst yöneticilere verecekleri raporları oluşturmaları bu sorunu ortadan kaldıracak yollardan biridir. (İpci, 1986 : 101)

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından bakıldığında organizasyon şemalarındaki üstten alta kadar yapılacak dizayn sorumluluk raporlarının yolunu belirlerken organizasyon şemalarındaki yalınlık ve anlaşılabilirlik ta sorumluluk merkezlerinin belirlenebilmesi açısından önemlidir. Sorumluluk muhasebesinin oluşturulacağı organizasyon olarak hastane işletmelerinin karmaşıklığı ve matriks yapılanmasının getirdiği sorunlar yanında bir başka sorun da

mülkiyet yapılarına göre hastanelerin kamusal veya özel hastanelerinin yönetim ve kontrol mekanizmalarının farklı olmasından dolayıdır.

Kamusal anlamda bakıldığında bürokrasinin getirdiği hantallık ve yöneticilerin belirli dönemlerde siyasi nedenlerle değişmesi yönetimde tam serbestliklerinin bulunmaması devlet hastanelerinde modern bir organizasyon yapısının oturtulmasının önündeki bir engeldir. 1990' lı yıllardan itibaren İsveç' teki kamu sağlık kuruluşlarında sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için köklü kararlar almaya başlamıştır. Özellikle yönetim muhasebesinde yeni reformlar sağlamak amacıyla bu çalışmalara başlamışlardır. Bu çalışmalardan birisi de organizasyon şemalarının düzenlenmesi ve sorumluluk merkezlerinin belirlenerek organizasyon şemalarının oluşturulması üzerinedir.(Aidemark, 2001 : 23) Yine İngiltere' de 2001 yılında başlatılan sağlık açılımlarından birisi de sağlık sisteminin modernize edilmesi üzerinedir ve bu bağlamda hastanelerin doğru örgütlenmesi ve bu örgüt yapısı içinde aktörlerin görev tanımlamalarının yapılarak ilişkilerin artırılması gerektiği ifade edilmiş fakat bu durumun önündeki en büyük engelin bürokrasideki yavaşlık olarak nitelendirilmiştir.(Lapsley, 2001 : 331-333)

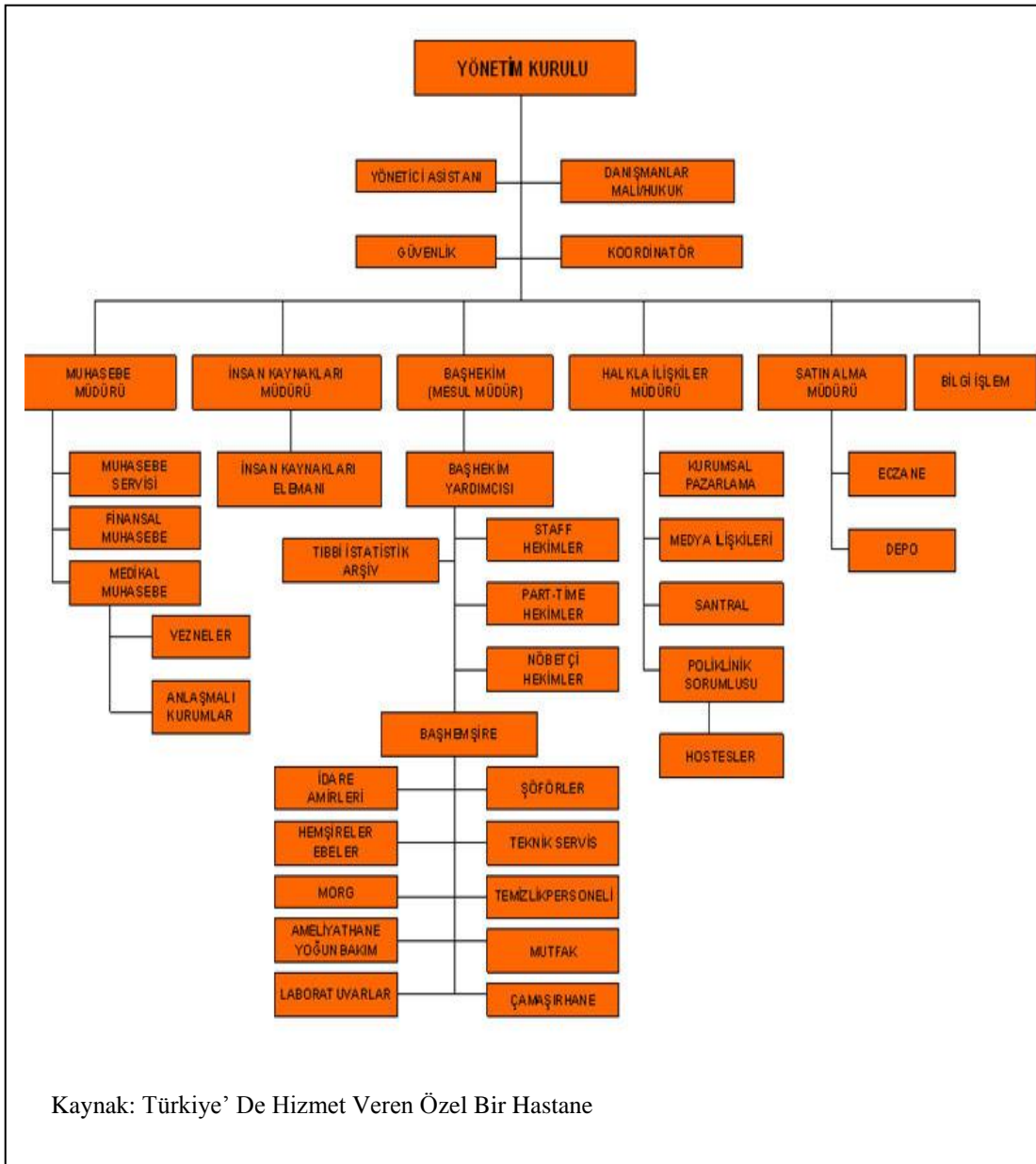
Sorumluluk muhasebesinin kamu hastanelerinde uygulanabilmesi gerçek bir organizasyon yapısının uygulanmasına ve karmaşık yapının olabildiğince üst yönetim tarafından (kamu hastanelerinde devletin üst kademelerine kadar örneğin Sağlık Bakanlığı' na kadar giden yapı) nın merkezkaç yapıda oluşturulmasına bağlıdır.

Üniversite hastanelerinin sağlık hizmeti sunumlarının haricinde eğitim ve araştırma misyonları gereği yönetim dallarının fazlalığı karmaşık bir organizasyon yapısı oluşturmasına neden olmaktadır. Üst yönetimin rektör, fakülte dekanı genel sekreter , tıp fakültesi dekanı, başhekim gibi kadrolardan oluşabildiği (Küçükilhan ve Lamba, 2007 : 110) alt dallarda ise sağlık hizmetleri yanında eğitim ve araştırma amaçlı birden çok farklı proje organizasyonunun olduğu üniversite hastanelerinde de organizasyon şemalarının çok karmaşık bir yapıda oluşturulduğu görülmektedir.

Özel Hastanelerde de durum pek farklı değildir. Günümüzün işletme anlayışı içinde mülkiyetleri bakımından modernizasyona en uygun olarak ifade edebileceğimiz özel hastanelerde genelde girişimci sahiplerinin istekleri doğrultusunda yönetilmesi hastane kurucularından sonra yerine geçecek bireylerin

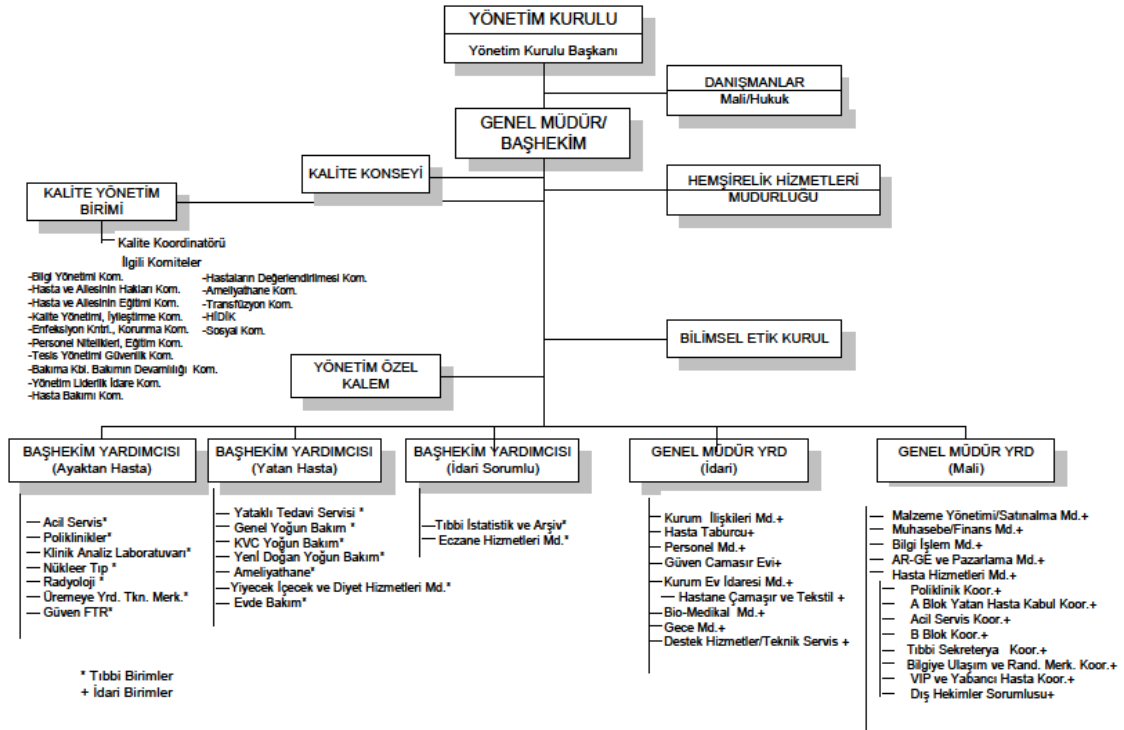
alana bakışları tecrübe durumlarının belirsizliği ailevi sorunların yönetime yansması yanında (Klaes, 1998) işlevlerin yoğun olması organizasyonların klasik bir şekilde oluşturulmasını hatta bazı işletmelerde organizasyon şemalarının sadece yükümlülük gereği formaliteden yapıldığı görülmektedir. Tabii ki her özel hastanenin bu yapıda çalıştığı ifade edilemez. Özellikle yönetsel açıdan belirli kurumsallaşmalarını tamamlayabilmiş hastanelerde yok değildir. Yalnız bu hastanelerde de bakıldığında çok karmaşık yapıda organizasyon şemalarının çıkarıldığı görülmektedir. Örnek olarak kurumsallaşmasını tamamlayan modern yönetim tarzını benimsemiş Türkiye’deki hastane işletmelerinden birinin organizasyon şeması aşağıdaki gibidir.

Şekil 3.4. : Fonksiyonel Yapıya Örnek Hastane Organizasyon Şeması



Daha çok fonksiyonel bir yapılanmanın kullanıldığını gördüğümüz bu hastanede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği çokta mümkün olmayacaktır. Sorumluluk merkezi olarak belirleyebileceğimiz laboratuvar hizmetleri direkt olarak başhemşireye mi yoksa başhekim yardımcısına mı bağlıdır? Fonksiyonel anlamda belirlenmiş muhasebe merkezi müdürü mesul müdür olan başhekime değil yönetim kuruluna bağlı olarak görülmektedir. Bu durumda sorumluluk muhasebesi uygulanmak istenirse laboratuvar merkezinden alınacak sorumluluk raporu sağlık bakım hizmetleri konusunda uzman olan başhemşireye aktarılacak başhemşire de genel sorumluluk raporunu başhekim yardımcısına aktaracaktır. Fakat laboratuvar hizmetleri konusunda yetkili olmayan başhemşirenin burada oluşan faaliyetler konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması işleyiş açısından sorun çıkarabilecektir. Bir başka örnekte ise organizasyon şemasının daha detaylı bir şekilde oluşturulduğu görülmektedir.

Şekil 3.5. : Örnek Bir Hastane Organizasyon Şeması



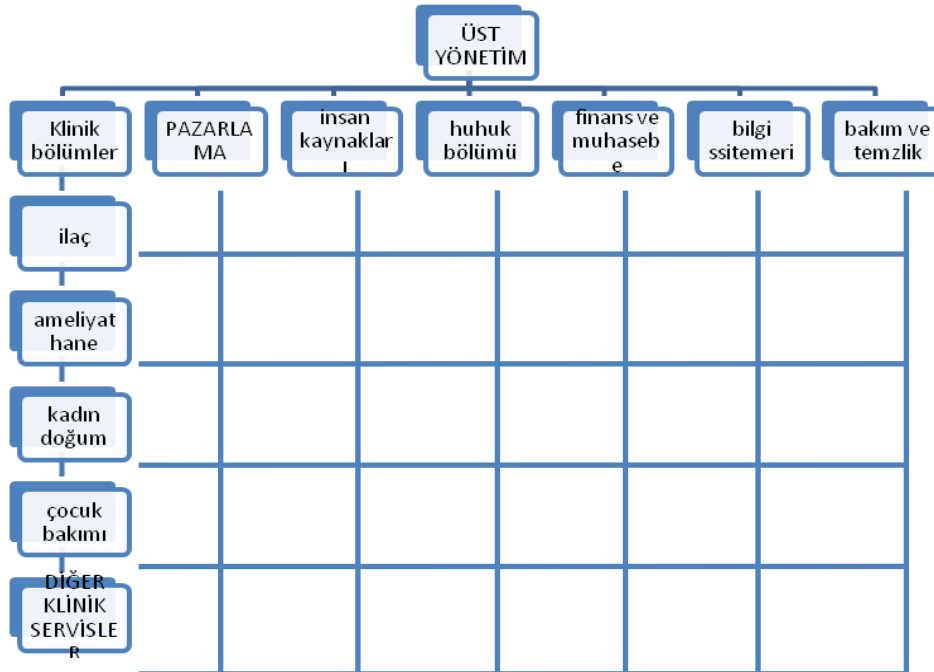
Kaynak: Türkiye’ De Hizmet Veren Özel Bir Hastane

Bu durumda da katmanların oldukça fazla olması sorumluluk muhasebesinin işletmeye getireceği sorumluluk merkezlerinin oldukça fazla olması gereği ve sorumluluk raporlarının iç raporlamadaki yoğunluğu avantajdan çok dezavantaj sağlayacaktır. Bu durumun bertaraf edilebilmesi ancak katmanların azaltılarak sorumluluk raporlarından ve sorumluluk merkezlerindeki performans değerlemesinden belirli orta yöneticilerin değerlendirilmesi ile sınırlı kalması ile mümkün olabilecektir.

Bu iki örnekte de görüldüğü gibi hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğinin önündeki önemli engellerden biri olan işletmenin oldukça karmaşık bir yapıya sahip olmasıdır. Bu yapının üzerinde önemle durularak hazırlanacak organizasyon şemalarının öncelikli olarak sorumluluk merkezleri ve bu merkezlerde hazırlanacak sorumluluk raporlarının dikey ilişki içindeki yolu temel alınarak hazırlanması daha uygun olacaktır.

Hastane işletmelerinde karmaşık yapı içindeki matriks organizasyon yapısının en yalın şekilde ortaya çıkarılabilmesi için aşağıdaki örnek şekilden faydalanabiliriz.

Şekil 3.6. : Hastane İşletmelerinde Matriks Yapılanma Örneği



Kaynak: SWAYNE Ginter Peter M., DUNCAN Linda E., DUNCAN Walter Jack, Strategic Management Of Health Care Organizations, Fourth Edition, Blackwell Publisher Inc. USA – 2002, S.370

Bu şekilde fonksiyonel yapılanma proje yapılanma ile bir arada gösterilmektedir. Bu yapının temel alınarak organizasyon şemalarının oluşturulması işletmeye fayda sağlayabilir.

Matriks organizasyonların oldukça yoğun olarak görüldüğü hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini zora sokmaktadır. Komuta birliği ilkesinin bozulması sorumluluk merkezlerinin oluşturulmasında sorumlu yöneticilerin astları ile ilgili emir komuta zincirinde sorunlar doğurabilecektir. Aynı zamanda ortak sorumlulukların oluşması sorumluluk merkezlerinde ortaya çıkan personel maliyetlerinin hangi merkezde gösterileceği yine personelden etkin olarak yararlanılamaması da diğer ortaya çıkan problemlerdir. Genel olarak bakıldığında bu karmaşıklık içinde pratikte hastane işletmelerinin genelde fonksiyonel veya bölümsel organizasyon şemaları oluşturdukları görülürken teorik olarak kabul edilen ve geri planda hastane işletmelerinde bir matriks organizasyon yapısının varolduğu gerçeğidir. Bu gerçek doğrultusunda matriks yapılanmanın varlığını bilerek hastane işletmelerinde özellikle üst yöneticilerin organizasyon şemalarını sorumluluk merkezleri temel alınarak oldukça yalın bir şekilde oluşturması ve bununla birlikte görev, yetki ve sorumlulukları oldukça açık ve anlaşılır şekilde belirtecekleri görev tanımlarının yapılmasını sağlamaları hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği önündeki bu engelin kalkmasını sağlayacaktır.

3.5. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi

Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebe sisteminin tatbiki için yukarıda belirttiğimiz organizasyon şemalarının öncelikli olarak sorumluluk merkezleri göz önünde bulundurularak hazırlanması gerekmektedir.

Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için işletmenin büyüklüğü ve oluşan faaliyetlerin yoğunluğuna göre bu merkezler 4 farklı şekilde belirlenebilecektir.

Buna göre ;

Hastane işletmelerinde sadece maliyetlerin oluştuğu ve başlarında bulunan sorumlu yöneticiler tarafından maliyetlerinin en asgari seviyede oluşturulması hedeflenen maliyet merkezleri;

Hastane işletmesinde faaliyet olarak sadece gelir kazandıran ve başlarındaki yönetici tarafından gelirin en üst seviyede oluşturulmaya çalışıldığı gelir merkezleri

Merkez yöneticisi tarafından kontrolü altındaki maliyetlerin en asgari seviyede oluşturulması ve oluşan gelirleri de en üst seviyede oluşturmayı hedefleyen yöneticilerin bulunduğu kar merkezleri ve başlarında kar merkezi yöneticisinin hedefleri ile eşdeğer olarak görev alan ve fakat kar merkezi yöneticisinden farklı olarak aynı zamanda merkezin sermaye kontrolünü sağlayarak varlık ve kaynak yönetiminden de sorumlu yöneticilerin yapılan yatırımların değerini en asgari seviyede yapma, en erken zamanda geri dönüşümünü sağlama ve yatırımın getiri oranının maksimum yapmayı hedefledikleri yatırım merkezleridir. (Horngren, 1997 : 854; Kaymaz, 2000 : 63)

Hastane işletmelerinde sorumluluk merkezlerinin oluşturulmasında başarıyı yakalayabilmenin iki önemli kriteri vardır. Bunlar sorumluluk merkezleri arasında adaleti sağlamak ve sorumluluk merkezlerinde hedef birlikteliğini yani esas amacın genel olarak hastane işletmesinin hedefleri olduğunu empoze etmektir.(Young, 2007 : 2) Adaleti sağlamak; her sorumluluk merkezi yöneticisine merkezin türüne göre sorumlulukla birlikte yetkiyi de vermek ve bu şekilde sorumlu yöneticinin özgür karar verme imkanını sağlamak, hedef birliği ise sorumlu yöneticinin sorumlu olduğu merkezin çıkarlarını korurken hastanenin genel amaçları doğrultusunda bunu yapması gerektiğini kavratmak üzerinedir.

Sorumluluk muhasebesinden beklenen, sorumlu tutulan yöneticilerin sorumlu oldukları merkezlerde oluşan maliyet gelir ve faaliyetleri denetim altına alabilmesidir. Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için belirlenen bu sorumluluk merkezlerindeki girdi ve çıktı arasındaki stratejilerin ve ilişkinin iyi tanımlanmış olması gerekir. Bu durumda denetim söz konusu olabilecektir. Herhangi bir nedenle bu denetim kaybolduğunda yöneticiler bu denetimden sorumlu tutulamaz. Hastane işletmelerinde ki en önemli sıkıntı girdi ve çıktı dönüşüm süreçlerinin her zaman ölçülemeyebilir olmasından dolayıdır. Hastane işletmelerindeki medikal departmanlarda sorumluluk muhasebesi için gerekli

denetim bu yüzden tıbbi tanı ve tedavi aşaması ile de sınırlandırılabilir.(Kari ve Inger, 2004 : 91-92)

Hastane işletmelerinde genelde mülkiyet yapıları ne olursa olsun büyük sermayelerle kurulmuş önemli maddi yatırımları gerektiren karmaşık ve kompleks yapıları işletmeler olarak bölümlere ayrılmaları onların yönetilmesinde kolaylık sağlayacaktır. Hastane işletmeleri konularında uzman bireylerin bulunduğu bu bireylerin farklı görev ve pozisyonlarda bulunduğu matriks yapıları olarak bu karmaşık yapıları içinde belirlenecek sorumluluk merkezlerinin ve başlarındaki yöneticilerinin görev ve sorumluluklarının açık ve anlaşılır şekilde oluşturulmuş olması gerekmektedir. (Mardenoğlu, 2001 : 24-25) Aynı zamanda hastane işletmeleri; işlemlerin daha aktif hale getirilmesi, hedeflenen amaçlara ulaşmada başarının artırılması, performans ölçütü olarak sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk raporlarının kullanılması ve maliyet kontrolü sağlayarak hastane işletmelerinin önemli çıktısı olarak belirteceğimiz insan sağlığını en uygun değerlerle sunma imkanını, sorumluluk merkezlerini kullanarak sağlayabilecektir.

Genel olarak hastane işletmelerinde bulunan bölümler faaliyetlerin ana amaçlarına göre idari bölüm ve klinik bölüm olarak ikiye ayrılır. İdari bölüm sağlık hizmetleri haricinde işletme faaliyetlerinin devamlılığı için gerekli bölümlerdir. Sağlık hizmetlerinin sunulduğu klinik bölüm ise ayakta tedavi ve yataklı tedavi bölümü olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunların haricinde yardımcı (tali) hizmet merkezleri ve diğer hizmet merkezleri de bulunmaktadır. bu bölümler hastanenin mülkiyet yapısına göre verdiği hizmetin genel veya özel sağlık hizmetlerini kapsamına göre farklılık gösterebilecektir.

Hastane işletmelerinde sorumluluk merkezlerine ayırımında örnek olarak esas hizmet merkezleri olarak poliklinikler, servisler, acil hizmetleri, ameliyathaneler, yardımcı hizmet merkezi olarak kat hizmetleri, yemekhane, yardımcı esas hizmet merkezleri olarak laboratuvar, radyoloji v.b. sorumluluk merkezi olarak belirlenebilirken çok detaylı bir merkez oluşturulması durumunda tek bir doktor veya hemşire de sorumluluk merkezi olarak belirlenebilir. Burada sorumluluk merkezi ayırımını; üst yönetimin sorumluluk muhasebesinden beklentilerinin ayrıntılı olarak karşılanma isteği ve bu bölümlenin kontrol edilebilirliği belirleyecektir. (Young, 2007 : 244)

Hastane işletmelerinde merkezlerin belirlenmesinde bu işletmeleri de verilen hizmetlere göre bir ayrıma tabi tutabiliriz. Bunun için “Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği’ nde verilen hizmetler açısından değerlendirdiğimizde merkezler şu şekilde ifade edebiliriz. (<http://www.saglik.gov.tr>)

- **Poliklinik** : Bu merkezler klinik olarak hastanın teşhis ve tedavi sürecindeki ilk başvurduğu yer olarak ifade edilebilir. Hastanın hastane işletmesine başvurduğu sağlık sorunu ile ilgili göreceği tedavi ister ayaktan tedavi olsun ister yatarak tedavi olsun hastanede verilen tıbbi hizmet olarak her dalın bir polikliniği mevcut olacaktır.

- **Servisler** : Poliklinik hizmeti sonrası hastaya konulan teşhis doğrultusunda yapılacak tedavinin belirli bir süre devam etmesi durumunda, hastaya sağlık hizmetinin verileceği yerlerdir. Genelde hastanelerde yatarak tedaviyi gerektiren tıbbi dal bölümleri için ayrı servisler kurulduğu görülmektedir. Servisler hastane işletmelerinin matriks yapılanması gerekliliğinin en önemli göstergesi olan merkezlerdir. Bu merkezler de verilen hizmetler uzman, uzmanlık eğitimi görenler, hemşire, eczacı, diyetisyen, fizyoterapist, psikolog gibi farklı branşlarda meslek mensuplarının bir araya gelerek yürüttükleri ekip çalışmasını gerektirmesi matriks yapılanmanın proje organizasyon sürecine en iyi örnektir.

- **Acil** : Polikliniklerde verilen hizmetlerin belirli bir süre devam etmesine karşı sağlık hizmetinin ertelenemezliği doğrultusunda hastane işletmelerinde verilen sağlık hizmetleri 24 saat boyunca devam etmektedir. Bu merkezlerde acil tedavi gerektiren vakalar ve polikliniklerin çalışmadığı sürelerde sağlık hizmetinin devamlılığı sağlanır. Acil hizmetleri ; acil poliklinik ve acil servis olarak ikiye ayrılır.

- **Laboratuvar** : Sağlık hizmeti süresince hastaların teşhis ve tedavi sürecinde sağlık sorunun tespitine yardımcı, doğru tedavinin devamlılığı için gerekli testlerin yapıldığı merkezlerdir.

- **Ameliyat ve sonrası Bakım Üniteleri** : Bu hizmetler ameliyat öncesi, süreci ve sonrası yapılacak tedavi için gerekli merkezler olarak ameliyathane - merkezi sterilizasyon - reanimasyon - yoğun bakım - uyandırma ve ameliyat sonu bakım

ünitelerinden oluşur. Ameliyathanelerden sorumlu yönetici olarak Genel Cerrahi uzmanı bir doktor görevlendirilir.

- **Eczane** : Hastanelerde yatan hastalarla, kanun, tüzük, yönetmelik ve emirler gereğince yatırılmadan ilaç verilmesine lüzum görülen hastalara tedavi sürecinde ilaç ve sıhhi malzeme tedarikinin sağlandığı merkezlerdir.

Yataklı tedavi işletme yönetmeliğinde belirtilen hizmetler hastane işletmelerinde verilen hizmetlerin özünü ifade ederken hastane işletmelerinin verdiği bu hizmetler merkezler olarak değerlendirildiğinde sorumluluk merkezleri olarak hastane işletmelerinin karmaşık yapısının algılanabilmesi için geniş bir ayrıma tabi tutulmasını gerektirmektedir. Bu açıdan bir ayırım tablo 3.1. de görülebilir.

Tablo 3.1. : Hastane İşletmelerinde Bulunan Sorumluluk Merkezleri

MEDİKAL SORUMLULUK MERKEZLERİ			
KLİNİK HİZMET MERKEZLERİ		YARDIMCI HİZMET MERKEZLERİ	
<ul style="list-style-type: none"> •Ameliyathaneler •Kadın doğum •Yeni doğan bölümü •Pediatri •Travmatoloji •Kroner Bakım Ünitesi •Yoğun Bakım Ünitesi •Uydu klinikler •Halk sağlığı •Diş •Kaza ve yaralanmalar kliniği •Göz •Dermatoloji •Endokrinoloji •Gastroenteroloji •Genel tıp •Genel cerrahi •Göğüs cerrahisi •Üroloji •Vasküler cerrahi •Göğüs •Böbrek diyaliz 	<ul style="list-style-type: none"> • Jinekoloji • Hematoloji • Bulaşıcı hastalıklar • Dahiliye • Yeni doğan yoğun bakım • Nefroloji • Nöroloji • Ebelik • Onkoloji • Oftalmoloji • Ortopedik cerrahi • Kulak Burun Boğaz • Pediatrik ilaç • Çocuk cerrahisi • Plastik ve rekonstrüktif cerrahi • Psikiyatri 	<ul style="list-style-type: none"> • Laboratuvar ve kan bankası • Cerrahi patoloji • Fizik tedavi • Hasta yemek hizmeti • Enfeksiyon kontrol • Ortopedik atölye • Anestezi • Anjiyografi • Otopsi • Klinik biyokimya • Bilgisayar tomografi • Sitoloji • Günübirlik cerrahi • Ekokardiyografi • Endoskopi • Adli tıp • Eczane • Fizyoloji laboratuvarı • Protezleri • Radyoloji 	<ul style="list-style-type: none"> • Immünoloji (Lab) • Akciğer fonksiyon laboratuvarı • Mamografi • Mikrobiyoloji • Morg • MRG • Non -invaziv kardiyak laboratuvarları • (Echo laboratuvarları) • Nükleer tıp • Ameliyathaneler • Patoloji • Solunum laboratuvarı • Toksikoloji • Transfüzyon hizmetleri • Ultrason • Radyoterapi • Kurtarma odaları

MEDİKAL OLMAYAN SORUMLULUK MERKEZLERİ			
<ul style="list-style-type: none"> • Yönetim • Başhekimlik • Ön kayıt • Tıbbi Kayıt • Muhasebe • Mağazalar • Satın Alma • Temizlik hizmetleri • Büro hizmetleri • Sigorta • Depolar • Posta Odası • Yasal hizmetler 	<ul style="list-style-type: none"> • Bakım ve onarım • Bordro yönetimi • İş sağlığı ve güvenliği • Belge iletim ve depolama • Personel Taşıma • Tercümanlık hizmetleri • Mali yönetim • Yiyecek hizmetleri (hasta) • Otelin genel hizmetleri • Alanlar ve bahçeler • Yemek Hastane Personeli 	<ul style="list-style-type: none"> • Çarşaf ve çamaşırhane hizmetleri • Halkla ilişkiler ve pazarlama • Baskı ve kopyalama hizmetleri • Tıbbi yönetimi ve yönetici • Hemşirelik yönetimi ve yönetici • Bilgi işlem (veri işleme) hizmetleri • Kütüphane hizmetleri 	<ul style="list-style-type: none"> • Kalite güvencesi • Güvenlik • Personel konaklama • Personel geliştirme • Telekomünikasyon hizmetleri • Hastaları Ulaştırma • Yönetim hizmetleri (genel yönetim) • İnsan kaynakları yönetimi

Kaynak: SHEPARD Donald S., HODGKIN Dominic, ANTHONY Yvonne, Analysis Of Hospital Costs: A Manual For Managers, Health Systems Development Program World Health Organization, Geneva, 1998s.24: <http://people.brandeis.edu/~shepard/w-manual.PDF>; e.t. 14.04.2011; HILDEBRAND Stan, TELYUKOV Alexander ,Step-Down Cost Allocation: Adjusting Hospital Cost Accounting in Issyk-kul Oblast, Technical Report, Krgyzstan, November - 1994,s 9-10; Partners for Health Reformplus. October 2004. Management Accounting System for Hospitals (MASH) Manual. Bethesda, MD: The Partners for Health Reformplus Project, Abt Associates Inc. S.18 Kaynaklarından derlenmiştir.

Hastane işletmelerinin sorumluluk muhasebesine uygun olarak bölümlere ayrılması ile ilgili olarak yukarıdaki merkezler gelir ve gider kontrolüne göre 4 farklı şekilde sorumluluk merkezlerine ayrılabilir. Klinik hizmet merkezleri ve ayakta hasta hizmet merkezleri direkt hastalara hizmet sunmalarından dolayı esas hizmet üretim yerleri olarak ta ifade edilebilir.(Sayın ve Yeğinboy, 1995 : 264) Hastane işletmelerinde gelir getiren ve gelir getirmeyen merkezler tablo 3.2. deki şekilde oluşturulabilir.

Tablo 3.2.: Gelir Oluşumuna Göre Sorumluluk Merkezleri

Gelir Getirmeyen Sorumluluk Merkezleri		Gelir Getiren Sorumluluk Merkezleri		
Yönetim Bölümleri	Destek Hizmetleri	Yardımcı Hizmetler	Esas Üretim Yerleri (Hasta Bölümleri)	
			Yataklı Bölümler	Yataksız Bölümler
Başhekimlik	Hemşire Müdürlüğü	Laboratuvarlar	Genel Cerrahi	Ameliyathane
Personel Müdürlüğü	Dosyalama	Kan Bankası	Göğüs Cerrahi	Acil Servis
Hasta Kabul	Çamaşırhane	Anestezi	Göz	Poliklinikler
Bütçe ve Mali İşler	Terzihane Kadın	Radyoloji	Doğum	Dahiliye
Satın Alma	Tıbbi Gazlar		K.B.B.	Fizik Tedavi
	Teknik Hizmetler		Nöroşirurji	K.B.B
	Kat Hizmetleri		Ortopedi	Ortopedi
	Ambar-Depo		Plastik Cerrahi	Plastik Cerrahi
	Yemekhane		Üroloji	Üroloji
	Bilgi İşlem		Dermatoloji	Dermatoloji
			Nöroloji	Nöroloji
			Psikiyatri	Psikiyatri
			Pediyatri	Pediyatri

Kaynak : ÖZKAN Azzem, Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları U.Ü. İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Cilt Xxi, Sayı 2,2003, S.116

Tablo 3.2. de belirtilen hastane işletmelerindeki merkezler de esas hizmet üretim yerleri yine organizasyon içinde gelir yanında gider oluşturma ve bunları kontrol edebilme yetisine göre kar merkezlerine ayrılacak gelir kontrolü olan merkezler gelir merkezleri olarak belirlenecek gider kontrolü oluşturan merkezler ise maliyet merkezi olarak belirlenecektir. Kar merkezinde aynı zamanda tam ve bağımsız bir varlık yönetimi de yapılabiliyorsa bu durumda ise merkez yatırım merkezi olarak belirlenecektir. Organizasyon şemalarının kullanılması ile birlikte organizasyonun alt kademesinde maliyet ve gelir merkezleri oluşturulacak, orta seviyelerde kar merkezleri ve üst yönetimde de yatırım merkezleri oluşturulacaktır. Sorumluluk muhasebesinde maliyet merkezlerinde oluşan giderlerin ve gelir merkezlerinde oluşan gelirlerin karlılığın gider ve gelir karşılaştırılmasının yapılabildiği kar merkezlerinde toplanması esas olduğu için(Finkler, 1982 : 104) orta seviyede kar merkezlerinin oluşturulması gerekmektedir. Şimdi bahsettiğimiz sorumluluk merkezi tiplerinin hastane işletmelerindeki işleyiş yapısını ve içeriklerini inceleyelim;

3.5.1. Maliyet Merkezleri

Hastane işletmelerindeki maliyet merkezleri gelir oluşturmeyen ve genellikle doğrudan hastalara hizmet etmeyen sorumluluk merkezleridir. Maliyet merkezlerinde girdilerin ve çıktıların maliyetlerinin belirlenebildiği buna karşın çıktıların fiyatlandırılmadığı merkezler olarak, hastane işletmelerindeki maliyet merkezlerinin hedefi üretilen sağlık hizmetinin maliyetlerini en asgari seviyede planlamak ve denetlemektir. (Wolper, 2004 : 203).

Hastane işletmelerinde; maliyetlerin belirlenmesi ve birim maliyetlerin ortaya çıkarılabilmesi önemli bir konu olmakta ve bunun için tam ve eksiksiz bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.(Shepard vd., 1998 : 7) İşte bu muhasebe sistemini sorumluluk muhasebesi ile oluşturmak mümkündür. Maliyet merkezleri, bu sistem içinde sağlayacakları doğru ve güvenilir bilgi ile maliyet kontrolünü sağlayarak önemli bir rol oynayacaktır.(Howard ve Lewis, 1994 : 44)

Hastane işletmelerinde oluşturulacak maliyet merkezleri için önemli olan bir konuda maliyetlerin kontrol edilebilirliğidir. Özellikle performans değerlendirilmesi sırasında bu merkezin gerçek anlamda değerlendirilebilmesi için maliyet merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu merkezde sadece kontrol edebildiği yani maliyet oluşumunda söz sahibi olduğu maliyetlerden sorumlu tutulmalıdır. (Gürsoy, 1999 : 608) Kontrol edilebilir maliyet ve kontrol edilemez maliyet arasındaki fark ilerleyen bölümlerde açıklanacaktır. Hastane işletmelerinin diğer işletmelerden en önemli farkı sağlık hizmeti sunmasıdır. Bu yüzden maliyet merkezleri sağlık kalitesini ön planda tutarak maliyetleri en uygun şekilde oluşması için çaba sarf etmelidirler.(Vraciu, 1989 : 135) Hastane işletmelerindeki Maliyet merkezlerine örnek olarak, ev bakım hizmetleri , yönetim, hasta kayıt (ön kayıt) , yemekhane, çamaşırhane verilebileceği gibi (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 312 ; Wolper, 2004 : 203) organizasyon şemasına bağlı olarak gelir kontrolü tamamen üst yönetimce belirlenen poliklinik veya kliniklerde maliyet merkezi olarak belirlenebilir. Burada esas belirlemeye etken daha öncede ifade ettiğimiz gibi kontrol edilebilirliktir. Hastane işletmelerinde maliyet merkezleri iki farklı şekilde belirlenecektir. Bunlar standart maliyet merkezleri ve ihtiyari maliyet merkezleridir. (Young, 2003 : 245 ; Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 313)

3.5.1.1. Standart Maliyet Merkezleri

Standart maliyet merkezlerinde birim başına çıktının maliyeti belirlenebilmektedir. Bu yüzden bütçelenen değerlerle gerçekleşen değerler arasındaki kontrol edebildiği sapmalardan standart maliyet merkezindeki yönetici sorumludur. Standartlandırılmış bu miktar ve fiyat değerleri üzerinde maliyet merkezi yöneticisinin etkinliği söz konusudur. Hastane işletmesindeki çamaşırhane standart maliyet merkezine örnek olarak verilebilir. (Weygandt vd., 1998 : 1087; Young, 2003 : 246) Bu bölümde miktar ve fiyat standartlaştırılması yapılarak bir birim çıktının işletmeye standart maliyeti belirlenebilmektedir. Esnek bütçe ile bölümün kontrol edebildiği kilo başına maliyet ile gerçekleşen kilo başına maliyet karşılaştırılarak bölüm yöneticisinin performansı ölçülebilmektedir. Yine bir hastane işletmesinde radyoloji, patoloji gibi bölümler de standart maliyet merkezleri olarak kurulabilir. Standart maliyet merkezlerinde oluşan maliyetler önceden bütçelerle veya bütçeleme yoksa geçmiş dönemde oluşan değerlerle belirlenirken esas anlamda kontrol edilebilirliği ifade eden merkez yöneticisinin sorumluluğu altında bulunan ve etkileyebildiği maliyetler performans değerlemesinde göz önünde bulundurulacaktır.

3.5.1.2. İstemli Maliyet Merkezleri

İstemli gider merkezlerinde ise çıktılarının standartlaştırılması olanaksızdır. Buna bağlı olarak oluşan giderlerin standartlaştırılması da mümkün olmamaktadır. Özellikle araştırma ve geliştirme merkezleri, muhasebe (Maher, 1998 : 638), hukuk işleri, halkla ilişkiler, insan kaynakları, hasta hakları, kalite standartları bölümleri istemli maliyet merkezleri olarak sayılabilir.(Utku, 2009 : 27 ; Young, 2003 : 246) Bu merkezlerde yapılan giderlerin işletmenin devamlılığı ve geleceği ile ilişkili yapılan giderler olması nedeni ile yapılan giderlerin bütçelenmesinden ve kontrolünde istemli maliyet bütçeleri kullanılmaktadır. Programlanmış harcama bütçeleri adı da verilen bu bütçelerle bu merkezlerde oluşan maliyetlerin işletme faaliyetlerine katkılarının yükünü ve zorunlu giderleri önceden belirlenmeye çalışılır. Bu bölümlerin belirlenen bütçeyi üst yönetimin izni olmadan aşmaması talimatı verilir.(Maher, 1997 : 638)

İdeal olarak bir maliyet merkezi yöneticisinden beklenen belirlenen bütçeyi aşmamasıdır. Fakat başlangıçta tasarruf sağlansa bile sonraki yıllarda daha fazla bütçe elde etme istekleri bu merkez yöneticilerinin bütçenin tümünü harcama eğilimi içine sokabilir. (Zimmerman, 2008 : 178) Bu durumda da optimal olmayan harcama eğiliminin ortaya çıkması kaçınılmaz olur. İstemli maliyet merkez yöneticilerinin bütçeye artı bir yük getirmemesi için, bu merkezlerde oluşabilecek maliyetlerle ilgili bütçelerin oluşturulmasında ilerleyen yıllarda istatistiki çalışmalar ile baz değerlerin belirlenerek bu baz değerlere yakın bütçeler oluşturulmaya yöneltilmesi bir alternatif olacaktır.

İsteğe bağlı maliyet merkezlerinde performans ölçümü pahalı ve zordur. Böylece çalışanların örgüt hedeflerini en iyi başaran bir düzeyde iş yapmaları için teşvikler sağlamak da zordur (Maher, 1997 : 638). Bu merkezlerde sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk raporlarında performans değerlemesi yapılırken esnek davranılması önerilebilir.

İşletmelerin bir çok bölümünde sorumlu yöneticiler o bölümün sadece maliyetlerini kontrol edebilecek durumdadır. Yönetim, pazarlama, araştırma gibi bölümlerde faaliyet sonuçlarını miktar ve değer olarak saptayabilmek her zaman mümkün olamamaktadır. (Bursal ve Ercan, 1992 : 446) Yine hastane işletmelerinde başta klinikler olmak üzere faaliyet sonuçları ancak maliyet değerleri üzerinden incelenebilmektedir. Merkezlerdeki yöneticilerden belirlenen bütçe sonuçlarına veya bütçeleme yoksa geçmiş verilerine göre düzenlenmiş değerleri ile uyum sağlamaları beklenmektedir. Bu onlar için en önemli başarı göstergelerinden biridir. İşletme de maliyet merkezi, standart veya istemli bir maliyet merkezi olsa da yöneticilerin bütçe hedeflerini yakalamalarında ve performans değerlemelerinin yapılmasında önemli olan sorumluluk merkezlerinde oluşan maliyetlerin kontrolleri altında olup olmadığıdır. Kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetler olarak belirleyeceğimiz bu durumları ilerleyen bölümlerde açıklayacağız.

3.5.2. Gelir Merkezleri

Gelir merkezleri gider oluşturmayan veya oluştursa bile oluşan giderlerden dolayı yöneticinin sorumluluğunun bulunmadığı, fakat oluşan gelirden dolayı yöneticinin sorumlu olduğu satış fiyatı ve esnek bütçeleme maliyetlerinin

ayarlanmasında üst yönetimin karar süreci içinde görev almayan merkezleridir. (Barfield vd., 1994 : 910) Bütün gelirler bir üst sorumluluk merkezi olan bir sonraki bölümde açıklayacağımız kar merkezlerinde toplanacağı için gelir merkezleri sadece gelirlerini maksimize etmekle sorumludurlar. Gerçekte bir gelir merkezinde maliyet oluşmaması beklenemez bu yüzden literatür araştırmasında bazı kaynaklarda gelir merkezine yer verilmemiştir. (Wolper, 2004 : 203) Yine de maliyetlerin çok az seviyede olduğu örneğin bir personelin çalıştığı sadece daha önceden yapılmış bir yatırımla alınan bir kalp test makinesi ile ölçüm yapılan kardiyoloji bölümü örnek olarak verilebilir. Üniversite hastanelerinin geliştirme ofisleri de genellikle gelir merkezi olarak belirtilmektedir. (Young, 2003 : 245) İşletmeye ait olan bir bölümde satış yapılabilecek bir kafeterya, mağaza veya stand veya belirli bir alanın ücret karşılığı kiralanması ve bu bölüm veya bölümleri şirket bünyesinde çalışan bir yöneticinin sorumluluğuna verilmesi durumunda da bir gelir merkezinden bahsedilebilir. Gelir merkezinde maliyetler üst yönetim tarafından oluşuyorsa bu gelir merkezi aynı zamanda hastalara direkt hizmet sağlamıyorsa diğer sorumluluk merkezlerine oluşan maliyetlerin aktarılmasında gelirler düşüldükten sonra kalan tutarın dağıtılması gerekmektedir.(Gayle, 1989 : 761-762) Gelir merkezi yöneticisi önceden belirlenen veya bütçelenen gelir ile gerçekleşen gelirin karşılaştırılması ile performansı ölçülebilecektir.

3.5.3. Kar Merkezleri

Hastane işletmelerinde Kar veya katkı merkezlerinde hastalara doğrudan hizmet gerçekleştirildiği merkezlerdir. Hem gelirlerin hem de giderlerin olduğu ve izlenebildiği merkezler kar merkezleridir. Farklı bir bakış açısı ile elde ettiği gelir ve oluşan maliyetler üzerinde kontrole sahip, ücret politikasını bağımsız olarak belirleyebilen yöneticinin başında bulunduğu merkez kar merkezi olarak da ifade edilebilir. Kar merkezlerinde decentralizasyon derecesi daha yüksektir bu yüzden kar merkezleri hem maliyet merkezlerini hem de gelir merkezlerini kapsamaktadırlar. (Özkanlı, 2003 : 109)

Hastane işletmelerinde kar merkezlerinin oluşturulmasının belli başlı faydaları şunlardır.; (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 315)

- Hastane işletmesinde verilen hizmetlerin zaman içinde gelişmesi ile birlikte işletmenin karmaşıklaşan yapısında birleştirici ve kontrol edilebilir bir örgüt yapısı sağlar

- Hastane işletmelerinde yetki ve sorumlulukların paylaşılması ile sorumluluk merkez yöneticilerin kişisel yeteneklerini ortaya çıkarmalarını sağlarken bağımsız karar alma yetilerini de güçlendirir.

- Hastane işletmesinde sorumluluk merkezlerine ayrılması ile her bölümün organizasyon karına katkısının saptanması sağlanır.

- Gelecekte hastane işletmesinin üst yönetiminde yer alacak bireylerin işletme içinde yetiştirilmesi ve deneyim kazanması sağlanır.

Kar merkezleri örnekleri laboratuvar, radyoloji, eczane, cerrahi, hasta odaları ve kliniklerdir.(Wolper, 2004 : 203) Kar merkezleri işletme içi ve işletme dışı faaliyetlerine göre iki farklı şekilde belirlenebilir. (Bursal ve Ercan, 1992 : 450) Doğal kar merkezi ve yapay kar merkezi olarak bu ayrımı şu şekilde ifade edebiliriz.

3.5.3.1. Doğal Kar Merkezleri

Hastane işletmelerinde belirlenen kar merkezi hem alıcı hem de satıcıdır. Alıcı pazarda hangi fiyattan ne kadar mal veya hizmet alacağına veya satıcı pazarda, hangi fiyattan ne kadar hizmet satacağına ve ortaklığın içindeki diğer bölümlerle alışveriş edip etmeyeceğine karar verme yetisine sahiptir. (Bursal ve Ercan, 1992 : 450) Doğal Kar merkezlerinde alım ve satım veya gider oluşturma ve gelir oluşturma yönünden yöneticinin tam bir bağımsızlığa sahip olduğu görülmektedir.

3.5.3.2. Yapay Kar Merkezleri

Hastane işletmesinde bir kar merkezi, alıcı veya satıcı özellikte bir bağımsızlığa sahip olmadığı halde diğer sorumluluk merkezlerine vermiş olduğu mal veya hizmetten dolayı kar raporlayabilir. Örneğin bir hastane işletmesinde radyoloji bölümü hastanenin diğer bölümlerine herhangi bir bedel karşılığı olmaksızın hizmet sunuyor olabilir. Bu birim faaliyeti için girdileri pazardan sağlamak fakat dışarıya hizmet satmamaktadır. Üst yönetim bu birimin diğer bölümlere sunduğu hizmeti ayarlandırarak bilgi işlem merkezine bir kar merkezi görüntüsü verebilir. Buradaki

amaç işletme içi rasyonelliği sağlamak olabileceği gibi bu birimin sunduğu hizmetle bu hizmetin dışardan karşılanması durumundaki işletme karlılığını ölçme işlevi olabilir. Yukarıda adı geçen birimin dikkat edilirse vermiş olduğu hizmeti fiyatlama konusunda bir serbestliği yoktur. Bu nedenle birim bağımsız bir birim değildir. (Bursal ve Ercan, 1992 : 451)

Son yıllarda özellikle Gelişmiş ülkelerdeki hastanelerde verim ve etkinliğin artırılması üzerine yapılan sorumluluk muhasebesi sistemine geçiş aşamasında (Aidemark, 2001 : 39) uygulanan süreçlerden birisi de maliyet merkezlerinin genelde kar merkezlerine dönüştürülmesi üzerinedir. Örneğin çamaşırhane, kat hizmetleri, diyet, bilgi işlem destek hizmetleri gibi maliyet merkezlerini, yine birçok hastane de pediatri cerrahi gibi klinik bölümlerini; işletme içi fiyatlama yöntemi uygulayarak ve ayrıca yöneticilerine elde edilecek gelirden pay vermek sureti ile kar merkezlerine çevirdikleri görülmektedir. (Young, 2003 : 246) Burada ayırım bu maliyet merkezlerine aynı zamanda gelir kontrolü imkanı da sağlanmış olmasıdır. Eğer sadece performans değerlendirme açısından fiyatlama imkanı veriliyor yalnız fiyat kontrolü yine üst yönetimde kalıyorsa kar merkezi yapay kar merkezi olarak kullanılmakta, Kar merkezine fiyat kontrolü ile birlikte genel bir bağımsızlık sağlanıyorsa bu birim doğal kar merkezi olarak belirlenebilmektedir. Böylece performans değerlemesi bu merkezlerde sadece maliyet kontrolü olarak değil aynı zamanda gelir yönünden de değerlendirilme imkanı sağlamakta bu aynı zamanda örgüt içindeki faaliyetleri artırırken rekabeti de hızlandırmaktadır. Bu merkezlerin kar merkezine dönüştürülmesinde de transfer fiyatlandırılması kullanılmaktadır. Şimdi kar merkezleri için önemli bir konu olan transfer fiyatlandırılmasına değinelim.

3.5.4. Kar Merkezleri İçin Önemli Bir Unsur Transfer Fiyatlaması

Hastane işletmesinin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir. Transfer fiyatlandırması aynı gruba ait farklı işletmeler arasında olabileceği gibi, aynı işletmeye ait farklı sorumluluk merkezleri arasında da gerçekleşebilmektedir. (Kapusuzoğlu, 1998 : 205) Transfer fiyatı sorumluluk merkezinde performans değerlendirme için önemli bir konudur. Özellikle hastane işletmelerinde oluşturulacak sorumluluk merkezlerinde

üretileen sağlık hizmetinin örgüt dışına satılması durumunda karı etkileyecek bir durumun örgüt içinde başka bir sorumluluk merkezine satılması durumunda da gerçekleştirilmesi gerçek anlamda bir performans değerlemesi için önem oluşturacaktır. İşte bunun için sorumluluk muhasebesinin örgüt içinde tam ve etkin kullanımı için transfer fiyatlandırılmasının kullanılması gerekmektedir.

Ürün veya hizmet satımı organizasyon içinde bir sorumluluk merkezi için bir gelir oluşturan bir çıktı iken alımı yapan diğer bir sorumluluk merkezi için ise gider olarak bir girdiyi oluşturacaktır. (Hansen ve Mowen, 1992 : 855) Örneğin radyoloji merkezinde bir sorumluluk merkezi olarak bir başka sorumluluk merkezindeki talep edilen radyolojik tetkikin yapılması durumunda oluşan hizmetin değeri radyoloji merkezi için bir gelir, hizmetin verildiği sorumluluk merkezi için ise gideri oluşturması gerekmektedir. Bu amaçla fiyatlandırmanın örgüt içinde de gerçekleştirilmesi gerekecektir.

Sorumluluk merkezleri bir mal veya hizmeti alma veya satma konusunda, üst yönetimin merkezkaç yönetimi uygulama esnekliği içinde karar verme serbestliğine sahiptir. Transfer fiyatlamasını daha iyi algılayabilmek için her bir sorumluluk merkezini organizasyon içinde farklı bir işletme olarak görmek daha uygun olacaktır. (Moore ve Jaedicke, 1988 : 556)

Transfer fiyatlandırılması hastane içinde sorumluluk merkezleri arasında uygulanmasının hastane işletmesinin karlılığına çok fazla bir etkisi yoktur. Satış yapan sorumluluk merkezi için kar, alıcı merkez tarafından ise maliyet olarak görülen transfer fiyatlandırması, organizasyon içinde sorumluluk merkezleri arasında maliyetlerin taşındığı hissini yaratabilir. (Brandon ve Ralph, 1997 : 803) Yalnız merkezkaç yapıya sahip hastane işletmesinin de tam bağımsızlığa sahip sorumluluk merkezleri için transfer fiyatlaması hem performansların etkinliği hem de alım ve satım bağımsızlığı içinde organizasyon içinden ve organizasyon dışından mal ve hizmet alma ve satma imkanı verdiği için gerçekte performans başarısı elde etmek isteyen yönetici için maliyetlerin azaltılarak gelirin artırılması amacı ile etkin bir yöntem olarak kullanılacaktır.

Transfer fiyatlandırılması sorumluluk merkezlerinin performans değerlemesinde etkin olarak kullanılmalıdır. Sorumluluk merkezleri için sorumluluk raporlarına etkin sonuçlar doğuracak transfer fiyatlandırılması bir merkez için gelir bir diğer merkez

için gideri oluşturacağı için performans değerlemesi yapılacak sorumluluk merkezleri arasında adaletin sağlanması gerekmektedir. Bunun için transfer fiyatlandırması yapılan işletmede her bölüm için aynı fiyat yönteminin kullanılması veya kullanılması gerekmektedir. İşletme içi mal ve hizmet transferlerinde bu amaçla çeşitli transfer fiyatları kullanılır. Kullanılabilecek transfer fiyatı seçenekleri şöyle sıralanabilir : (Venkat ve Reddy, [Http://www.icwai.org](http://www.icwai.org) ; Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 359)

- Pazar (piyasa) fiyatı,
- Pazarlık esasına göre saptanan fiyat,
- Maliyetlerin kullanılmasıyla saptanan fiyat,
- İkili transfer fiyatı.

3.5.4.1. Pazar (Piyasa) Fiyatı

Transfer edilecek olan mal veya hizmetin aynı özellikteki başka bir mal veya hizmetin pazardaki fiyatı esas alınarak uygulanmasıdır.(Yükçü, 1999 : 738) Bu yöntemin uygulanmasında mal veya hizmeti alan veya satan merkez mal veya merkez piyasada hangi fiyattan alım satıma konu oluyorsa o fiyat transfer fiyatı olarak kullanılacaktır. Burada satın alma isteği içinde olan sorumluluk merkezi dışarıdan alacağı hizmet veya örgüt içindeki sorumluluk merkezinden alacağı hizmetin maliyet karşılaştırmasını yaparak alım kararı verecektir. (Blocher vd., 2002 : 920)

3.5.4.2. Pazarlık Esasına Göre Saptanan Fiyat

Transfer edilen mal veya hizmetin piyasa da fiyatının belli olmaması, fiyatın belirlenmesinin zor olması veya pazar fiyatına ulaşmanın zaman alıcı olması sonucu durumlarında sorumluluk merkezleri yöneticileri tarafından pazar fiyatına alternatif olarak aralarında anlaşarak ortaya çıkaracakları fiyatlandırma.

Transfer fiyatının pazarlık esasına göre saptanmasındaki bir önemli neden de arz ve talep tarafının piyasadaki rantını oluşturma arzudur. (Zimmerman, 2008 : 192) Alıcı taraf fiyatta indirim ve iskonto yapılmasını isterken satıcı taraf da pazar fiyatına göre daha yüksek bir fiyattan satarak tasarruf elde etmeyecektir. Burada

önemli olan organizasyonun bütünü için alıcı olan sorumluluk merkezi ile satıcı olan sorumluluk merkezinin de en optimal fiyatı belirlemesi ve belirlenen fiyatın bir sorumluluk merkezine pozitif etki sağlarken bir diğer sorumluluk merkezine negatif etki sağlamamasıdır. (Atkinson, 2001 : 540; Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000 : 360)

3.5.4.3. Maliyetlerin Kullanılmasıyla Saptanan Fiyat

Hastane İşletmesinde Pazar fiyatı veya pazarlık esasına dayalı bir fiyatlandırma kullanılmadığı zaman maliyetlerin kullanılması yolu ile fiyat belirleme yoluna gidebilirler. Maliyet yönteminde sorumluluk merkezi fiyat belirlerken ürün veya hizmetin maliyetini değişken maliyet veya tam maliyet, standart gibi yöntemleri uygulayarak bu belirlenen maliyete belirlenen bir kar oranı eklemek sureti ile de bir transfer fiyatı belirleyebilmektedir. (Hilton, 2006)

3.5.4.4. İkili Transfer Fiyatı

Alıcı ve satıcı taraf olan sorumluluk merkezlerinde belirlenecek olan transfer fiyatlarının her iki bölüm için de farklı şekilde gerçekleştirildiği bir yöntemdir. Sorumluluk merkezlerinde belirlenen fiyat piyasa fiyatının üstünde olması durumunda alıcı taraf ihtiyacı olan mal veya hizmeti işletme dışından karşılamak zorunda kalacak; fiyatın piyasa fiyatının altında olması durumunda ise satıcı tarafın maliyetlerini bile karşılayamaması sonucu ortaya çıkabilecektir. Bu durumların ortaya çıkmasını engellemek için ikili fiyat uygulaması gerçekleştirilebilir. Satıcı olan sorumluluk merkezi için maliyet + kar yöntemi uygulanırken alıcı taraf için ise maliyet fiyatı üzerinden fiyatlandırma gerçekleştirilebilecektir. Bu durumda satıcı bölüm için ölçülemeyi sağlayacak kârlı sonuçlar ve alıcı bölümlerin de maliyetlerini olumsuz etkilerden arındıracak arzu edilen fiyat gerçekleştirilebilecektir. (Güner, 2004 : 14) İkili transfer fiyatlandırmasında dikkat edilmesi gereken nokta işletme karının mükerrer şekilde hesaplanarak karın yüksek çıkabilmesidir. Bunun engellenebilmesi için mal veya hizmet satan merkezin nihai sonuçlarına göre hesaplama yapılması gerekmektedir. (Aslan, 2004 : 61)

İşletmeler transfer fiyatlandırması konusunda ortak bir fiyatlandırma politikası belirlenmemişse sorumluluk merkezleri verilen serbestlik doğrultusunda yukarıdaki

fiyatlandırma yöntemlerinden birini uygulayacaklardır. Sorumluluk merkezleri performans değerlemelerine etkin katkı sağlayacak bir fiyatlandırmayı seçmek isteyeceklerdir Organizasyonda etkili ve gerçeğe en uygun bir performans değerlemesi yapmak, bütçelerle belirlenen hedeflerle fiili değerler arasındaki sapmaları en aza indirmek ve merkezkaç yapıyı en demokratik şekilde uygulayarak sorumluluk merkezlerine özerklik sağlamak için transfer fiyatlandırmasının etkin şekilde kullanılması gerekmektedir. (Aslan, 2004 : 50)

Transfer fiyatlaması gerçekleştirilirken sorumluluk merkezlerine en adilane kar formülasyonunu oluşturacak bir bağımsızlık vermek performans ölçümü için yarar sağlayacak alıcı kar merkezi düşük maliyetten hizmet veya ürün satın almak isterken satıcı tarafta yüksek fiyattan mal veya hizmet satmak isteyecektir. Fiyat anlaşmasının olmaması durumunda alıcı taraf bu hizmeti dışarıdan sağlama yoluna da gidebilmektedir. Yalnız bu durumda öncelik hastane işletmesinin genel amaçları ön planda tutulması gerekecektir. (Young, 2007 : 3) Örneğin pediatri sorumluluk merkezinin patoloji merkezinde yaptırdığı testlerle ilgili olarak hastane işletmesinde oluşan transfer fiyatlandırması sonucu elde edilecek katkıyı sorumluluk merkezi ve hastanenin genel yapısı için şu şekilde örnekleyebiliriz.

Tablo 3.3. : Sorumluluk Merkezi Ve Hastane İşletmesinin Genel Yapısı İle İlgili Transfer Fiyatlaması

	Pediatrici sorumluluk merkezi	Patoloji laboratuvarı	Hastanenin Genel Yapısı
1. Durum : Testin patoloji laboratuvarında yapılması			
Gelir	11\$	6\$	11\$
Değişken Maliyet	6\$	2\$	2\$
Katkı Payı	5\$	4\$	9\$
2.Durum: Testin dışarıda yapılması			
Gelir	11\$	0	11\$
Değişken Maliyet	4.50\$	0	4.50\$
Katkı Payı	6.50\$	0	6.50\$
Kaynak : YOUNG David. W. • Profit Centers in Clinical Care Departments: An Idea Whose Time Has Gone • July 2007;S.3; http://www.davidyoung.org/ProfitCenters.pdf			

Birinci durumda görüldüğü gibi pediatri bölümünün organizasyon içindeki bir diğer sorumluluk merkezinden bu hizmeti alması durumunda katkı payı ¹⁰ 5\$ olarak oluşmakta eğer test dışarıda yapılırsa katkı 6.50\$ a yükselmektedir. Bu durum pediatri kar merkezi yöneticisinin performansı açısından olumlu bir gelişme olacak amaç bütünlüğü içinde düşünmeyen yönetici için bu sonuç tabii ki daha makul olacaktır. Testin hastane sorumluluk merkezi olan patoloji laboratuvarında yapılması durumunda katkı payı 9\$ olmakta testin dışarıda yapılma serbestliği verilmesi durumunda katkı 6.50\$ a düşmektedir. Öncelik hastanenin genel karlılığı olduğuna göre burada bir numaralı durumun uygulanması ve pediatri sorumluluk merkez yöneticisinin genel amaçlar doğrultusunda hastane içinden bu hizmeti alması daha uygun olacaktır.

3.5.5. Yatırım Merkezleri

Yatırım merkezi yöneticisi maliyet, gelir yanında işletmenin varlıklarından da sorumludur. Yatırım merkezlerinin tanımlanmasında limit bütün varlıklardır. (Wolper, 2004 : 204) Bir başka ifade ile Hastane işletmelerinde belirlenen merkezin kar merkezi olmasının yanında bu karı elde etmek için yatırılan sermaye maliyeti hesaplanabilen ve kontrol edilebilen geniş bir alt birimdir. Bir anlamda yatırım merkezi yöneticisi bu merkezde oluşan gider ve gelir yanında yatırımlardan da sorumludur. (Hansen ve Mowen, 1992 : 669) Örneğin hastane işletmesine bağlı bir kar merkezi olan fizik tedavi merkezinin daha geniş boyutta belirli yatırımlar yapılarak başka bir binada faaliyete geçirilmesi ve bu şekilde hem sermayedar hastaneye hem de rakip hastane işletmelerine hizmet verilebilmesinin sağlandığı bir işletme yatırım merkezi olarak nitelendirilebilir. Burada fizik tedavi merkezine yönetici olarak atanan merkez yöneticisi hem yapılan yatırımın geri dönüşümünden hem toplam varlıklardan hem de gelir ve giderden sorumlu olacaktır.

Son yıllarda yatırım merkezleri gelişmiş ülkelerde ki sağlık işletmelerinde hızla çoğaldığı görülmektedir. Bugün bu gelişmiş ülkelere bakıldığında sorumluluk merkezinin yatırım merkezi olarak nitelendirilebilmesi o sorumluluk merkezinin ayrı

¹⁰ Katkı payı; kar ve değişken maliyet arasındaki farktır. İşletmenin sabit maliyetleri karşılama gücünü gösteren bir değerdir.

bir mülkiyete sahip olmasını ifade etmemektedir. Sorumluluk merkezine yapılan yatırım geri dönüştürülebiliyorsa o zaman bu sorumluluk merkezi yatırım merkezi olarak nitelenmektedir. (Zelman, 2004 : 400)

Yatırım merkezleri kar merkezlerine göre daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. İki merkez arasındaki farkı daha iyi algılayabilmek için her birine ait koşulları ifade etmemiz gerekmektedir.

Hastane işletmesi içinde aşağıdaki koşulların oluşması durumunda yukarıda ifade ettiğimiz kar merkezinden bahsedilebilir. (Bursal ve Ercan, 1992 : 8)

- Hastane işletmesinde , gelirlerin ve giderlerin ayrı şekilde ölçülebildiği iki veya daha fazla sorumluluk merkezine sahip olmalıdır.

- Bu belirlenen sorumluluk merkezlerinde oluşan gider ve gelirler önemli derecede kontrol edilebilir olmalıdır.

- Sorumluluk merkezlerinde oluşan kar dönemsel olarak hesaplanıp üst yönetime iletiliyor olmalı ve iletilen raporlar üst yönetim tarafından birim başarının değerlendirilmesinde kullanılıyor olmalıdır.

Kar merkezlerindeki bu koşullara ilaveten yatırım merkezlerinde ise ilave olarak şu koşulların gerçekleşmesi beklenir

- Sorumluluk merkezinin kullandığı varlıklar dönemsel olarak ölçülebilmelidir.

- Ölçülen değerler ile kar arasında ilişki kurulabilmeli ve bu ilişki dönemsel olarak ölçülüyor olmalıdır.

- Sorumluluk merkez yöneticisi, yatırım değerini ve büyüklüğünü önemli derecede etkileyebiliyor olmalıdır. (Maher, 1997 : 637)

Genel olarak bakıldığında hastanedeki sağlık sisteminin tamamı veya hastane işletmesindeki ayaktan veya yatan hasta tedavi bölümü, matriks yapı altında klinik bölümün oluşturduğu hekim grubu (Wolper, 2004 : 204), hastane işletmesinin bir başka bölgedeki oluşturulmuş hastanesi veya poliklinik, patoloji laboratuvarı, radyoloji departman, diyabetli hastalarla ilgili kurulmuş olan bir diyabet merkezi

(Young, 2003 : 247) gibi ağır yatırımlar gerektiren bölümlerin ayrı bir işletme olarak oluşturulması durumunda da yatırım merkezlerine örnek olarak verilebilir.

Genel olarak incelediğimiz sorumluluk merkezlerinin bir özeti tablo 3.4. de görülmektedir.

Tablo 3.4. : Sorumluluk Merkezleri ile İlgili Özet Bilgiler

Sorumluluk Merkezi	Örnekleri	Finansal olmayan performans ölçüleri	Finansal bilgilerin izlenebilirliği	Finansal performans ölçüleri	Ölçütlerin değerlendirilmesi
Maliyet Merkezi	Kurumsal destek hizmetleri, yönetim, ev bakım hizmetleri, tıbbi kayıtlar, çamaşırhane, yemekhane	harcanan Zaman, Kullanılan kaynaklar . çıktı birimleri.	Toplam maliyet, çıktı başına düşen birim maliyet	Maliyetlerin miktarı :Önceki dönem verileri ve gerçekleşen bütçe değerleri	Minimum maliyet: Faaliyetlerle ilgili birim maliyetlerin en asgariye indirgenmesi
Gelir Merkezleri	Maliyetlerin minimum olduğu veya olmadığı merkezler	Hizmet verilmiş hasta sayısı, çıktı birimi, hizmet satışları	Toplam gelir, kar veya katkı payı	Geçmiş dönem kar veya satış miktar veya tutar cinsinden	Maksimum satış veya kar
Kar merkezi	Laboratuvar, radyoloji,eczane, ameliyathane,hasta odaları,uzman hekimlikler	Hizmet verilmiş hasta sayısı,harcanan zaman,kullanılan kaynaklar,çıktı birimi	Toplam gelir, Toplam maliyet, kar veya katkı payı	Sorumluluk merkezlerin deki Karı sağlayan ve sabit maliyetleri karşılayan katkı miktarı	Maksimum kar veya katkı faaliyetlerle ilgili birim karın maksimize edilmesi , maliyet kontrolü
Yatırım Merkezi	Sistemin tamamı,hastane, ayakta tedavi merkezi, klinik hizmetleri	Hizmet verilmiş hasta sayısı,harcanan zaman,kullanılan kaynaklar,çıktı birimi	Toplam gelir, Toplam maliyet, kar veya katkı, yatırım değeri, işletme varlıkları	Yukarıdaki bahsedilenlerle birlikte Sermayenin geri dönüşümü	İşletme sermayesinin geri dönüşümünün maksimize edilmesi

Kaynak: WOLPER Lawrence F. Health care administration: planning, implementing, and managing organized delivery Systems ,Jones and Barlett Publishers Inc, Fourth Edition, london,2004s.204

3.6. Sorumluluk Muhasebesine Uygun Muhasebe Sisteminin Hastane İşletmelerinde Uygulanışı

Muhasebe bilgi sisteminin amacı varlıklar ve kaynaklar üzerinde değişim meydana getiren parasal nitelikteki olaylara ait bilgileri, genel kabul görmüş kavram ve ilkeler çerçevesinde, kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak sureti ile ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunmaktır. (Sürmeli, 1996 : 31) Bu süreç içerisinde muhasebe bilgi sisteminin sorumluluk muhasebesine uygun olarak tekrar dizayn edilmesi gerekmektedir. Muhasebenin sistemli bir şekilde yürütülebilmesi için öncelikli olarak tek düzen muhasebe sisteminin ve buna bağlı olarak hesap planlarının önce hizmet sunan, konumuz olan sağlık işletmelerine

uygun olarak dizayn yapılmalı, bu dizayn yapılırken de sorumluluk merkezleri ön planda tutulmalıdır

İkinci olarak sağlık işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesine yönelik ayırım ise maliyet kontrolüne ve performans değerlemeye uygun olarak bir muhasebe sistemi oluşturulması gerekliliğidir. Bunun için sorumluluk merkez yöneticileri tarafından kontrol edilebilir ve kontrol edilemez gider ve gelirlerin belirlenmesi gerekmektedir.

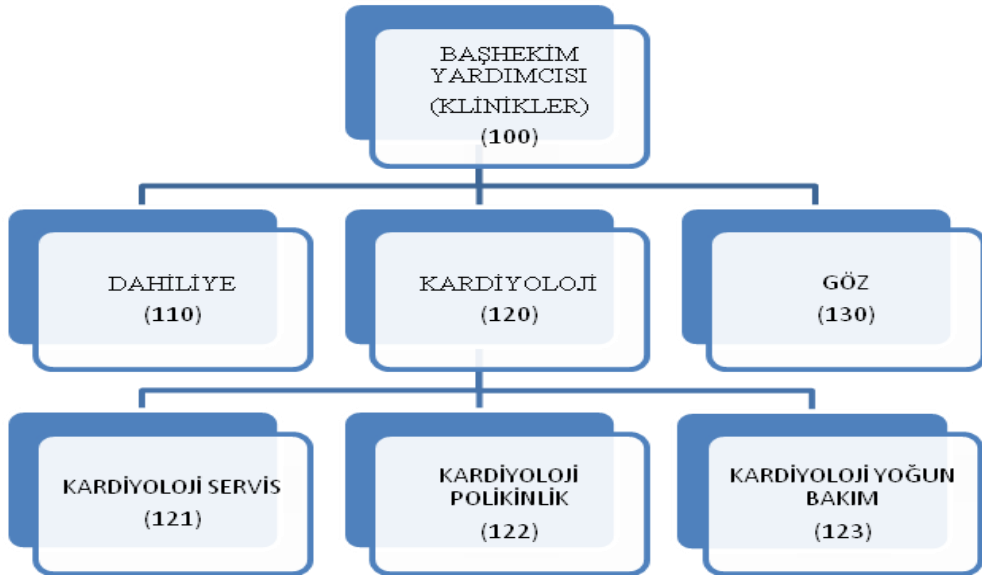
3.6.1. Türkiye’ de Hastane İşletmeleri İçin Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulanışı Ve Hesap Planlarının Sorumluluk Muhasebesi Sistemine Uyarlanması

26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı resmi gazetede Maliye Bakanlığı’na yayınlanan Türk Muhasebe Sistemi I No lu Genel Tebliği ile düzenlenen tek düzen hesap planı tüm işletmeler, vakıflar, döner sermayeli işletmeler ve kamu kurumlarınca uygulanması zorunlu hale getirilmiştir.(Tokaç, 2007 : 3) Bu tebliğe göre mülkiyetlerine göre ifade edebileceğimiz kamu hastaneleri, ve özel hastanelerde de tek düzen muhasebe sistemi uygulanması zorunludur.

Tek düzen hesap planlarının hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesini baz alarak düzenlenmesi özellikle tek düzen muhasebe planlarında alt hesaplar oluşturulurken sorumluluk merkezlerine göre bu ayırımın yapılmasını gerekli kılmaktadır.

Sorumluluk merkezlerinin alt hesaplarının da gösterilmesi ile ilgili olarak öncelikli olarak organizasyon şemalarının kullanılması gerekmektedir. Örnek bir organizasyon şeması Şekil 3.7. de görülmektedir.

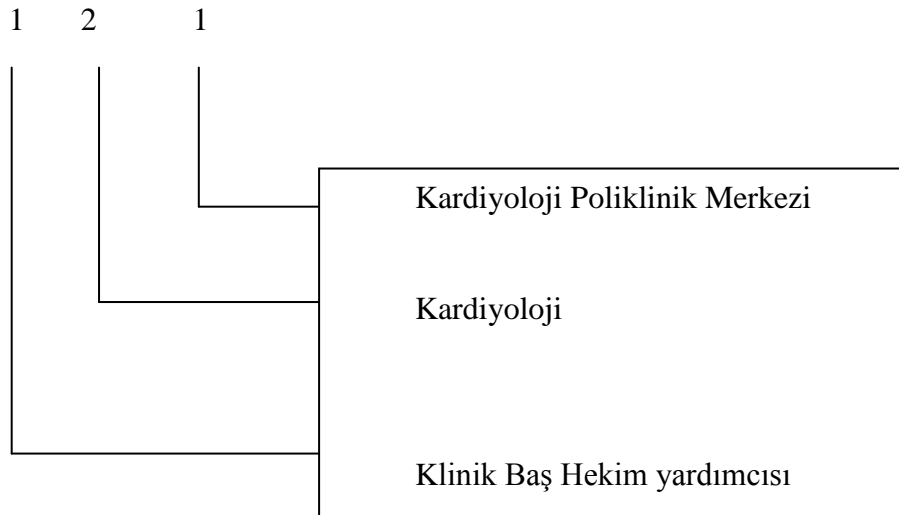
Şekil 3.7.: Hesap Planlarının Düzenlenmesi ve Sorumluluk Merkezleri



Kaynak : USLU Selçuk. (1982), "Gider Kontrolünde Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi", Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi,s.94 den uyarlanmıştır.

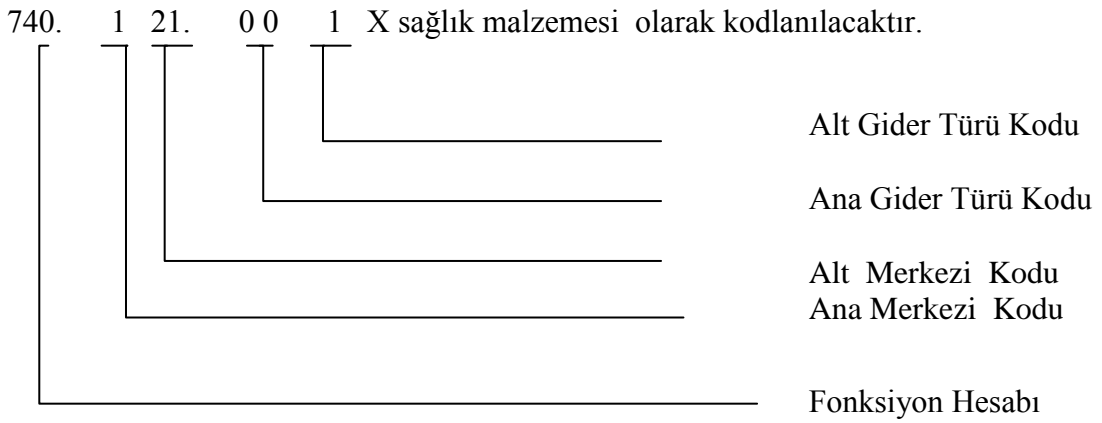
Yukarıda ki organizasyon şemasında görüldüğü gibi sorumluluk merkezlerine göre alt hesaplar 3 rakamlı şekilde organize edilmiştir. Buna göre başhekim yardımcısı 100 alt kodlu Başhekim yardımcısına bağlı klinikler 110,120,130 şeklinde kodlanmış, kardiyoloji bölümünün altındaki bölümler de 121,122,123 şeklinde kodlanmıştır. Kardiyoloji poliklinik merkezi sayısal kodlamasını aşağıdaki şekil üzerinde inceleyelim.

Şekil 3.8. : Hesap Planlarının Sorumluluk merkezlerine Göre Sayısal Kodlanması



Şekil 3.8. de görüldüğü gibi kardiyoloji poliklinik merkezinde oluşan kodlamada her bir sorumluluk merkezi 3 lü sayısal kodlamada görülebilmektedir. Buna göre örneğin kardiyoloji poliklinik merkezinde kullanım için çekilen bir sağlık malzemesi

Şekil 3.9. : Hesap Planlarının Alt Hesaplar Kullanılarak Kodlanması



Kaynak : YÜKÇÜ Süleyman, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, İzmir-1999,s.537

Gider sorumluluk merkez yöneticisi açısından kontrol edilebilir veya kontrol edilemez olmasına göre ayırım yapılmasını da gerektirir. Kontrol edilebilir giderler için "1" kontrol edilemeyen giderler için "2" kodu kodlamanın ortasında kullanılabilir. Şeil 3.9. da kardiyoloji polikliniğinden sorumlu uzman doktor için x hammadde kullanımı kontrol edilebilir bir gider olarak düşünüldüğünde kodlama yapısı da

740. 123. 1. 001 X sağlık malzemesi i şeklinde oluşacaktır.

Hastane işletmesinde uygulanan tek düzen hesap planında Sorumluluk merkezleri ile ilgili düzenleme yapıldıktan sonra Tek düzen hesap planının ilk beş grubunu oluşturan bilanço hesapları içinde bazı hesaplar sorumluluk merkezleri kullanılarak alt hesaplarda ayırma tabi tutulabilir Örnek olarak alıcılar hesabının sorumluluk merkezleri baz alınarak ayırımı şu şekilde yapılabilir;

Tablo 3.5. : Alıcılar Hesabının Bölümlendirilmesi

120. ALICILAR
120.120.KARDİYOLOJİ MERKEZİ
120.121 KARDİYOLOJİ POLİKLİNİK MERKEZ
120.121.00. YURTİÇİ ALICILAR
120.121.00.00. BİREYSEL HASTALAR
120.121.00.01. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
120.121.00.02. KAMU KURUM VE KURULUŞLARI
120.121.00.02.00. BÜYÜKÇEKMECE DEVLET HASTANESİ
120.121.00.02.01. ATATÜRK İLK ÖĞRETİM OKULU
120.121.00.02.02. BEYLİKDÜZÜ KAYMAKAMLIĞI
120.121.00.03. ÖZEL SİGORTA ŞİRKETLERİ
120. 121.00.03.00. A SİGORTA A.Ş.
120. 121.00.03.01. B SİGORTA A.Ş.
120.121.00.04. ÖZEL KURUM VE KURULUŞLAR
120.121.00.04.00. A TİCARET İŞLETMESİ
120.121.00.04.01. B BANKASI
120.121.00.04.02. C ÖZEL İLK ÖĞRETİM OKULU
120.121.00.05. HİZMET ANLAŞMALI KURULUŞLAR
120.121.00.05.00. A NÜKLEER TIP RADYOLOJİ A.Ş.
120.121.00.05.01. B SAĞLIK TESİSLERİ VE EĞİTİM MÜESSESELERİ
120.121.00.05.02. C ÖZEL POLİKLİNİĞİ
120.121.00.06. DİĞER ALICILAR
120.121.01. YURT DIŞI ALICILAR
120.121.01.00. YURTDIŞI ÖZEL SİGORTA ŞİRKETLERİ
120.121.01.01. YURTDIŞI ÖZEL KURUM VE KURULUŞLAR
120.121.01.02. ELÇİLİK VE KONSOLOSLUK
120.121.01.02.00. BİREYSEL HASTALAR
120.121.01.02.01. MACARİSTAN BAŞ KONSOLOSLUĞU
120.121.01.02.02. ALMANYA BÜYÜKELÇİLİĞİ
120.121.01.03. HİZMET ANLAŞMALI KURULUŞLAR
120.122 KARDİYOLOJİ SERVİS MERKEZ

Kaynak: COŞKUN Ali , GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, Özel Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi Edt.Ali COŞKUN Ahmet AKIN, Seçkin,Ankara,2009,s.194

Sorumluluk muhasebesinin önemli konularından birisi olan maliyet kontrolü için maliyetlerin sorumluluk merkezlerine göre belirlenmesi gerekmektedir. Sağlık işletmelerinde maliyetler muhasebe tebliğlerinde öngörüldüğü şekilde 7/A ve 7/B sistemi olmak üzere iki farklı şekilde izlenebilmektedir. Hastane işletmelerinin genellikle büyük sermayeler gerektiren işletmeler olması ve hastanelerde oluşturulacak sorumluluk merkezlerindeki ortaya çıkacak maliyetleri çeşitlerine göre daha geniş kapsamlı vermesinden dolayı sorumluluk muhasebesin sistemine daha

uygundur. (Coşkun, Güngörmüş, 2009 : 22) Bu açıdan örneklerimizde 7/A sisteminin kullanılması daha uygun olacaktır.

Sağlık işletmelerinde 7/A sistemi ile maliyetlerin takibi 740 Hizmet Üretim Maliyetleri hesabı kullanılarak yapılmaktadır. Sorumluluk muhasebesine uygun hizmet üretim maliyeti hesabı şu şekilde düzenlenebilir

Tablo 3.6. : Hizmet Üretim Maliyetinin Sorumluluk Merkezler Kullanılarak Bölümlendirilmesi

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.120 KARDİYOLOJİ MERKEZİ
740.121 KARDİYOLOJİ POLİKLİNİK MERKEZİ
740.121.00 İLK MADDE MALZEME
740.121.00.01 İLAÇ GİDERLERİ
740.121.00.02 TIBBİ SARF GİDERLERİ
740.121.00.03 TIBBİ OLMAYAN MALZEME GİDERLERİ
740.121.01.PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ
740.121.01.10. DOKTOR ÜCRET VE GİDERLERİ
740.121.01.10.00. BRÜT ÜCRETLER
740.121.01.10.01. ÜCRETE BAĞLI DİĞER ÖDEMELER
740.121.01.10.02. KANUNİ VE STATÜYE BAĞLI DİĞER ÖDEMELER
740.121.01.10.03. SOSYAL YARDIMLAR
740.121.01.10.04. EĞİTİM VE STAJ GİDERLERİ
740.121.01.10.04. SAĞLIK GİDERLERİ
740.121.01.11. HEMŞİRE ÜCRET VE GİDERLERİ
740.121.01.12. HİZMETLİ ÜCRET VE GİDERLERİ
740.121.01.13. İDARİ PERSONEL ÜCRET VE GİDERİ
740.121.01.14. DIŞARDAN GELEN DOKTOR ÜCRETLERİ
740.121.01.15. DIŞARDAN GELEN DİĞER PERSONEL ÜCRETLERİ
740.121.02. DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER
740.121.02.00. ELEKTRİK, SU VE GAZ GİDERLERİ
740.121.02.01. HABERLEŞME GİDERLERİ
740.121.02.02. BAKIM -ONARIM GİDERLERİ (DIŞARIDAN SAĞLANAN)
740.121.02.03. TAŞERON GİDERLERİ
740.121.02.03.00. PERSONEL TAŞIMA HİZMETİ GİDERLERİ
740.121.02.03.01. TEMİZLİK HİZMET GİDERLERİ
740.121.02.03.02. YEMEK GİDERLERİ
740.121.02.03.03. GÜVENLİK HİZMETLERİ
740.121.02.04. DENETİM VE DANIŞMANLIK HİZMETLERİ
740.121.02.04.00. MALİ MÜŞAVİRLİK ÜCRETLERİ
740.121.02.04.01. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR ÜCRETLERİ

740.121.02.04.02. GÖZETİM VE YILLIK BELGE KULLANIM GİDERLERİ (TSE-ISO-JCI)
740.121.02.05. DIŞARDAN ALINAN SAĞLIK HİZMETLERİ
740.121.02.05.00. TIBBİ CİHAZ KİRA GİDERLERİ
740.121.02.05.01. AMBULANS HİZMETLERİ
740.121.02.05.02. KAN VE KAN TEDARİK ÜCRETLERİ
740.121.02.05.03. MEDİKAL GAZ TÜP KİRA GİDERLERİ
740.121.02.05.04. LABORATUAR HİZMETLERİ
740.121.02.99. DİĞER GİDERLER
740.121.04. ÇEŞİTLİ GİDERLER
740.121.04.00. SİGORTA GİDERLERİ
740.121.04.01. KİRA GİDERLERİ
740.121.04.02. SOSYAL GİDERLER
740.121.04.03. EĞİTİM, KÜLTÜR VE YAYIN GİDERLERİ
740.121.04.04. YOLLUKLAR VE SEYAHAT GİDERLERİ
740.121.04.99. DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
740.121.05. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR
740.121.05.00. VERGİLER
740.121.05.01. RESİMLER
740.121.05.02. HARÇLAR
740.121.06. AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
740.121.06.00. MADDİ DURAN VARLIK AMORTİSMANLARI
740.121.06.00.00. YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZEN AMORTİSMANLARI
740.121.06.00.01. BİNALAR AMORTİSMANI
740.121.06.00.02. TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR AMORTİSMANI
740.121.06.00.03. DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
740.121.06.01. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK AMORTİSMANI
740.121.07. FİNANSMAN GİDERLERİ
740.121.08. YARDIMCI GİDER YERLERİ DAĞITIM PAYLARI
740.121.08.00. ÇAMIŞHANE GİDER PAYLARI
740.121.08.01. BAKIM - ONARIM GİDER PAYLARI
740.121.08.03. YEMEKHANE GİDER PAYLARI
740.121.08.04. KREŞ GİDER PAYLARI
740.121.08.05. HİZMET YÖNETİM GİDER PAYLARI
740.122. KARDİYOLOJİ SERVİS MERKEZİ
740.123. KARDİYOLOJİ YOĞUN BAKIM MERKEZİ
740.130. GÖZ MERKEZİ
740.140. KBB MERKEZİ
740.150. GENEL CERRAHİ MERKEZİ
.
.
.

740.200 ECZANE MERKEZ
740.300 YARDIMCI HİZMET MERKEZLERİ
740. 301 ÇAMAŞIRHANE MERKEZİ
740 . 302 YEMEKHANE MERKEZİ
.
.
.

Kaynak: COŞKUN Ali , GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, Özel Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi Edt.Ali COŞKUN Ahmet AKIN, Seçkin,Ankara,2009,s.198-201

Hizmet üretim maliyetleri yukarıdaki şekilde bölümlendirilecektir. Kardiyoloji merkezinin alt merkezleri olan, poliklinik, servis, yoğun bakım gibi alt merkezlerinde yapılacak sorumluluk raporlarında, maliyet merkezlerinde oluşan maliyet bilgileri ile tek düzen hesaplar karşılaştırılabilir şekilde düzenlenmiştir. Buna göre Kod yapısında “12” ile başlayan maliyetlerin toplamı “120” kardiyoloji merkezinin maliyet toplamını ifade edebilecek şekildedir. (Uslu, 1982 : 96) Sorumlu yönetici sorumluluk raporlarını hazırlarken yukarıdaki maliyet çeşitleri üzerinde aynı zamanda kontrol edebildiği ve kontrol edemediği giderleri ayırması gerekmektedir. Bu amaçla istenirse tek düzen hesap planları yapılırken alt hesap ayırımında kontrol edilebilir giderler için alt hesapların sonuna “1” kontrol edilemeyen hesaplar için “2” şeklinde kodlanabilir.

Yukarıda hesap planı yapılırken son tarafta çamaşırhane ve yemekhane gibi merkezler eğer bir merkez olarak kabul ediliyorsa bu durumda bu merkezlerde verilen hizmet için transfer fiyatlandırması gerçekleştirilecek olup bu merkezlerden alınacak hizmetin maliyeti direkt olarak ortaya çıkarılacaktır. Bu durumda bu merkezlerden gelen maliyetler için “Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler” içinde bir alt grup açılabilceği gibi son kısımda “Diğer merkezlerden Sağlanan Fayda ve Hizmetler” adlı bir alt grup açılabilir.

Maliyetlerle ilgili hesap planlarında yapılacak düzenlemelere örnek verildikten sonra diğer düzenlenebilecek hesap kalemleri de gelirlerdir. Bu amaçla hastane işletmelerinde oluşturulacak kar ve gelir merkezlerine uygun olarak 6. Grup hesaplarda yapılabilecek bir düzenleme tablo 3.7. de verilmiştir.

Tablo 3.7.: Gelir Hesaplarının Sorumluluk Merkezlerine Uygun Bölümlendirilmesi

600. YURTIÇİ SATIŞLAR
600.120. KARDİYOLOJİ MERKEZ
600.121. KARDİYOLOJİ POLİKLİNİK MERKEZİ GELİRLERİ
600.121.00.00 BİREYSEL HASTALAR
600.121.00.01. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU
600.121.00.01. KAMU KURUM VE KURULUŞLARI
600.121.00.02. ÖZEL SİGORTA ŞİRKETLERİ
600.121.00.03. ÖZEL KURUM VE KURULUŞLAR
600.121.00.04. HİZMET ANLAŞMALI KURULUŞLAR
600.121.00.05 DİĞER GELİRLER
600.122. KARDİYOLOJİ SERVİS MERKEZİ GELİRLERİ
600.123. KARDİYOLOJİ YOĞUN BAKIM GELİRLERİ
600.124. KARDİYOLOJİ AMELİYATHANE MERKEZ GELİRLERİ
600.130. GÖZ MERKEZİ
600.140. KBB BÖLÜMÜ MERKEZİ
600.150. GENEL CERRAHİ MERKEZİ
.
.
.
.
600.224. KANTİN MERKEZİ
600.224.0. TİCARİ MAL SATIŞ GELİRLERİ
600.224.1. KOZMETİK TİCARİ MAL SATIŞ GELİRLERİ
600.224.2. DİĞER SATIŞ GELİRLERİ
600.228. OTOPARK MERKEZİ
601. YURTDIŞI SATIŞLAR
602. DİĞER GELİRLER

Kaynak: COŞKUN Ali , GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, Özel Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Sağlık İşletmeleri Yönetim Rehberi Edt.Ali COŞKUN Ahmet AKIN, Seçkin,Ankara,2009,s.202

Yukarıdaki verdiğimiz hesap plan örneğinde de gelir oluşturan merkezler olarak gelir, kar ve yatırım merkezleri için bir yapılanma gerekmekte maliyet merkezleri ise bu grupta kullanılmamaktadır.

3.6.2. Kontrol Edilebilir Ve Kontrol Edilemeyen Maliyet Ayrımının Yapılması Gereği

Hastane işletmelerindeki uygulanan muhasebe bilgi sisteminde tekdüzen hesap planlarının sorumluluk merkezlerine göre uyarlanması haricinde üzerinde önemle

durulması gereken bir konu da kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımının yapılması gerekliliğidir.

Performans ölçümü için maliyetlerin kontrol edilebilirliği yanında gelirlerin kontrol edilebilirliği de ölçülebilir. Sorumluluk merkezlerinde adilane bir değerlendirme için maliyetlerin kontrol edilebilirliği yanında gelir ve kar merkezleri için gelirler de değerlendirilecektir. Bu değerlemede kontrol edilebilir gelir ve kontrol edilemez gelir ayrımının yapılması etkin bir değerlendirme için faydalı bir yaklaşım olacaktır. Gelirlerin kontrol edilebilirliğinin ölçülmesi için geçmiş dönemlerde oluşan gelirlerle bu dönemde oluşan gelirlerin karşılaştırılması veya hedeflenen karın gerçekleştirilmesi için beklenen gelirle gerçekleşen gelirin karşılaştırılması gerekir. Bu şekilde farkların ortaya konması ile ölçümleme üst yönetime fayda sağlayacaktır. Yalnız sorumluluk muhasebesinin ana amaçlarından birisi maliyet kontrolüdür bu amaçla maliyetlerin kontrolü için kontrol edilebilirlik daha önemli bir konu olmasından dolayı burada maliyetlerin kontrol edilebilirliği üzerinde durulacaktır.

Sağlık işletmelerinde sorumluluk merkezlerinde adilane bir performans değerlemesi için yöneticinin yetki sınırları içinde hangi maliyetlerden sorumlu tutulacağı hangilerinden sorumlu tutulamayacağını belirlenmesi ve bunların sorumluluk raporlarında da etkinliğinin bulunduğu ve etkinliğinin bulunmadığı maliyetler olarak gösterilmesi gerekir. Sorumluluk merkezlerinde katlanılan maliyetlerin sorumluluk açısından ayrımı, kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetler olarak iki gruba ayrılmaktadır. (Alpugan, 1998 : 373)

Kontrol edilebilen maliyetler; Belirli bir zaman diliminde belirli bir sorumluluk merkezinde oluşan maliyet ve harcamalardan dolayı sorumlu yöneticinin direkt etkisinin olduğu ve onun karar ve yetkisinde olan maliyetlerdir.(Venkat ve Raddy, <http://www.icwai.org> ; Elmacı, 2005 : 32) Örneğin üroloji servis kar merkezi sorumlusuna bağlı günlük yevmiye karşılığı hizmet veren hemşirenin ücreti üroloji servis kar merkezi yöneticisi tarafından belirleniyorsa bu maaş üroloji servis kar merkezi için kontrol edilebilir maliyet olacaktır. Kontrol edilebilirlikteki amaç maliyetlerin tamamen ortadan kaldırılması değil önceden belirlenmiş standartlara veya amaçlanan beklenen değerlere yakın sonuçlara ulaştırılmasıdır.(Alpugan, 1998 : 373)

Kontrol edilemez maliyetler ise; sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrolü dışında gelişen ama o gider yerinin maliyetine yansıtılan maliyetlerdir.(Elmacı, 2005 : 32)

İşletmelerde gerçekleşen her maliyetin bir sorumlusu vardır. İşletme hiyerarşisi içinde her maliyetin oluşma kararını verecek bir yönetici olacaktır. Kontrol edilebilirlik çeşitli açılardan nispi bir kavramdır. Hastane işletmelerinde kontrol edilebilirlik kavramının başlıca üç önemli unsuru bulunmaktadır. Bunlar kontrol edilebilirliğin derecesi (Bursal ve Ercan, 1992 : 59) zaman ilişkisi ve sorumluluk yetki ilişkisidir.(Kaymaz, 2000 : 66)

Alınan karar sonucu oluşan maliyet mutlak olarak olmasa da önemli bir değerde bu karardan etkileniyorsa bu kontrol edilebilir maliyettir. (Erdoğan ve Şaban, 2010 : 514) Bu değer sorumlu yöneticinin oluşan maliyetten büyük bir oranda sorumlu olmasını ifade etmektedir.

Kısa dönemde kontrol edilemeyen bir maliyet uzun dönemde kontrol edilebilir bir maliyet olabilir. Örneğin Göz polikliniği kar merkez yöneticisi için kontrol edilemeyen bir maliyet olan demirbaş alımı, yöneticinin yeni bir göz rahatsızlığı tespit cihazı alımı ile ilgili kararı sonrası alınan makinenin sonraki yıllarda, yöneticinin kararı ile alınan bu makinenin amortisman tutarında meydana getireceği artı maliyet de yöneticinin etkisinin olacağı da bir gerçektir. Bu durumda uzun vadeli bir dönem olarak düşünüldüğünde tüm maliyetler en azından kısmen kontrol edilebilmektedir. (Johnson ve Centry , 1980 : 621)

Bir sorumluluk merkezi tarafından kontrol edilemeyen maliyetler bir başka sorumluluk merkezi için kontrol edilebilir maliyet olabilir örneğin ücreti üroloji bölümünde belirlenen hemşirenin aynı zamanda nefroloji bölümünde de hizmet vermesi durumunda üroloji için bu maliyet kontrol edilebilirken nefroloji bölümü için kontrol edilemez maliyet olacaktır.

Kontrol edilebilirlik açısından bir diğer unsur da, çoğunlukla sabit maliyetlerin kontrol edilemez, değişken maliyetlerin kontrol edilebilir olduğu varsayılr; (Bursal ve Ercan, 1992 : 447) Belirlenebilir maliyetler olarak ta nitelendirebileceğimiz maliyetler faaliyet hacmine (Hasta sayısı yatak sayısı v.b.) göre değişiklik gösterecektir. Yöneticiden burada beklenen bu maliyetleri bütçede belirlenen sürede ve verimli kullanmasıdır.

Sorumluluk merkezlerinde öncelik kontrol edilebilir maliyetlerin sorumluluk raporlarında gösterilmesidir. Bu merkezde kontrol edilemeyen maliyetlerin durumunun da görünmesi isteniyorsa bu durumda sorumluluk raporlarına kontrol edilemez maliyetlerin de eklenmesi uygun olacaktır. Bu durumda kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımı sorumluluk raporları ile ulaştırılacak bilgilerin değerlendirilmesi sırasında ayrı ayrı belirtilmelidir. Bu şekilde performans değerlemesinde kontrol edilebilir maliyetlerin etkisi ile kontrol edilemeyen maliyetlerin etkisi ayrı ayrı görülebilecektir.

Sorumluluk merkezlerinde kontrol edilebilirlikle ilgili bir diğer önemli konu da dağıtım yolu ile yüklenen maliyetlerdir. Dağıtım yolu ile yüklenen maliyetler hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesi uygulamasında direkt hizmet vermeyen yardımcı hizmet üretim yerlerinden ve hastanenin genelinde oluşan maliyetlerin direkt hizmet veren sorumluluk merkezlerine dağıtılmasını ifade eder. Diğer yardımcı merkezlerden gelen bu maliyetler kontrol edilemez maliyet niteliğindedir. Hastane işletmesinde direkt sağlık hizmeti sunmayan bölümlerin sorumluluk merkezi olarak kabul edilmesi durumunda bu merkezlerde oluşan giderlerin daha önce bahsettiğimiz transfer fiyatlandırmasının kullanılması durumunda ise bu merkezlerden alınan hizmetler genel hizmet üretim gideri niteliğinden çıkarak kontrol edilebilir bir maliyet haline dönüşecektir.

Sorumluluk muhasebesine göre diğer yardımcı sorumluluk merkezlerinden gelen maliyetlerin dağıtımını ikinci dağıtım olarak ifade edilmektedir. Sorumluluk muhasebesi ürün bazlı değil sorumluluk merkezi bazlı olduğu için maliyet dağıtım aşamasında sadece ikinci dağıtımla ilgili bilgi verilmektedir. Uygulaması hastane işletmelerinde farklı şekillerde yapılabilir. Örnek dağıtım yöntemleri ;(Erdoğan, 2001 : 216; Zimmerman, 2008 : 365-370; Drummond vd., 2005 : 53-61)

- **Dağıtım yapılacak yardımcı hizmet üretim yerlerini dikkate almayan yöntem** : yardımcı üretim ve hizmet merkezlerindeki oluşan endirekt maliyetlerin dikkate alınmadığı esas üretim merkezlerinde oluşan endirekt maliyetler birbirleri arasında dağıtıldığı yöntemdir.

- **Direkt Dağıtım:** Yardımcı maliyet merkezleri arasında herhangi bir alışveriş olmadığı düşünülerek direkt esas sorumluluk merkezlerine dağıtımın

yapıldığı yöntemdir. Türkiye’ deki hastane işletmelerinde uygulamada işlemlerin yoğunluğu ve hastane işletmelerinde verilen hizmetlerin yoğunluğu sonucu genel üretim giderlerinin uzun zaman alıcı olması yine devletin uyguladığı paket ödeme yöntemlerinden dolayı maliyet hesaplamalarının ikinci plana atılması genelde uygulanmamakta veya basit dağıtım yöntemi ile gerçekleştirildiği görülmektedir.

- **Kademeli Dağıtım** : Bu yöntemde maliyet dağıtımında yardımcı maliyet merkezleri de dikkate alınır.

- **Karşılıklı Dağıtım** : Bu yöntemde dönüşümlü bir dağıtım gerçekleştirilir. Dağıtım yapılan merkez tekrar sürece katılarak diğer merkezden de pay alır. Nihai dağıtım yine esas merkezlere yapılacaktır.

- **Matematiksel Dağıtım**: Matematiksel denklemler oluşturularak yine karşılıklı olarak yardımcı maliyet merkezlerinin birbirlerine dağıtım yapılarak nihai olarak esas sorumluluk merkezine oluşan endirekt maliyetlerin aktarıldığı yöntemdir.

- **Planlı Dağıtım Yöntemi**: Bu yöntemde de karşılıklı ve matematiksel yöntemdeki gibi birbirlerine karşılıklı gider payı verecek şekilde dağıtım yapılır. Yalnız bu yöntemin farkı dağıtımda fiili giderler değil önceden bütçelerle belirlenmiş standartlar alınmaktadır.

Bu yöntemler içinde sorumluluk muhasebesi uygulamasına en uygun olan yöntem planlı dağıtım yöntemidir. Planlı dağıtım yöntemi önceden belirlenen standartların oluşan fiili giderlerle karşılaştırılarak sapmaların ortaya çıkarılması ve bu şekilde de endirekt maliyet kontrolü ve diğer merkezlerinde performans ölçümüne fayda sağlayacağı için sorumluluk muhasebesine en uygun yöntem olarak görülmektedir.(Büyükmirza, 2003; Yükçü, 1999 : 194) Dağıtım belirlenecek bir yükleme ölçütü ile gerçekleştirilebilecektir. Hastane işletmelerinde yardımcı sorumluluk merkezlerinden esas sorumluluk merkezlerine maliyet dağıtımını yapılırken şu dağıtım ölçütleri kullanılabilir.

Tablo 3.8. : Maliyet Dağıtım Ölçütleri

Dağıtılan maliyet	Dağıtım Anahtarı
1. Bina ve sabit ekipman amortismanı 2. Taşınabilir Ekipmanın Amortismanı	Kapladığı alanın metrekaresi 1. Metrekare 2. Birikmiş maliyet
Satın alma	1. Her departmanın kullandığı hizmet ve malzemenin maliyeti 2. Diğer direkt giderler
Çamaşırhane	Çamaşır ağırlığı
Eczane	istenilen ilacın parasal değeri
Otel hizmetleri	1. Hizmet saati 2. Temizlene Alanın Metrekaresi
Tıbbi kayıtlar	1. Kayıtlara harcanan tahmini süre 2. Hasta günü sayısı 3. Hasta kabul sayısı
Satılan Yemeğin Net Maliyeti	1. Hizmet edilen yemek sayısı 2. Çalışan sayısı
Diyet	Öğün adedi
Yönetim	Personel sayısı Hasta sayısı
Terzihane	1. Adet olarak dikilen parça miktarı 2. Dikilen metre olarak miktar
Arşiv	1. İşlem sayısı 2. Dosya sayısı
Ameliyathane	1. Ameliyat sayısı 2. Ameliyathanenin kullanılma saati
Kan bankası	Verilen her 500 cc .lik kan miktarı
Sihhi tesisat	1. KW. Saat 2. Radyatör adedi
Anestezi	1. Hizmet edilen hasta adedi 2. Anestezi için kullanılan saat
E.K.G	Tetkik adedi
Röntgen	Film adedi
Hasta kabul	Giriş sayısı
Hemşire	Hemşire saati
Haberleşme	Telefon sayısı
Elektrik	Ampul,M2 başına kilovat,ekipmanın saatlik kilovat harcaması
Sigorta ve vergi	Varlıkların değeri, işgal edilen m2
Kafeterya	Departmandaki çalışan sayısı,kafeterya kullanan çalışan sayısı

Kaynak: ESMERAY Azize, Hastanelere Özgü Maliyetlendirme Yöntemleri Fiyatlandırma Kararları Ve Türkiye Uygulamaları, Erciyes Ün. Sosyal Bilimler Enstitüsü Mart 2006,S.61; JOHNSON Glenn L.; CENTRY James A., FINNEYAND Miller's Principles Of Accounting 8th Edition, Prentice -Hall Inc Englewood Cliffs, New Jersey 07632,London-1980,S.621

Yukarıdaki dağıtım ölçütleri kullanılarak yapılacak planlı dağıtım yöntemini bir örnekle açıklamamız uygun olacaktır(Yükçü, 1999 : 194); hastane işletmesinde

üç yardımcı ve fonksiyonel hizmet üretim merkezi (Yönetim, Kat hizmetleri, Çamaşırhane) ile 2 esas sorumluluk merkezi (yeni doğan çocuk ve Kadın Doğum) bulunmaktadır. Hastane işletmesindeki hizmet gider yerlerindeki tahmini giderler ve dağıtım anahtarları aşağıdaki gibidir.

Yardımcı Hizmet Gider Yeri	Standart Maliyetler	Dağıtım Anahtarları
Yönetim	2.300.000	Hasta günü Sayısı
Kat hizmetleri	2.900.000	M ²
Çamaşırhane	2.400.000	Çamaşır ağırlığı (kg)

Hasta gün sayısına göre önceden yapılan bütçe çalışmalarında, ikinci dağıtımdan sonra ortaya çıkan standart ve fiili giderler arasındaki farkların dağıtımı aşağıdaki oranlara göre esas üretim gider yerlerine dağıtılacaktır.

Kadın doğum Sorumluluk Merkezi % 60

Yeni Doğan Çocuk Sorumluluk Merkezi % 40

İkinci Dağıtımla İlgili Dağıtım anahtarları ve fiili tutarlar aşağıdaki gibi oluşmuştur.

Tablo 3.9. : Maliyet Dağıtım Örneği Dağıtım Bilgileri

	Direkt maliyetler	Dağıtım anahtarı	Hasta günü sayısı	M ²	Çamaşır ağırlığı
Yardımcı hizmet merkezleri					
Yönetim	2.000.000	Hasta sayısı	200.000	1.000	7500
Kat Hizmetleri	1.300.000	M ²	250.000	4.000	80.000
Çamaşır	1.100.000	kg	200.000	8.000	5000
Ara toplam	4.800.000		650.000	13.000	92.500
Esas Sorumluluk Merkezleri					
Kadın Doğum	4.500.000		350.000	9.000	50.000
YDÇ	2.500.000		250.000	4.500	35.000
Ara toplam	7.000.000		600.000	13.500	85.000
Genel toplam	11.800.000		1.250.000	26.500	177.500

Kaynak: DRUMMOND Michael F. SCULPHER Mark J., TORRANCE George W., O'Brien J. Bernie, STODDART Greg L., Methods for the Economic Evaluation of Health Care Programmes, Oxford University Press INC, Third Edition, Newyork – 2005, s 79- 80den uyarlanmıştır.

Standart olarak belirlenen giderler dağıtım anahtarlarına göre esas ve yardımcı sorumluluk merkezlerine dağıtılmalıdır. Fakat bu dağıtım gerçekleştirilirken dağıtım yapılan gider yeri kendine dağıtım yapmayacağına göre bu merkeze ait oluşan dağıtım ölçü değeri toplamdan çıkarılmalıdır.

Yardımcı Üretim Gider Yerleri Yükleme ölçüleri, Yükleme Hadleri ve Yüklenen tutarlar şu şekilde oluşmuştur.

	yönetim			kat hizmetleri			çamaşırhane		
kadın doğ.	350000	2,19	766667	9000	128,89	1160000	50000	13,91	695652
yeni doğan	250000	2,19	547619	4500	128,89	580000	35000	13,91	486957
Yönetim				1000	128,89	128889	7500	13,91	104348
kat hizmet.	250000	2,19	547619				80000	13,91	1113044
çamaşırhane	200000	2,19	438095	8000	128,89	1031111			
toplam	1050000	2,19	2300000	22500	128,89	2900000	172500	13,91	2400000

Planlanan giderlerin dağıtımından hemen sonra standart değerlerle fiili değerler arasındaki sapmaların hesaplanması gerekmektedir.

Yönetim merkezi

Direkt dağıtılan maliyetler : 2.000.000

Kat hizmetlerinden : 128.889

Çamaşırhaneden : 104.348

Toplam : 2.233.237

Yönetim bölümü için bütçelenen gider 2.300.000 \$ buna karşılık fiilen yüklenen gider toplamı 2.332.237 \$ olarak bulunmuştur. Bu durumda yönetim bölümünde bütçelenen giderlere göre gerçekleşen gider arasındaki fark 66.763 \$ olarak bulunmuştur.

Diğer yardımcı hizmet gider yerlerinin farkları da şu şekildedir.

Gider Yeri	Standart	Fiili	Fark	Net Fark
Yönetim	2.300.000	2.233.237	66.763	- 163.106
Kat Hizmetleri	2.900.000	2.960.663	-60.663	
Çamaşırhane	2.400.000	2.569.206	-169.206	

Ve daha sonra 163.106\$ negatif fark esas üretim merkezleri için önceden belirlenmiş oranlar doğrultusunda dağıtılır.

$$\text{Kadın ve Doğum} = 163.106 \times 0,60 = 97.86$$

$$\text{Yeni Doğan} = 163.106 \times 0,40 = 65,24$$

Sonuç tablosu Tablo 3.10 daki gibi olacaktır.

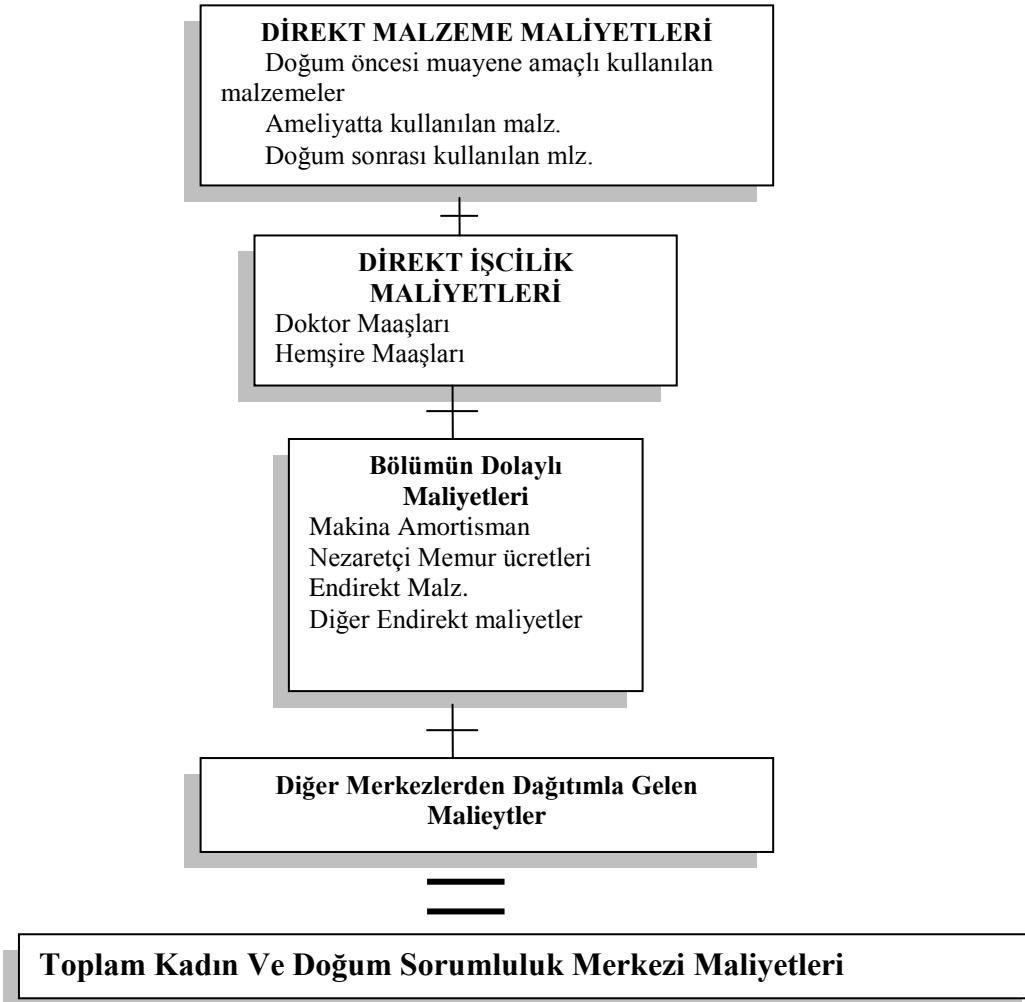
Tablo 3.10. Maliyet Dağıtım Örneği Sonuç Tablosu

		Yönetim	Kat Hizmeti	Çamaşırhane	Ara Toplam	Fark.Dağ.	Toplam
	Standart gider	2.300.000	2.900.000	2.400.000			
		1.050.000	22.500	172.500			
	Yükleme had	2,2	128,9	13,9			
	Direkt Gider						
Kadın Doğum	4.500.000	766.667	1.160.000	695.652	7.122.319	97.863	7.220.182
YDÇ	2.500.000	547.619	580.000	486.957	4.114.576	65.242	4.179.818
Yönetim	2.000.000	-	128.889	104.348	2.233.237		
Kat Hizmetleri	1.300.000	547.619	-	1.113.043	2.960.663		
Çamaşır	1.100.000	438.095	1.031.111	-	2.569.206		
toplam	11.400.000	2.300.000	2.900.000	2.400.000	19.000.000		11.400.000

Tablo 3.10. da görüldüğü üzere iki kar merkezinde yardımcı sorumluluk merkezlerinden gelen ve kontrol edilemeyen giderler dağıtımına tabi tutulmuş ve bu iki merkezde toplanmıştır. Bu dağıtım sırasında diğer yöntemlerden farklı olarak standartlarla filli durum karşılaştırılarak sapmalar belirlenmiş ve önümüzdeki dönem için sapmaların en asgariye indirgenmesine yönelik bir veri elde edilmiştir.

Bundan sonraki safhada sorumluluk merkezi tabanlı olarak maliyetler maliyet kontrolünün devam edeceği sorumlu merkezlerde toplanmıştır. Kadın ve doğum kar merkezinde oluşan maliyetlerin genel yapısını şekilde görmekteyiz.

Şekil 3.10. :Maliyet Merkezinde Oluşan Toplam Maliyetler



Kaynak: FINKLER Steven A., Ward D. Marc, Cost accounting for health care organizations: concepts and applications, An Aspen Publication, Second Edition, 1999, s. 38

Burada toplam maliyetler gösterilirken kadın doğum kar merkezindeki maliyetlerin içinde maliyet kontrolünün ve performans değerlemesinin yapılabilmesi için kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetlerin ayrılması gerektiğini ve sorumluluk merkez yöneticisinin düzenleyeceği sorumluluk raporlarında da bu ayrımı yapacağını belirtmemiz gerekmektedir.

Genel olarak nitelendirecek olursak direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetleri ağırlıkta kontrol edilebilir gider olarak gösterilecek, endirekt maliyetler de değişken nitelikte ise kontrol edilebilir sabit nitelikte ise kontrol edilemez maliyet olarak

gösterilecektir. Diğer merkezlerden dağıtımla gelen maliyetler üzerinde sorumlu yöneticinin etkinliği olmamasından dolayı kontrol edilemez gider olarak gösterilecektir.

Planlı dağıtım haricindeki diğer yöntemlerde mutlak ki hastane işletmelerinde kullanılabilir yalnız bu yöntemlerin kullanılması ile oluşan maliyet dağıtım sorumluluk muhasebesinin mantıksal yapısını bir anlamda ihlal etmekte, maliyet kontrolü konusunda sorunlar yaşanabilmektedir. (Young, 2007 : 2) Yine gerekli sistemin tam oluşturulamaması durumunda da, planlı dağıtım yönteminin kullanılması durumunda da gerçek anlamda maliyet denetimi sağlanabildiği söylenemez.

Genelde fiili anlamda uygulamalara bakıldığında da hastane işletmelerinde karmaşık yapı ve maliyet oluşturan işlevlerin çokluğu genel üretim giderlerinin basit bir şekilde dağıtılmasına sebep olmaktadır. (Finkler, 1994 : 31)

Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin daha etkin kullanılması ve sorumlu yöneticilerin maliyetler üzerindeki etkinliğinin artırılması için kontrol edilemeyen bu dağıtımla gelen maliyetler kontrol edilebilir hale dönüştürülebilir.(Erdoğan, 2010 : 514)

Yardımcı hizmet birimlerinden alınan ürün veya hizmet ölçülebilir hale getirilirse bu durumda yardımcı hizmet üretim yerlerinden gelen maliyetler kontrol edilebilir maliyet olacaktır. (Örneğin elektrik giderleri için her sorumluluk merkezine bir sayaç takılması)

Sorumluluk merkezlerinde ki maliyet dağıtım ile ilgili olarak Bir başka yöntem olarak da transfer fiyatlaması verilebilir. Hastane işletmelerinde karmaşık yapı içinde olabildiğince sorumluluk merkezine özerklik verilmesi ile birlikte önceden maliyet dağıtım yapılan yemekhane, çamaşırhane, kat hizmetleri gibi yardımcı maliyet merkezleri birer yapay kar merkezine dönüştürülmesi ile birlikte bu merkezlerdeki yöneticiler ürünleri için bir transfer fiyatı belirleyecek satıcı, yapay kar merkezi için gelir alıcı merkez için ise anında maliyet oluşacaktır.(Zimmerman, 2008 : 370-371) Bu şekilde olabildiğince az ortak maliyetler ortaya çıkacak ve sorumluluk muhasebesinin ana amacı olan ürün bazlı değil sorumluluk merkezi bazlı bir maliyet sistemi oluşturulmuş olacaktır.

Sorumluluk muhasebesi daha öncede ifade ettiğimiz şekilde maliyet muhasebesine ve hastane işletmesindeki uygulanan maliyet muhasebesi sistemine ters düşecek bir sistem olarak nitelenmemelidir. Esas amaç maliyet muhasebesi yerine uygulanacak yeni bir maliyet izleme sistemi değil sorumluluk merkezleri üzerinde toplanan maliyetlerin kontrolü konusunda üst yönetime yardımcı olacak maliyet muhasebesine yardımcı bir uygulama gerçekleştirmektir.

Sorumluluk muhasebesi uygulaması gerçekleştirilirken uygulamadaki maliyet muhasebesi hedeflerinin dışına çıkılmadan olabildiğince maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde toplanması ve bu şekilde maliyet kontrolü sağlanması hedeflenmelidir. Amaç maliyetleri en asgari seviyeye indirgemektir. Bunun için de maliyet merkezlerindeki yöneticilerin performansları değerlendirilecek esnek bütçeler kullanılarak hedeflere ulaşacak maliyet standartları belirlenecek(Toso, 1989 : 6) ve fiili rakamlarla karşılaştırmak suretiyle sapmalar hesaplanacak ve bu sapmaların en asgari seviyeye indirgenmesine yönelik üst yönetim tarafından astlarla beraber hedef çalışmalar gerçekleştirilecektir. Şimdi esnek bütçeleme oluşturulması ve sorumluluk merkezlerine göre performans değerlendirilmesi konusunda bilgiler verilecektir.

3.7. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi İle Yönetim Kontrol Süreci

Hastane işletmelerinde istenilen hedeflere ulaşabilmesi etkin bir kontrol ile mümkün olacaktır. Yönetim kontrol süreci içinde sorumluluk merkezi yöneticilerinin tüm örgüt amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olarak başarısının ölçülmesi ve değerlendirilmesi; yöneticinin yeteneklerinin değerlendirilmesi, gelecekle ilgili kararların önceden tahmin edilmesi, başarı değerlemesi yapılan sorumlu yöneticinin başarısı hakkında bilgilendirilmesi, yönetici ile ilgili olarak terfi, başka göreve atama, ödüllendirme, gibi kararların alınması için bir temel elde edilmesine, sorumluluk merkezinin ekonomik bir birim olarak karlılığı ve maliyetlerin kontrol altına alınmasına yardımcı olmaktadır. (Bursal ve Ercan, 1992 : 445)

Günümüzde sağlık işletmeleri gelişen çevresel şartlar, rekabetin artması, sağlık ihtiyacının ve bilincinin toplumsal anlamda artışına bağlı olarak devamlı kendilerini yenilemekte ve büyümektedir. Bu büyümeye bağlı olarak hastanelerde yönetim

kontrol süreci de daha da esnek bir yapıya kavuşması gerekmektedir. Hastanelerde esnek yapının oluşturulmasına yönelik merkezkaç bir yapıda bir oluşuma gidilerek sorumluluk merkezlerine ayrılmalı ve bu şekilde etkin bir yönetim kontrol süreci oluşturulmalıdır. (Gider ve Akar, 2000 : 186-187)

Hastane işletmelerinde etkin bir yönetim kontrol süreci 4 aşamadan oluşur. (Cleverly vd., 2011 : 359; Young, 2003 : 256) bu aşamalar;

- Programlama
- Muhasebe bilgi sistemi
- Esnek bütçe
- Performansların değerlendirilmesi ve sorumluluk raporlarıdır.

Programlama : Programlama hastane işletmelerinin faaliyet sebeplerini ve boyutunu belirleyen ve bu belirlenen işlevlerini gerçekleştirilmesi için hedef ve amaçların ortaya konulduğu yönetim kontrol aşamasıdır. Bu aşama üst yönetim tarafından gerçekleştirilecek hastanenin demokratik bir sistem bütünlüğü içinde merkez kaç bir yapılanma sağlaması durumunda mümkün olduğunca diğer kademelerden de sorumluluk merkez yöneticileri bu aşamaya dahil edilecektir. Bu aşamada hastane işletmesinin geleceğine dönük alınacak kararların planlanması ve programlanması gerekmektedir. Programlama kavramı ile planlama kavramı birbirinin yerine de kullanıldığı görülen iki kavram olsa da bu iki kavramı birbirinden ayıran en önemli fark zaman açısındandır. Genelde planlamalar kısa vadeli yapılırken programlar 3- 5 yıl arası hedeflenmektedir. (Cleverly vd., 2011 : 359)

Programlama aşamasında mevcut sorumluluk merkezleri için sorumluluk merkez yöneticileri de bu aşamaya dahil edilerek her bir sorumluluk merkezleri için planların ortaya konulması gerekir.(Young, 2003 : 256)

Programlama aşamasında bir diğer karar aşaması da yeni yatırım sürecinde ortaya çıkmakta ve yatırım kararı alınırken üst yönetimle birlikte yatırım merkez yöneticileri de bu aşamaya dahil edilmesi gerekmektedir.

Yatırım kararlarına örnek olarak hastanenin 10 odalı bir sağlık merkezi açması , yeni bir poliklinik kurma veya mobil sağlık tarama hizmeti sunan bir birimin kurulması örnek gösterilebilir. (Clevlerly vd., 2011 : 359)

Muhasebe Bilgi Sistemi : Yönetim kontrol aşamasının operasyon aşaması muhasebe bilgi sistemine dönem içinde oluşan girdi ve çıktı bilgilerinin depolanması ile başlayacaktır. Muhasebe bilgi sisteminin etkin kontrol sürecine yardımcı olabilmesi için bu bilgilerin oldukça dikkatli bir şekilde girilmesini gerektirir. (Clevelerly vd., 2001 : 360) Bu aşamada ilerleyen safhalarda gerçekçi bilgilere ulaşılabilmesi için muhasebe sisteminin sorumluluk muhasebesine uygun bir şekilde yürütülmesi ve özellikle sorumluluk merkezlerine göre muhasebe bilgilerinin işlenmesi sağlanmalıdır.

İşletmelerde Sorumluluk muhasebesine yönelik muhasebe bilgilerinin düzenlenmesi hastane işletmelerine iki temel avantaj sağlayacaktır. (Myers ve Brealey, 2000 : 325)

- Sorumluluk muhasebesi ile sorumluluk merkezlerinden alınacak verilere dayalı performans ölçütleri, sahipler açısından bakıldığında beklentilere dayalı performanslardan daha çok kesinleşmiş performansları gösterecektir. Muhasebe verileri kullanılarak yapılan bu denli ölçümlerle işletmenin bir bütün olarak kesinleşmiş performansının değerlendirilmesi de mümkün olabilecektir.
- Sorumluluk merkezlerinden alınan muhasebe verilerine dayalı performans ölçütleri, sorumluluk alanları belirlenmiş olan merkezlerdeki orta ve alt seviyedeki yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesine de olanak sağlayacaktır.

Hastane işletmelerinin sorumluluk muhasebesine uygun şekilde dönem içinde muhasebe bilgi sistemini uygulamaya geçirmesi sorumluluk raporlarında oluşacak fiili değerlerin gerçekliğini sağlayacaktır. Bu gerçek bilgiler etkin bir performans değerlemesini oluşturması açısından önemlidir. Muhasebe bilgi sisteminin hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesine yönelik uygulanması ile ilgili bilgiye önceki bölümlerde değinilmiştir.

3.7.1. Sorumluluk Muhasebesi İle Yönetim Kontrol Sürecinde Önemli Bir Aşama Bütçeleme

Hastane işletmeleri toplumsal anlamda vermiş olduğu hizmetlerden dolayı ticari işletmelere göre daha karmaşık yapıda işletmelerdir. Bu yüzden hastane işletmelerinde bütçe çalışmaları bu karmaşık yapıyı düzenlemek için önemli fayda sağlayacaktır. Özellikle merkezkaç bir yönetim sergileyerek bütçelerin, oluşturulan her sorumluluk merkezi için ayrıca düzenlenmesi hastane işletme üst yönetiminin karar alma ve kontrol sürecine de yardımcı olacaktır.

Hastane üst yönetiminin merkezkaç bir yapıda dinamik bir sistem olan hastane işletmelerinde belirlenen merkezlerdeki faaliyetleri devamlı olarak izleme ihtimali çok zayıftır. Yönetim sürecinde belirli bir tecrübeye sahip merkez yöneticilere verilen yetkileri organizasyonun genel hedef ve amaçlarına uygun şekilde gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi denetim ve kontrol ile mümkün olacaktır ki sorumluluk raporları bu denetim için üst yönetime önemli faydalar sağlayacaktır. Denetim ve kontrol sürecinde merkezden beklenen hedeflerin öncelikli olarak organizasyonun genel hedeflerine uygun ve ulaşılabilecek bir hedef olarak sorumluluk merkez yöneticisine sunulması bir anlamda hem üst yönetimin sorumluluk raporları ile kontrolünü sağlayacak hem de sorumluluk merkez yöneticisinin önceden belirlenen hedeflere uyma güdüsü kendisi için bir oto kontrol sağlayacaktır. Bütçeleme bunun için gereklidir.

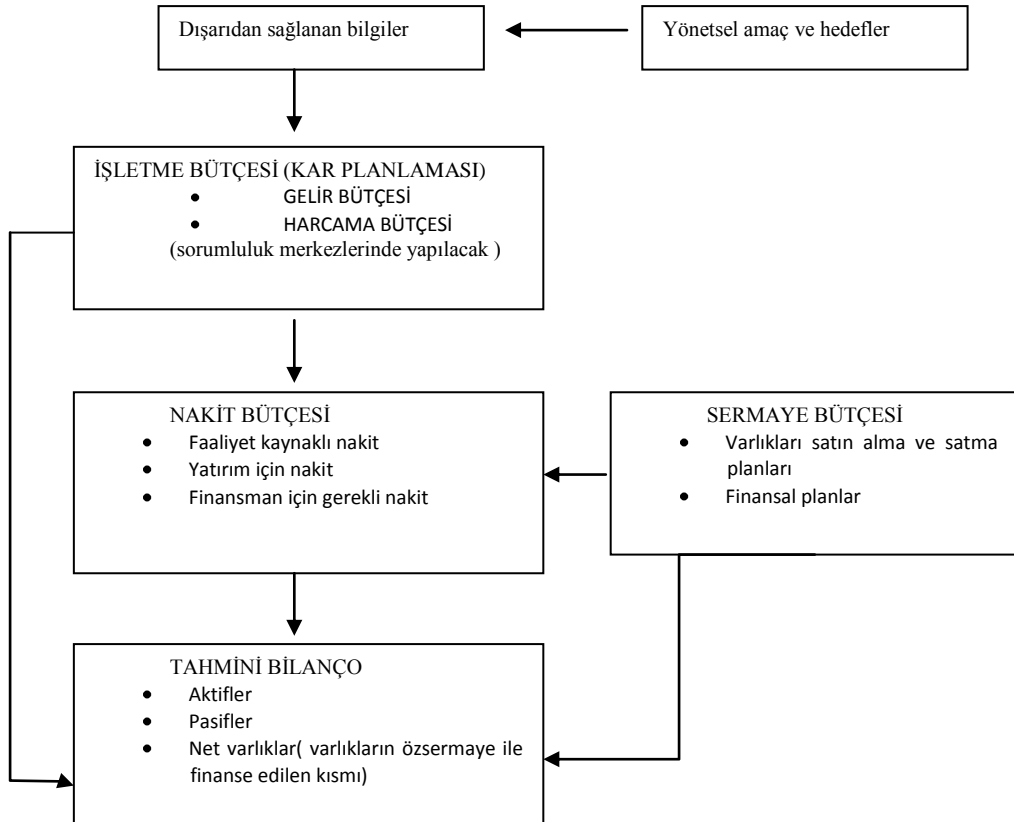
Maliyet kontrolü ve performans değerlemesine yönelik bütçelerin; Amerikan Hastaneler Birliği tarafından belirlenmiş sağlık yöneticileri tarafından kabul edilen 4 ana amacı belirtilmiştir. Bunlar; (Cleverly, 2011 : 360)

- Hastane planlarının ve politikalarının yazılı olarak niceliksel şekilde ifade edilmesi gerekmektedir.
- Planlara uygun finansal başarının değerlendirilebilmesi için bir temel oluşturması gerekmektedir.
- Maliyet kontrolünün sağlanabilmesi için bir araç teşkil etmelidir.
- Organizasyonun tamamında maliyet kontrolüne uygun bir harcama eğilimi oluşturmalıdır.

Burada da görüldüğü gibi hastaneler planlı bir şekilde faaliyetlerini yürütebilmesi niceliksel verilerle mümkün olabilecek bu veriler ise muhasebe kanalı ile sağlanabilecektir. Muhasebe verileri ise en etkin şekilde sorumluluk merkezlerine bölünen hastanelerde her bir bölümde ortaya çıkacak maliyet verileri ile sağlanacaktır. Yine bu merkezlerin değerlendirilmesinde de bütçeler performans değerlendirmesine katkıda bulunmalı ve aynı zamanda bütçeler maliyet kontrolünü de en küçük birimler aracılığı ile sağlanabilecek şekilde mümkünse her bir sorumluluk merkezi için ayrı şekilde yapılmalıdır. Son olarak hastane işletmelerinde bütçelerin sağlayacağı fayda her bir merkez için oluşturulacak bütçe standartları ile performans değerlemesine tabi tutulacak yöneticilerin bu standartları aşmamaya özen göstermeleri sonucunda harcama eğilimleri de önceden kontrol altına alınabilecektir.

Hastane işletmelerinde sorumluluk merkezlerinde oluşturulacak bütçeler gelir ve harcama bütçeleri olacaktır. Sorumluluk merkezlerinin bütçeleri ile üst yönetimin bütçeleme de izleyeceği yol aşağıda belirtilmiştir.

Şekil 3.11. : Hastane İşletmelerinde İzlenecek Bütçe Sistemi



KAYNAK : WOLPER Lawrence F. Health care administration: planning, implementing, and managing organized delivery Systems ,Jones and Barlett Publishers Inc, Fourth Edition, London, 2004s.204

Kapsamlı bir bütçe, önceliklerin belirlenmesinde kaynakların tahsisinde ve finansal performans izleme için bir çerçeve sunmaktadır. Sağlık işletmesinin genel bütçesi sorumluluk merkezlerinin oluşturduğu bütçelerden faydalanacaktır. Organizasyon içinde sorumluluk merkezlerinin öncelikli olarak sorumlu olduğu bütçeler gelir ve gider bütçeleridir. Finansal planlama ve kontrolün ana kalbi işletme bütçesidir. İşletme bütçesi işletme için planlama aracı olarak önemli olsa da bu önemi doğru değerlendirilmesi ile paraleldir. (Wolper, 2004 : 207)

Konumuzun alanını genişletmemek için Şekil 3.11 de belirtilen bütçelere girilmeyecektir. Yalnız sorumluluk merkezlerinde düzenlenmesi gereken bütçeler açısından bakıldığında bu bütçelerin esnek bütçelemeye uygun olarak hazırlanması önemli bir konudur. Bu bakımdan esnek bütçeleme konusunu ifade etmemiz gerekir.

3.7.1.1. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Uygulanabilirliği Açısından Esnek Bütçeler

Hastane işletmelerinde bütçeler sabit ve esnek bütçeler olmak üzere iki farklı şekilde oluşturulabilir.(Uslu, 1982 : 84) Hastane işletmelerinde her iki şekilde de bütçe düzenlenebilir. Yalnız sağlık işletmelerinde sorumluluk muhasebesi uygulaması gerçekleştirilecekse esnek bütçe uygulanması daha uygun olacaktır. Sabit bütçelere göre esnek bütçe uygulanmasının avantajları şunlardır.

Sabit bütçeler tek bir değer üzerinden düzenlenen bütçelerken esnek bütçeler çeşitli faaliyet değerlerinde düzenlenen bütçelerdir. Bu yüzden gerçekleşen değerler ve bütçe değerlerine yönelik planlanan hedeflere yakın sonuçlar ve daha az sapma değerlerinin oluşumu sağlanacaktır. (Zietlow, 2007 : 276)

Aynı zamanda hastane işletmelerinin matris yapısının düzenlenmesi için gerekli olan sorumluluk muhasebesinin amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için de esnek bütçelemenin kullanılması gerekir. Çünkü esnek bütçeler performans değerlemesi için daha adilane sonuçlar ortaya koymakta ve aynı zamanda maliyet kontrolüne de tam anlamıyla imkan sağlamaktadır.

Sorumluluk muhasebesinin temel amaçlarından biri olan gider kontrolü bütçelerin esas amaçlarından da birini oluşturmaktadır.(Joshi, 2003 : 737) Maliyet kontrolü esnek bütçeler de, sabit bütçelere göre daha dinamik bir yapıda

oluşturulduğu için sorumluluk muhasebesi uygulayan işletmelerde esnek bütçenin uygulanması daha uygun olacaktır. (Üstün, 1998 : 130)

Hastane işletmelerinde esnek bütçelerin uygulanabilmesi için öncelikli olarak şu düzenlemelerin yapılması gerekir. (Uslu, 1982 : 107)

- İlgili departmanın girdi ve çıktısı arasında direkt bir ilişki olmalıdır.
- Departmanın çıktısının ölçülebilir olması gerekmektedir. Örneğin ar-ge faaliyetleri ve yönetim faaliyetleri için esnek bütçe uygulaması olanaksızdır.
- Girdi ve çıktı arasındaki ilişki kısa vadeli olmalıdır.

Belirtilen koşulların sağlanması ile esnek bütçeler her türlü faaliyetler için sorumluluk muhasebesi uygulayan işletmede kullanılır. Eğer bunlar gerçekleştirilemiyorsa bu durumda işletme sabit bütçe uygulamak zorunda kalacaktır.

Hastane işletmelerinde esnek bütçelerin uygulanmasının önündeki en önemli engel girdi çıktı ilişkisinin belirlenmesi ve ölçülmesidir. Merkezi bir şekilde yönetilen hastanelerde bu ilişkiyi tam olarak ortaya koyabilmek zordur. Örneğin acil kliniğine baş ağrısı şikayeti ile gelen bir hasta acilde tedavi edilerek gönderilebilir. Fakat nörolojik bir rahatsızlığa sebep verecek bulgunun tespit edilmesi durumunda servise yatan aynı hasta süreç içinde ameliyat edilmesi veya aylarca tedavi edilmesi durumunda çıktı süreci uzayacaktır. Sorumluluk muhasebesinin uygulanması durumunda sorumluluk merkezlerinde bu ilişkinin belirlenmesi ve ölçülebilmesi daha mümkün olacaktır.

Sorumluluk merkezlerine göre bütçenin uygulama aşamasında öncelikli olarak kapasitenin saptanması uygun olacaktır. Bunun için hastane işletmesi kapasite ölçüsünü belirlemesi gerekir. Sorumluluk merkezleri açısından kapasite ölçüsü her sorumluluk merkezinde farklılık gösterebilir. Örneğin poliklinikler için giren hasta sayısı servisler için yatan hasta sayısı, laboratuvar için tetkik sayısı, kapasite belirlemede kullanılacak faaliyet ölçüleridir. Yukarıdaki şartları oluşturabilen hastane işletmelerinde esnek bütçeleme tablo halinde ayrı faaliyet değerleri üzerinden oluşturulabileceği gibi esnek bütçe denklemi ile de oluşturulabilir.

Hastane işletmesinde bulunan bir maliyet merkezinin toplam maliyet denklemi şu şekilde oluşturulacaktır. (Hansen ve Mowen, 1992 : 690)

$$TM = ax + b \quad ^{11}$$

TM = Toplam Maliyetleri

b = Toplam Sabit Giderleri

a = Faaliyet başına birim değişken gideri

x = Faaliyet hacmini ifade etmektedir.

Esnek bütçeler çeşitli faaliyet hacimlerinde düzenlendiği için sabit bütçelere göre bütçelenen faaliyet rakamları ile gerçekleşen faaliyet rakamları karşılaştırılması bu bütçelerde mümkün olacaktır. (Vraciu, 1979 : 136)

Bu durumda yarı değişken veya yarı sabit nitelikli giderin içeriğini oluşturan değişken ve sabit nitelikli gider birbirinden ayrılmalıdır.

Hastane işletmesinde bulunan maliyet merkezinde esnek bütçeleme de dikkat edilecek bir durum giderlerin sabit ve değişken olabileceği gibi yarı sabit ve yarı değişken nitelikte de olabileceğidir. Gider kalemleri içinde yer alan yarı değişken giderlerin sabit ve değişken kısımları belirli yöntemler aracılığıyla belirlenir. Yarı değişken giderlerin sabit ve değişken kısımlarının ayrılmasının sorumlulukların belirlenmesi açısından taşıdığı önem ortadadır. (Uslu, 1982 : 104-107) Sabit kısımlar, ilgili yöneticinin sorumluluğunda olmayabilir. Buna karşılık, değişken kısımlar, genellikle ilgili yöneticinin sorumluluğundadır. Ancak, bu durum da temel bir kural olarak kabul edilmemelidir. Değişken giderlerin ilgili yöneticinin sorumluluğuna sokulmasının nedeni şu şekilde özetlenebilir. Değişken giderler, faaliyet hacmiyle birlikte değişen giderlerdir. Bir gider merkezinde, faaliyet hacmi ölçüsü olarak hangi ölçü birimi seçilmişse, bu faaliyet ölçüsüne göre belirlenen kapasiteye ulaşıp ulaşılmadığını en yakından kontrol edebilecek olan yönetici, sorumluluk merkezi yöneticisidir. Şu halde, yöneticinin değişken giderler üzerinde önemli etkisi vardır.

¹¹ Hansen ve Mowen' in adı geçen kitabında formül $Y=F+VX$ olarak ifade edilmesine rağmen genelde türkçe literatürlerde kullanıldığı şekilde ve çalışmanın geneline uygunluk açısından notasyonları ifade eden harfler değiştirilmiştir.

(Uslu, 1982 : 104-107) İşte bu varsayımdan hareket edildiğinde, değişken giderler, genellikle ilgili yöneticinin sorumluluğuna sokulmaktadır.

Esnek bütçelerin düzenlenmesi için, gerekli olan aşamalar tamamlandıktan sonra, bu aşamalarda elde edilen verilerden yararlanılarak bütçede yer alacak olan rakamlar elde edilir.

Örneğin dahiliye servis merkezinde çalışan 3 hemşirenin maaşı sabitken hasta sayısının belirlenen bir oranı geçmesi durumunda gece nöbetine kalmak zorunda kalan bir hemşirenin fazla mesai ücreti yarı değişken bir gideri oluşturabilecektir.

Esnek bütçelerin sorumluluk merkezlerinde oluşan maliyetlere uygulanması ile ilgili bir örnek aşağıda verilmiştir.

Geçen dönemde 1000 hasta randevusu karşılığı, sorumluluk Merkezinin maliyet yapısı Tablo 3.11 de görüldüğü gibi oluşmuştur.

Tablo 3.11 : Esnek Bütçeleme Örneği Maliyet Değerleri

1000 hasta randevu sayısına göre bütçelenen değerler		
Harcama değerleri		Hesaplar
Değişken maliyet	Hasta için kullanılan malzeme	40.000
Yarı değişken maliyetler	Hemşire ücretleri	120.000
Sabit maliyetler	Maaşlar	60.000
	Yardımcı birim maliyetleri	5.000
	Sigorta	4.000
	Amortisman	15.000
Toplam maliyetler		244.000

Kaynak: ZIETLOW John, HANKIN Jo Ann, SEIDNER Alan, Financial Management For Nonprofit Organizations Policies And Practices, John Wiley & Sons. Inc. New Jersey -2007, S.276

Buna göre önümüzdeki dönem için maliyet merkezinde esnek bir bütçe uygulaması için esnek bütçe denklemi şu şekilde oluşturulmalıdır. (Zietlow vd., 2007 : 276)

$$\text{Hasta malzeme harcamaları} = 40 \times (\text{hasta hedefi})$$

Hemşirelere verilen ücretlerin hiçbir hasta olmasa da yapılan anlaşma gereği 20.000\$ bir sabit ödeme yapılacağı düşünüldüğünde hizmetle direkt ilgili olan hemşire ücretlerinin değişken kısmı 100.000 \$ olarak belirlenecektir. Dahiliye maliyet merkezinde

Değişken birim maliyet değeri = $100.000\$/1.000 = 100\%$ olacaktır.

Buna göre yarı değişken maliyetle ilgili esnek bütçe formülü;

$$100 \times (\text{Hasta Sayısı}) + 20.000$$

şeklinde belirlenecektir. Yukarıdaki şekilden yararlanarak toplam sabit maliyetler 84.000\$ dır. Buna göre dahiliye maliyet merkezine ait esnek bütçe formülü şu şekilde oluşmaktadır. (Zietlow vd., 2007 : 277)

Hasta için yapılan malzeme maliyeti	40 x (hasta sayısı)
Direkt hizmetle ilgili hemşire ücretleri	100 x (hasta sayısı) + 20.000
Toplam sabit maliyetler	84.000
Dahiliye bölümü Esnek bütçe formülü	140 x (hasta sayısı) + 104.000

olarak şekillenecektir. Şimdi faaliyet olarak gerçekleşmesini beklediğimiz hasta randevu sayısının 2000 olduğunu düşünürsek ;

Esnek bütçeye göre dahiliye servis merkezinin toplam maliyet bütçesi

$$140 \times (2.000) + 104.000 = 280.000 + 104.000 = 384.000 \$$$

olarak gerçekleşmesi beklenebilir

Esnek bütçe sayesinde sorumluluk merkez yöneticisi farklı hasta sayısı değerlerine bu formülasyon sayesinde aktif olarak bütçe değerleri üzerinde değişiklik yapabilme imkanı bulmaktadır. Hastane yöneticisi, oluşacak farklı miktarlar ile ne kadarlık maliyetler çıkacağı konusunda bilgi sahibi olabilecektir. Ayrıca görüldüğü gibi formüle edilen bu hesaplamalar sonucunda gelecekte ortaya çıkabilecek çevresel bir etken sonucu bütçe anında revize edilebilecektir. (Vraciu, 1979; 136-137) Aynı zamanda gerçekleşen faaliyet değerleri ile esnek bütçe ile ulaşılan değerler, anında

karşılaştırılarak daha adilane bir performans değerlemesi de gerçekleştirmek mümkün olacaktır.

Hastane işletmesinin bütçe uygulaması, önceliklerin belirlenmesinde kaynakların tahsisinde ve finansal performans izleme için bir çerçeve sunacaktır. Özellikle yönetim kontrol süreci içinde performans değerlemesi için sapmaların gerçeği yansıtması beklenecektir. Bu sapmaların gerçeği yansıtması sorumluluk merkez yöneticisinin adilane şekilde değerlendirilmesi demektir. Bu yüzden bütçelerin düzenlenirken sabit şekilde değil esnek şekilde hazırlanması beklenir.(Üstün, 1998 : 130)

Diğer durumda performans açısından yanıltıcı sonuçlar verecektir. (Wolper, 2004 : 207) Örnek bir uygulama ise şu şekildedir; örneğin 1000 hasta sayısı olarak hesaplanan, hasta başına 100\$ gelir beklenen, toplam sabit giderleri 70.000\$ değişken maliyet 25 \$ olarak hesap edilen bir işletmenin, oluşturulan işletme bütçesine karşın yıl sonunda oluşan fiili geliri 109.000\$ olmuş ve hastaneye 1100 hasta sayısı girişi olmuştur. Tahakkuk eden sabit giderler 72.000\$ ve toplam değişken giderleri ise 30.000 \$ olarak oluşturulmuştur. (Wolper, 2004 : 207)

Sağlık merkezi bütçesini statik bütçe olarak düzenlemesi durumunda maliyet bilgileri tablo 3.12 de sunulmuştur.

Tablo 3.12 : Statik Bütçeleme Tablosu

	Statik bütçe	gerçekleşen	Sapma
Hasta sayısı	1.000	1.100	100
Hasta gelirleri	100.000	109.000	9000
İşletme harcamaları			
Değişken maliyet	25000	30000	(5000)
Sabit maliyet	70000	72000	(2000)
Toplam maliyet	95000	102000	(7000)
İşletme geliri	5000	7000	2000
KAYNAK : WOLPER Lawrence F. Health Care Administration: Planning, Implementing, And Managing Organized Delivery Systems ,Jones And Barlett Publishers Inc, Fourth Edition, London,2004s.209			

Tablo 3.12 de görüldüğü gibi gerçekleşen işletme faaliyetleri ile karşılaştırılan sabit bütçe arasındaki farka göre işletme 2.000\$ daha fazla gelir elde etmiş olarak görülmektedir.

Esnek olarak hazırlanmış bir performans bütçesi olmuş olsa idi gerçekte işletmenin bütçelenen değerlere göre kar elde etmediği aksine zarar ettiği daha etkin olarak görülecektir.

esnek bütçe formülü;

$$\text{Toplam Maliyet Esnek Bütçe Formülü} = 25 \times + 70.000 \Rightarrow 25 \times (1100) + 70.000 \\ = 97.500 \$$$

Tablo 3.13: Esnek Bütçeleme ve Statik Bütçeleme Karşılaştırması

	Statik bütçe	Esnek bütçe sonucu	gerçekleşen	Sapma
Hasta sayısı	1.000	1.100	1.100	0
Hasta gelirleri	100.000	110.000	109.000	(1000)
İşletme harcamaları				
Değişken maliyet	25000	27.500	30.000	(2500)
Sabit maliyet	70.000	70.000	72.000	(2000)
Toplam Maliyet	95.000	97.500	102.000	(4500)
İşletme geliri	5.000	12.500	7.000	(5.500)

Kaynak : WOLPER Lawrence F. Care Administration: Planning, Implementing, And Managing Organized Delivery Systems ,Jones And Barlett Publishers Inc, Fourth Edition, London,2004s.209

Görüldüğü gibi esnek olarak hazırlanan bütçe değerlerine göre işletmenin gerçekte 2.000\$ kar değil esnek bütçeye göre 5.500 \$ lık bir negatif sapma ile zararda olduğu görülmektedir.

Tablo 3.13. de görüldüğü gibi esnek bütçeler gerçeğe daha uygun bir şekilde sonuçlar vererek hastane işletmesi sorumluluk merkez yönetici hakkında daha reel sonuçlara ulaşılmasını sağlayacaktır.

Hastane işletmelerinde esnek bütçelerin düzenlenmesi ile birlikte dönem sonunda gerçekleşen rakamlarla esnek bütçe değerlerinin karşılaştırılması sonucu oluşacak sapmaların analizi ile birlikte performans değerlemesi yapılacaktır. Performans değerlemesinin yapılabilmesi için aynı zamanda dönem içinde etkin bir muhasebe sisteminin de uygulanması gereklidir.

3.7.2. Hastane İşletmelerinde Sorumluluk Raporları Ve Performansların Değerlendirilmesi

Sorumluluk muhasebesinin ana amaçlarından biri sorumluluk merkezlerinin ve sorumluluk merkez yöneticilerinin performanslarının ölçümüdür. Performans değerlemesi bir yöneticinin önceden saptanmış standartlarla karşılaştırma ve ölçme yoluyla, işgörenin işteki performansının değerlendirilmesi sürecidir. (Palmer, 1993 : 9) Sorumluluk muhasebesinde ise amaç yalnız işgörenin değil belirlenmiş olan sorumluluk merkezinin performansının da değerlendirilmesi üzerinedir.

Hastane işletmelerinde üst yönetimin faaliyetlerinin kontrolü sürecinde sorumluluk merkezi yöneticilerini değerleyebilmeleri, planlanan ve bütçelenen değerlerle faaliyetler sonucu gerçekleşen değerlerin karşılaştırılarak hedeflere ne denli ulaşılabildiğinin belirlenmesi, bütçelenen değerlerle gerçekleşen değerler arasındaki sapmaların belirlenerek gerekli önlemlerin alınması için performans değerlemesinin yapılması üst yöneticilere avantaj sağlayacak bir uygulamadır. (Robbins ve Decenzo, 2004 : 373)

Sorumluluk muhasebesi ile performans değerlemesinin hastane işletmelerine sağlayacağı diğer avantajlar şunlardır. (Canman, 1993 : 35-37; Uragun, 1993 :710)

- Sorumluluk merkezi olarak belirtebileceğimiz kliniklerin örgüt hedeflerini anlamalarına imkan verir. Özellikle hastane işletmelerindeki en önemli sorunlardan birisi doktorların teşhis ve tedavi sürecinde maliyetleri ikinci planda tutmalarıdır. Sorumluluk merkez yöneticisi olan doktor performans değerlemesinden dolayı optimum faydayı sağlayacak maliyet hedefini gerçekleştirmeye çalışacaktır.

- Performans değerlemesinin yapılamamasının en önemli sakıncası üst yöneticilerin çalışanları ve bölümleri hakkında geri dönüş alamamalarıdır.(Aslan, 2004 : 601-602) Performans değerlemesi ile yöneticilerin sorumluluk merkezlerindeki görevlerini hangi düzeyde yerine getirdikleri saptanabilir.

- Geçmiş dönemlerdeki performans değerleri ile cari dönem performans değerleri arasındaki sapmaların belirlenmesi ile birlikte değerlendirme sonucu, düzeltici önlemlerin alınmasına yardımcı olur.

- Hastane işletmelerinde sorumlu merkezlerdeki yöneticilerin tutumlarına ilişkin daha geçerli bilgi kaynağıdır.

- Hastane işletmelerinin karlılığını ve verimliliğini artırmasını sağlar, performansı tutturmak için uğraş verecek merkez yöneticileri daha aktif çalışacak sorunların çözümü üzerine eğilecektir.

- Hizmet kalitesinin yükselmesine yol açar
- Başarının artırılması için teşvik edici yollar sağlanabilir.

Hastane işletmelerinde sorumluluk merkezlerinin kurulmasının 3 temel özelliği sorumluluk, yetki ve hesap verebilirlik(muhasebe açısından) dir. Bu özelliklerin ana amacı içinde performans ölçümü yapılabilmesi için sorumlu yöneticinin üzerinde kontrole sahip olduğu gelir, gider ve yatırım kalemlerinden sorumlu tutulması ve bu sorumlu tutulacağı değerlerin oluşumu konusunda da hesap verebilmesi gerekmektedir. (Zelman vd., 2004 : 400)

Performans ölçümü için baz alınacak ölçütler organizasyon tarafından belirlenecek ve sorumluluk merkezlerinde gerçekleşen değerler ile karşılaştırmak sureti ile sorumluluk raporları kullanılarak üst yönetime iletilecektir.

Performans ölçümü ve değerlemesi örgüt içinde sorumluluk merkezi tiplerine göre farklılık arz edecektir. Dört ayrı şekilde başarı değerlemesi gerçekleştirilmelidir. Bunlar; (Bursal ve Ercan, 1992 : 446)

- Maliyet merkezleri düzeyinde başarı değerlemesi
- Gelir merkezi düzeyinde başarı değerlemesi
- Kar merkezi düzeyinde başarı değerlemesi
- Yatırım merkezi düzeyinde başarı değerlemesi

Başarı değerlemesi yukarıdaki sorumluluk merkezlerinden üst yönetime ulaştırılacak sorumluluk raporları baz alınarak yapılacaktır. Sorumluluk raporları üst yönetime analiz ve değerlendirme aşamasında fayda sağlayacak raporlardır. Sorumluluk raporları içinde bütçe rakamları, gerçekleşen faaliyetler ve sapmalar tablo halinde belirtilmektedir. Üst yönetim performans değerlemesini bu raporları kullanarak gerçekleştirecektir. (Moore ve Jaedicke, 1988 : 299) Sorumluluk

merkezlerinin, maliyet, gelir, kar ve yatırım merkezi olmalarına göre verecekleri sorumluluk raporları ve bu merkezlerde uygulanacak performans değerlemeleri oluşturdukları değerler doğrultusunda farklı olacaktır.

3.7.2.1. Maliyet Merkezlerindeki Sorumluluk Raporları Ve Performans Değerleme

Maliyet merkezleri hastane işletmelerinde sağlık hizmetinin üretildiği en önemli faaliyet merkezleridir. (Cavanaugh, 2004 : 9) Maliyet merkez yöneticisinden beklenen sorumluluk alanı içinde en etkin maliyet kontrolünü sağlamasıdır. Bunun için önceden belirlenen bütçe değerlerine uygun hareket etmesi gerekmektedir.(Bursal ve Ercan, 1992 : 447) maliyet merkezlerindeki yöneticiler için en önemli başarı değerlemesi kendilerine verilen sorumluluk alanlarında bu bütçelere en uygun faaliyetleri gerçekleştirmek olacaktır. Maliyet merkezlerinde sorumluluk raporları ile performans değerlemesi yapılacağında sorumluluk raporlarında kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetlerin ayrı şekilde belirtilmesi gerekmektedir.

Sorumluluk merkezi yöneticinin sorumlu tutulacağı maliyetlerin kontrol edilebilirliği üst yönetim tarafından 3 farklı şekilde belirlenir. (Cleverly, 1989 : 104)

- Maliyetlerin tamamının kontrol edilebilir olarak değerlendirilmesi;
- Değişken nitelikli giderlerin kontrol edilebilir olarak değerlendirilmesi;
- Değişken nitelikli giderler yanında yarı değişken giderlerin de kontrol edilebilir olarak değerlendirilmesi

Birinci yöntemin kullanılması durumunda sorumluluk merkez yöneticisi sorumluluk alanı içindeki oluşan değişken nitelikli giderler yanında sabit giderlerden de sorumlu tutulacaktır. Fakat bu durumda maliyet merkezinde oluşan sabit maliyetler ve diğer merkezlerden dağıtımla gelen maliyetler üzerinde bu merkez yöneticisinin etkinliği olmadığı için (örneğin diğer merkezlerden dağıtımla gelen maliyetlerin o merkezlerde yapılan planlama hataları veya diğer merkez yöneticilerinin kontrolsüz maliyet artışına sebebiyet vermeleri v.b.) hatalı performans ölçümü oluşabilir.

İkinci yöntem de ise sabit giderler üzerinde çok fazla kontrol etkisinin olmayacağı göz önünde bulundurularak sadece değişken giderlerden sorumlu tutulmasıdır. Sorumluluk merkez yöneticisi merkezinde oluşan değişken nitelikli giderler üzerinde daha etkin olacağı için birinci yönteme göre daha adil bir performans değerlemesi yapılmış olacaktır.

Üçüncü yöntem ise diğer yöntemlere göre en adil performans değerlenmesini sağlayacaktır. Sadece değişken nitelikli giderlerin kontrol edilebilir olarak kabul edilmesi durumun da özellikle en alt seviyedeki maliyet merkezlerinde sadece değişken nitelikli direkt maliyetlerin kontrol edilebilir kabul edilmesi, üst yönetim tarafından bu merkezlerde oluşan yarı değişken özellikli maliyetler üzerindeki kontrolün ve denetimin sağlanamamasına veya merkez yöneticilerinin, yarı değişken nitelikli maliyet artışını önemsememesine neden olabilir. Yarı değişken ve yarı sabit giderler üzerinde maliyet merkezi yöneticisinin belirli bir oranda etkinliği bulunmaktadır. Bundan dolayı bu yöntemde belli bir oranda performans ölçümünü etkileyecektir.

Hastane işletmesinin en alt kademesinde bulunan maliyet merkezinde oluşan maliyetlerin ayrı şekilde belirlendiği sorumluluk raporları bir üst merkeze ulaşılacak şekilde düzenlenecektir. Maliyet kontrolü ve performansların değerlendirilmesi bu sorumluluk raporlarında sunulan veriler doğrultusunda yapılacaktır.

Sorumlu merkezi yöneticisinin düzenleyeceği maliyet sorumluluk raporları hazırlanırken; (Bursal ve Ercan, 1992 : 447)

- Merkez yöneticisi kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetleri ayrı ayrı belirtmelidir. Sadece performans değerlemesi yapılmak isteniyorsa kontrol edilebilir maliyetlerin belirtilmesi yeterlidir.
- Bütçelenen rakamlarla fiili rakamlar karşılaştırılabilir şekilde bu raporlarda belirtilmelidir. Aynı zamanda bu iki değer arasındaki fark olan sapma değeri de belirtilecektir. Sapmaların nedeni olan farklar üst yönetim tarafından analiz edilir.
- Ortaya çıkan sapmalar bu sapmaların ortaya çıkma nedenlerine göre ayrı ayrı analiz edilerek, kimlerin ne ölçüde sorumlu tutulabileceği belirlenir.

- Sorumluluk raporları ayrıntıya fazla kaçmadan özet şeklinde hazırlanmalıdır. Gereksiz ayrıntı üst yönetim için gereksiz zaman kaybına neden olacaktır.

- Sorumluluk raporlarında etkin faydanın sağlanabilmesi için kısa aralıklarla bu raporların düzenlenmesi gerekir.

Bir hastane işletmesinde alt kademe maliyet merkezlerinden biri olan radyoloji maliyet merkezinde oluşan maliyetlerin kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetler olarak belirlenmesinde kullanılacak ve üst yönetime iletilecek sorumluluk raporu aşağıdaki gibi oluşacaktır.

Tablo 3.14.: Radyoloji Bölümü Maliyet Merkezi Sorumluluk Raporu

MALİYETLER	Bütçelenen	Gerçekleşen	Sapma
Kontrol edilebilir Maliyetler			
Doğrudan malzeme maliyetleri	9.750\$	12.750\$	(3.000)
- X-Ray Filmleri			
Doğrudan Personel Maliyetleri	6.000\$	7.750\$	(1.750)
- Teknisyen maaşı	5.000\$	6.250\$	
- Hemşire ek çalışma ücretleri	1.000\$	1.500\$	
Toplam Kontrol edilebilir maliyetler	15.750\$	20.500\$	(4.750)
Kontrol edilemeyen maliyetler	20.000\$	20.000\$	0
- Makine amortismanları			
- Radyoloji Doktor maaşı			
- Hemşire maaşları			
- Vergi ve sigorta			
- Diğer dolaylı maliyetler			
Diğer Maliyet Merkezlerinden dağıtımla gelen maliyetler	12.000\$	10.000\$	2.000
Toplam kontrol edilemeyen maliyetler	32.000\$	30.000\$	2.000
Toplam Radyoloji Maliyetleri	47.750\$	50.500\$	(2.750)

Kaynak: Finkler S.A.,Essentials of Cost Accounting for Health Care Organizations,An Aspen Publication Inc, Gaithersburg, Maryland. 1994: 23-24 den uyarlanmıştır.

Yukarıdaki sorumluluk raporunda görüldüğü gibi maliyet merkez yöneticisi bütçelenen değerlerle gerçekleşen fiili değerleri karşılaştırmalı olarak vermiş ve sapma değerini de ayrıca göstermiştir. Sorumluluk raporları bir üst sorumluluk merkezine ulaştırılacak bu sorumluluk merkezinde kendine bağlı diğer merkezlerden gelen raporlar bir özet haline getirilerek üst yönetime ulaştırılacaktır. Bu şekilde maliyet kontrolü sağlanacaktır. Aynı zamanda bu raporlar sayesinde performans değerlemesi de gerçekleştirilebilir. Bunun için maliyet merkezinde hazırlanan bu

raporlar da yer alan sapma değerlerinin analiz edilmesi için maliyet merkezinin kontrol edebildiği maliyetlerinin analiz edilmesi yeterli olacaktır.

Örnek olarak tablo 3.14 de yer alan radyoloji maliyet merkezi için aşağıdaki bilgiler düzenlenmiştir.

Radyoloji bölümü ile ilgili olarak, faaliyet hacmi 650 röntgen çekimi ve bu çekimler için 400 saat çalışma süresi bütçelenmiştir. Radyoloji bölümünde uzman doktor sorumluluğunda bir teknisyen çalıştırılmaktadır. Bütçelenen bu değerler yanında her bir röntgen çekiminin malzeme maliyet 15\$ iken ücret olarak ta radyoloji bölümünde çalışan teknisyenlere birim saat başına 12,5\$, diğer servislerden gelen hemşireler için birim saat başına 2,5\$ verilmesi statik olarak bütçelenmiş ve bu değerler kullanılarak esnek bütçe hazırlanmıştır.

Fiili olarak bu dönemde gerçekleşen değerler ise 750 röntgen çekimi ve 500 saat çalışma süresidir. Bu dönemde çekilen röntgenlerin ücreti ise malzeme maliyetlerinin artmasından dolayı 17\$' a çıkmış, teknisyen ve hemşire ücretleri birim saat başına aynı kalmış, fakat fiili olarak bütçelenen saate göre daha fazla çalışılan 100 saatlik bölümde 2 hemşire vardiyalı olarak çalıştırılmıştır. .

Bu maliyet merkezinde oluşan sapmalar kontrol edilebilirliğine göre analiz edilecektir. Daha öncede ifade ettiğimiz gibi sorumluluk merkezi yöneticisi kontrol edilebilir maliyetlerinden dolayı sorumlu tutulabilecektir. Bundan dolayı yukarıdaki belirtilen radyoloji bölümü sorumlu yöneticisi için, kullandığı malzeme ve çalışan personel açısından sapma analizi iki farklı şekilde gerçekleştirilebilir. (Yükcü, 1999 : 679-683)

İlk olarak malzeme maliyeti açısından değerlendirdiğimizde 3.000\$' lık bir olumsuz sapma görülmektedir. Bu sapma faaliyet hacmi ve fiyat sapması olarak iki şekilde incelenecektir. (Uyar, 2009 : 226)

Faaliyet hacminden dolayı oluşan sapma ; esnek bütçe değeri ile statik bütçe değeri arasındaki farktır.

Faaliyet hacminden dolayı oluşan sapma esnek bütçe denklemi kullanılarak şu şekilde oluşturulur.

Esnek bütçelenen değer (faaliyet hacmi bakımından) = BKMM¹² x fiili faaliyet hacmi

Esnek bütçelenen değer (faaliyet hacmi bakımından) =15x750=**11.250** \$ bulunur

Bu değer esnek bütçelemeye göre malzeme maliyetini vermektedir.buna göre Faaliyet Hacmi Sapması = 9.750-11.250 = -1.500 olumsuz sapma olarak bulunur.

Fiyat sapması ise ; esnek bütçe malzeme maliyeti – fiili malzeme maliyeti şeklinde bulunacaktır.

Fiili malzeme maliyeti = fiili ücret x fiili faaliyet hacmi

Fiili malzeme maliyeti = 750 x17=12.750 olarak bulunur.

Buna göre ;

Fiyat Sapması = 11.250-12750 = **-1.500** olumsuz sapma olarak bulunur.

Görüldüğü gibi statik bütçe ile fiili değerler arasındaki 3.000 \$ sapmanın 1.500 \$ ı faaliyet hacmi sapmasından 1.500 \$ ı ise fiyat sapmasından meydana gelmektedir.

Maliyet merkezi yöneticisi sapma analizlerine göre faaliyet hacmindeki sapmadan dolayı sorumlu tutulabilecektir. Yalnız hastanede maliyet merkezleri için iç transfer fiyatlaması uygulanabiliyor ve maliyet merkezi yöneticisi bu transfer fiyatı oluşumu ile ilgili olarak bütçeler düzenlenirken söz sahibi ise bu durumda fiyat sapmasından da sorumlu tutulabilecektir.

İkinci analiz ise maliyet merkezi çalışanlarının verimli kullanılması ile ilgilidir. Burada personel maliyetleri ücret sapması ve süre sapması olarak iki farklı şekilde analiz edilebilecektir. (Yükçü, 1999 : 679-683)

Ücret sapması yine esnek bütçeleme denklemine uygun olarak hesaplanacaktır.

Esnek bütçelenen değer (süre bakımından) = BKPM¹³ x fiili süre

¹² birim kontrol edilebilir malzeme maliyeti

¹³ birim kontrol edilebilir personel maliyeti

Esnek bütçelenen değer (süre bakımından) = $15 \times 500 = 7.500$

Fiili gerçekleşen ücret = (Teknisyen ücreti + hemşire ücreti + ilave hemşire ücreti)

Fiili gerçekleşen ücret = $(500 \times 12,5) + (500 \times 2,5) + (100 \times 2,5) = 7.750\$$

Ücret Sapması = Esnek bütçeleme değeri – Fiili gerçekleşen personel maliyeti

Ücret Sapması = $7.500 - 7.750 = -250$ olumsuz ücret sapması olarak bulunur

Süre sapması ise; statik bütçe değeri ile esnek bütçe arasındaki farka eşit olacaktır. buna göre ;

Süre Sapması = $6000 - 7.500 = -1.500$ olumsuz sapma gerçekleşecektir. Tablo 3.14 de de görüldüğü gibi direkt işçilik maliyetleri olarak ta ifade edebileceğimiz personel ücretleri fiili rakamları ile bütçelenen rakamları arasındaki olumsuz fark olan 1.750\$ ücret ve süre sapması olarak ayrı ayrı belirlenmiştir.

Bu sapma analizleri üst yönetim tarafından yapılarak sorumluları belirlenmeye çalışılacak ve bu şekilde performans değerlemesi gerçekleştirilmiş olacaktır.

Sorumluluk raporları hastane işletmelerinde yönetimin kontrol sürecinin son safhasını oluşturmaktadır. Bu safhada üst yöneticiler tarafından planlanan ve gerçekleşen çıktı değerleri karşılaştırılarak sorumluluk merkezlerine ait performans ölçümleri gerçekleştirilmektedir. Sorumlu yöneticiler değerlendirmeler sonrasında bütçe rakamlarına uygun hareket etmelerinden dolayı ödüllendirilir. Yakın bütçe sapmaları konusunda yapıcı eleştiriler sunulabilir veya aşırı sapmalar sonucu yetki devri başka bir yöneticiye kaydırılabilir veya yöneticinin iş durumu feshe kadar gidebilir. (Young, 2003 : 261-262)

Üst yönetim tarafından sorumluluk raporları kullanılarak yapılacak olan performans değerlendirmelerinde, yukarıda da görüldüğü gibi statik bütçe rakamlarının kullanılması durumunda adil bir performans değerlemesi yapılamayacaktır. Bu yüzden esnek bütçelerin uygulamada kullanılması daha gerçekçi bir değerlendirme için gerekli olmaktadır. Esnek bütçelerin statik bütçelere göre

daha kısa süreli olarak hazırlanması yanında beklenmedik risklere karşı yeniden revize edilebilir olması sorumluluk raporlarının daha iyi analiz edilebilmesini sağlayacaktır. Örneğin dönem içinde beklenmedik şekilde bir grev veya doğal afet gibi bir durum sonrası günlük hasta sayısında hızlı bir azalma olması sapmaların bu olumsuz süreçte sorumluluk merkez yöneticisinin kontrolü dışında artmasına sebep olacaktır. Statik bütçelerin, ortaya çıkan bu durum karşısında revize edilememesi aşırı sapmaların meydana gelmesine neden olacak ve sorumluluk merkez yöneticisinin adil bir şekilde performans değerlemesi yapılmasını engelleyecektir. Esnek bütçelerin ise beklenmedik bu risklere karşı yeniden düzenlenebilir olması performans değerlemesinde daha gerçekçi sonuçların ortaya çıkmasına sebep olacaktır. (Young, 2003 : 261-263)

3.7.2.2. Gelir Merkezleri Açısından Sorumluluk Raporları Ve Performans Değerleme

Hastane işletmelerinde, maliyet oluşumunun olmaması veya düşük seviyede olması durumunda oluşturulacak olan gelir merkezlerinde, sorumlu olan merkez yöneticisinden beklenen, bu merkezde yapılan mal ve hizmet satışları üzerinden gelir elde etmeleridir.

Gelir merkezi, elde etmiş olduğu gelirlerden sorumlu olacak ve performans değerlemesinde bütçelenen gelirin fiili gelirle karşılaştırılması sonucu elde edilecek sapmalar değerlendirilerek performans ölçümlemesi gerçekleştirilecektir. Gelir merkezinin ulaşması gereken hedefler satış bütçesinden elde edilecek standartlar olacaktır. Satış bütçesi, bütçe döneminde satılması planlanan ürünlere ilişkin miktarları, fiyatları ve tutarları sorumluluk merkezlerine göre gösteren bütçedir. (Tambaş, 1994 : 38)

Gelir merkezi yöneticisinin mal ve hizmet satış fiyatından veya satış faaliyetlerindeki değişikliklerden sorumlu olması beklenir.(Maher, 1997 : 637) Satış fiyatının belirlenmesinde sorumlu yönetici etken ise bu durumda kontrol edilebilir bir gelirden söz edilebilmekte ve performans değerlemesinde bu gelir rakamları kullanılabilir. Ancak fiyat belirleme organizasyon içinde gelir merkezi ve yöneticisi tarafından belirlenmiyorsa bu durumda gelirden dolayı gelir merkezi yöneticisinin sorumlu tutulması mümkün olmayacak ve performans değerlemesi de

yapılamayacaktır. Çünkü bu durumda ortaya çıkan gelir, gelir merkezi yöneticisinin kontrolü altında olmayan bir gelir olacaktır. Eğer böyle bir durum söz konusu ise bu durumda gelir merkezi yöneticisi sadece fiziki miktarlar ve satış karmasını belirlenmesinden sorumlu olacaktır.(Utku, 2009 : 96) Örneğin diş tedavi merkezinin bir gelir merkezi olduğunu düşünelim burada yapılan dolgu, köprü, ortodonti v.b tedavi yöntemlerinin fiyatları bu merkez yöneticisi tarafından belirleniyorsa oluşturulacak gelir bütçesi ile fiili değer farkı olan sapmadan, bu merkez yöneticisi olan doktor sorumlu tutulabilecektir. Eğer fiyat konusunda sorumlu yöneticinin kontrol yetkisi bulunmuyorsa sadece oluşturulacak tedavi karması ve tedavi sürecine sokulan hasta sayısından (miktar açısından) sorumlu tutulabilecektir.

Gelir merkezlerinde baz alınacak değerler olarak satış bütçelerinin kullanılacağını ifade etmiştik. Bu durumda satış bütçelerine değinmekte yarar olacaktır. Hastane satış bütçeleri, belirlenen faaliyet değer ölçüsü ve tutar olarak oluşturulacaktır. Satış bütçeleri ilgili sorumluluk merkez yöneticisinin de dahil olduğu ve üst yönetim tarafından merkezin stratejik planları doğrultusunda hazırlanır. Satış değerlerinin istenilen hedeflere doğru artırılmasına yönelik tanıtım faaliyetlerinin artırılması ve yeni tedavi yöntemleri, farklı alanda sağlık hizmetleri bulunması gibi stratejiler belirlenir.(Hansen ve Mowen, 2006 : 672-673)

Satış fiyatlarının belirlenmesi ve satış değerlerinin artırılmasına yönelik kararların sorumluluk merkezleri tarafından verildiği kabul edilerek hazırlanan bir satış bütçesi örneği aşağıda verilmiştir. Burada diş tedavi merkezi için hazırlanmış bütçelenen değerleri görülmektedir. Gelir merkezi yöneticisinin fiyatlar üzerinde tam kontrolü bulunmaktadır. Bütçelenen hizmetler hasta sayısı faaliyet hacmine göre değerlendirilmiştir.

Tablo 3.15. Diş Tedavi Gelir Merkezi Dönemlere Göre Hazırlanmış Gelir Bütçesi

Diş tedavi merkezi	1.çeyrek			2.çeyrek			3.çeyrek			4.çeyrek			(000)\$
	FH	TBF	GB	FH	TBF	GB	FH	TBF	GB	FH	TBF	GB	
Muayene	400	8	3200	420	8	3360	420	10	4200	480	10	4800	
Ortodonti	350	6	2100	300	6	1800	280	8	2240	250	8	2000	
Köprü ted.	220	12	2640	260	12	3120	260	14	3640	240	14	3360	
Kanal ted.	180	28	5040	220	28	6160	220	30	6600	200	30	6000	
Diş implant	40	40	1600	25	40	1000	25	42	1050	55	42	2310	
Diş çekme	600	3	1800	780	3	2340	780	5	3900	820	5	4100	
TOPLAM			16380			17780			21630			22570	

FH=Faaliyet Hacmi ; TBF=Tedavi Birim Fiyatı;GB=Gelir Bütçesi

Kaynak : Hansen, R.Don; Mowen, M. Maryanne (1992). Management Accounting, South- Western Publishing Co., Mason.S.673; WARD William J., Health Care Budgeting And Financial Management For Non - Financial ,A New England Healthcare Assembly Book, USA-1994,S.88 Den Uyarlanmıştır.

Tablo 3.15. de farklı tedavi tiplerine göre hesaplanmış statik bütçe değerleri görülmektedir. Bu değerler sonrasında diş tedavi gelir merkezi yöneticisinin ilk üç aylık dönem sonrasında gerçekleşen değerleri aşağıdaki şekilde oluşmuştur.

Tablo 3.16. Diş Tedavi Gelir Merkezi Fiili Gelir Tablosu

20xx-1 Dönem	(000)\$		
	FH	TBF	GB
Muayene	420	7	2940
Ortodonti	380	7	2660
Köprü ted.	240	13	3120
Kanal ted.	150	26	3900
Diş implant	33	40	1320
Diş çekme	480	3	1440
toplam			15380

Bu fiili değerlere göre diş polikliniği gelir merkezi yöneticisinin üst yönetime bildireceği özet sorumluluk raporu şu şekilde olacaktır.

Tablo 3.17. : Diş Poliklinik Gelir Merkezi Özet Sorumluluk Raporu

DİŞ Tedavi Gelir Merkezi 2011-1 Sorumluluk Raporu			
	Bütçelenen	Gerçekleşen	Sapma
Muayene	3200	2940	(260)
Ortodonti	2100	2660	560
Köprü ted.	2640	3120	480
Kanal ted.	5040	3900	(1140)
Diş implant	1600	1320	(280)
Diş çekme	1800	1440	(360)
Toplam Gelir	16380	15380	(1000)

Gelir merkez yöneticisinin ilk üç aylık dönemde düzenlediği sorumluluk raporuna göre oluşan sapmaların olumsuz olduğu görülmektedir. Sorumluluk merkez yöneticisi üst yönetim tarafından negatif performansla değerlendirilecektir.

Yalnız bu değerlerin standart bütçe değerleri ile ölçülmesi adaletsiz bir değerlendirmeye sebebiyet verebilir. Bunun için esnek bütçeye göre revize edilen bütçe değerleri ile sorumluluk raporlarının üst yönetime ulaştırılması daha uygun olacaktır.(Ward, 1994 : 66-67) Aşağıda sabit bütçe, gerçekleşen değerler ve esnek bütçe rakamları bir arada sunulmuştur.

Tablo 3.18. : Gelir Merkezleri Sabit Ve Esnek Bütçe Ve Gerçekleşen Değerler

	Standart bütçe			Gerçekleşen			Esnek bütçe		
	FH	TBF	GB	FH	TBF	GB	FH	TBF	GB
Muayene	400	8	3200	420	7	2940	420	8	3360
Ortodonti	350	6	2100	380	7	2660	380	6	2280
Köprü ted.	220	12	2640	240	13	3120	240	12	2880
Kanal ted.	180	28	5040	150	26	3900	150	28	4200
Diş implant	40	40	1600	33	40	1320	33	40	1320
Diş çekme	600	3	1800	480	3	1440	480	3	1440
toplam			16380			15380			15480

Görüldüğü gibi sorumluluk raporu sonucunda sabit bütçeye göre 1.000 \$ sapma raporlanırken aynı rapor esnek bütçeye göre revize edilmiş olsa idi (15.380-15.480) sapmanın gerçekte -100 olduğu görülecektir. Bu durumda sabit bütçeye göre yöneticinin sapması 1000\$ negatif sapma verirken esnek bütçeye göre sapmanın sadece 100\$ negatif sapma verdiği görülmektedir.

3.7.2.3. Kar Merkezlerinde Sorumluluk Raporları Ve Performansların Değerleme

Kar merkezleri gelir üretmesi bakımından bir gelir merkezi gider oluşturması bakımında da bir maliyet merkezi durumundadır. Kar merkezini bahsettiğimiz iki merkezden farklı kılan hem gelir hem de gider oluşturmasıdır. Bu açıdan gelir merkezleri ve maliyet merkezleri performans ölçümlemesinde değindiğimiz konular kar merkezleri içinde geçerli olacaktır.

Kar merkezlerinin performanslarının değerlendirilmesindeki en önemli kriter ise kardır. Bu amaçla sorumluluk muhasebesi uygulayan hastane işletmelerinde, kar merkezlerine uygulanacak performans değerlemesinde kar, en önemli ölçüt olarak kullanılacaktır. (Thuse ve Baporikar, 2011 : 2)

Yalnız kar merkezlerinde değerlendirme açısından öncelikli olarak dikkat edilecek unsur; kar merkezinin doğal bir kar merkezini yoksa yapay bir kar merkezi mi olduğudur. Daha öncede açıkladığımız gibi doğal bir kar merkezinde gider ve gelirler açısından bu kar merkezinin dışarıya açık olması ve kendi kararlarını ağırlıkta verebilmesi açısından oluşan kar performans değerlemesinde kullanılabilirken, kar merkezinin yapay kar merkezi olması durumunda işletme içinde bu kar merkezinin üretim ve ya hizmetinin değerlendirilecek olması ve bu merkezde karı etkileyen önemli kararların merkezin kontrolü dışında alınmasından dolayı performans değerlemede kullanılması uygun olmayacaktır. (Bursal ve Ercan, 1992 : 450-451)

Kar bir işletmenin belirli bir dönemde elde edeceği toplam gelir ile toplam gider arasındaki olumlu farkı ifade eder. Kısaca kar (Büyükmirza, 2003 : 410)

$$\text{Toplam kar} = \text{Toplam gelir} - \text{Toplam maliyet}$$

olarak ifade edilebilir. Yalnız yukarıdaki denklem karı belirleyen temel etkenlere açıkça yer vermemesinden dolayı kar planlaması için yeterli olmayacaktır.

Bu yüzden toplam gelir ile toplam maliyetin daha ayrıntılı bir biçimde belirlenmesi gerekmektedir.

İşletmede toplam gelir birim satış fiyatının faaliyet hacmi ile çarpımına eşittir. Buna göre toplam gelir fonksiyonunu; (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998 : 88)

$$\text{Toplam gelir} = fx$$

olarak belirtirsek burada “f”, birim satış fiyatını, “x” faaliyet hacmini verecektir.

Toplam maliyet fonksiyonu ise (Elmacı, 2002 : 39)

Toplam maliyet= Toplam değişken maliyet + Toplam sabit maliyet

olarak ifade edilebilir. Toplam sabit maliyet faaliyet hacmi ile birlikte değişmeyecektir ve “b” olarak ifade edebiliriz. Toplam değişken maliyet ise üretimle birlikte değişmektedir. Bu durumda toplam değişken maliyeti

Toplam değişken maliyet = ax

olarak formüle edersek; burada “a” birim değişken maliyet, x faaliyet hacmini ifade edecektir. Bu durumda Toplam Maliyet denklemi;

Toplam maliyet = ax+b olarak ifade edebiliriz.

Bu durumda karı ;

Toplam Kar = fx – ax + b olarak yazabiliriz. Buradan;

Toplam Kar = (f-a)x - b

Şeklinde yazarız. (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1998 : 88-89)

Kar merkezlerinde performans değerlemesinde dikkat edilecek unsurlardan birisi de katkı payı ve katkı marjıdır. Bu açıdan katkı payının oluşturulacak raporlarda da ayrıca gösterilmesinde analiz ve değerlendirme açısından fayda vardır.

Yukarıdaki denklemde oluşan “f - a” birim satış fiyatı ile birim değişken maliyet arasındaki fark olarak ifade edilmekte ve satılan her birimin değişken maliyeti karşıladıktan sonraki payı göstermekte ve katkı payı olarak ifade edilmektedir. (Büyükmirza, 2003 : 410-411)

Kar merkezlerinde performans değerlemesinde katkı payı veya katkı marjlarından yararlanılabilir. Katkı marjı değişken maliyetlerin satış fiyatlarından çıkarıldığı zaman kalan tutarın satış fiyatına oran olarak ifade edilmektedir. Satışlarla değişken maliyetler arasındaki farkın miktar olarak gösterilmesine katkı payı, oran

olarak gösterilmesine de katkı marjı denilmektedir. Katkı payı ve katkı marjının daha iyi anlaşılması için hastane işletmesi dahiliye polikliniği örneğimizden yararlanabiliriz.

Tablo 3.19. : Sorumluluk Raporlarında Katkı payı ve Katkı Marjı

Dahiliye Kliniği	Toplam Değer	Oran	Birim değer (5.000)
Muayene Geliri	100.000	100%	20\$
Kontrol Edilebilir Maliyetler	60.000	60%	12\$
Katkı Payı	40.000	40%	8\$
Kontrol Edilemeyen Maliyetler	30000		
Net Gelir (Kar)	10.000		

KAYNAK : JOHNSON Glenn L.; CENTRY James A., FINNEYAND Miller's Principles Of Accounting 8th Edition,Prentice-Hall Inc Englewood Cliffs, New Jersey 07632,London-1980,S,622

Tablo 3.19 da görüldüğü gibi gelir katkı payı veya katkı marjı oranında değişim gösterecektir. Sözelimi, eğer, birim başına muayene fiyatı 2 \$ artırırsa, (satış miktarı ve değişken harcamaların sabit olduğunu varsayarak) katkı payı da 2\$ artacak ($2\$ \times 5.000$) buna göre karda 10.000\$ artış gösterecektir. Benzer şekilde, eğer 2.000 birim daha fazla muayene yapılırsa, kar (8 \$'lık birim başına katkı payı defa 2.000 birim) 16.000 \$ artış gösterecektir. Mesele, bilinen sabit masraflar, bilinen birim muayene ücretleri ve bilinen birim başına değişken harcamalarla, alternatif kısa dönemli kararların kârlar üzerindeki etkilerini belirlemek amacıyla, yönetimin, katkı payındaki değişiklikleri analiz edebilecek olmasıdır.

Katkı payı analizi, aynı zamanda, hangi sağlık hizmetleri, sağlık hizmeti ürün grubunun veya hizmet biriminin, yönetim tarafından öncelikli olarak belirlenmesi ile bilgi sağlayacaktır. Kısa vadede sorumluluk merkezinde yapılan sabit harcamalara karşı, burada verilen hizmeti oluşturan satış fiyatı, değişken harcamalardan çok daha yüksek (pozitif katkı marjı) bir değer oluşturuyorsa bu sorumluluk merkezi hastane işletmesinin genel kârlılığına katkı yapmaktadır. Net bir zarar olmasa bile katkı marjı pozitif olduğu sürece, hastane içindeki sorumluluk merkezinde verilen hizmetin kısa vadede verilmesine devam edilmelidir. Sabit maliyetler, kısa vadede değişemedikleri için yönetimin muayene geliri ile ilgili alacağı kararlarda etkin değildirler. (Johnson ve Centry, 1980 : 622-624)

Hastane işletmelerinin bölümleri hakkında, yönetim tarafından hazırlanan sorumluluk raporlarında gelir tablolarından yararlanır. Gelir tabloları öncelikli olarak bütçelenmiş şekilde ortaya çıkarılmalıdır. Bütçelenen rakamlar ileride gerçekleşecek fiili rakamlara temel alınacak standart değerleri ifade edecektir. Bütçelenmiş gelir tabloları hem sorumluluk muhasebesini yansıtacak şekilde hem de katkı marjı analizi aracılığıyla giderlerin davranışını açıklayacak şekilde hazırlanmalı aynı zamanda maliyetler kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetler olarak ayrı ayrı gösterilmelidir.(Haftacı, 2005 : 97) Böylece kar merkezi tarafından düzenlenecek bütçelenmiş gelir tablosu şeklinde düzenlenecek olan sorumluluk raporları, sorumluluk muhasebesine uygun olarak hazırlanırsa ve bu raporlarda katkı payı ve katkı marjına da yer verilirse yönetime daha faydalı bilgi sağlanabileceği gibi sorumluluk merkez yöneticisine daha etkin hedefler de sunabilecektir. (Boadnar ve Hopwood, 1998 : 412)

Katkı marjı; hastane işletmesinde oluşturulan kar merkezinin önümüzdeki dönem itibari ile ne kadar gelir elde etmesi gerektiği konusunda da yararlanılabilir. Örneğin bütçelenmiş kardan yararlanarak poliklinik kar merkezinde elde edilmesi gereken muayene geliri aşağıdaki formül kullanılarak bütçelenebilecektir. (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998 : 92)

$$\text{Hedeflenen muayene Geliri} = \frac{\text{K +b} \quad \text{Hedeflenen Kar+Knt.Edilemeyen Mal}}{\frac{\text{f-a}}{\text{f}} \quad \text{Katkı Marjı}}$$

Poliklinik kar merkezinde kontrol edilemeyen maliyetler 20.000 TL bütçelenen birim muayene ücreti 20 TL ve bütçelenen birim değişken maliyet 12 TL olduğu varsayılarak bu merkezden dönem olarak elde edilmek istenen karın 16.000 TL olarak bütçelendiğini değerlendirdiğimizde gerekli olan muayene geliri şu şekilde bulunacaktır.

$$\text{Hedeflenen Muayene Geliri} = \frac{\frac{16.000 + 20.000}{20 - 12}}{20} = 90.000\text{TL}$$

Sorumluluk merkezinin hedeflediği 16.000 TL' lik kar elde edebilmesi için 90.000 TL lik Muayene geliri elde etmesi bir başka şekilde 4500 (90.000 / 20) hasta muayene etmesi gerekmektedir.

Sorumluluk raporları hem sorumluluk merkezine hem de üst yönetime gelecek ile ilgili analiz ve değerlendirmelerinin yapılabileceği etkin bilgiyi sunacaktır.

Kar merkezinde sorumluluk raporları olarak oluşturulacak kontrol edilebilir ve kontrol edilemez değişkenler ve sabit masraflar olarak sınıflandırıldığı, bütçelenmiş gelir tablosu aşağıdaki şekilde oluşturulmalıdır. Sorumluluk merkezlerinde oluşan sabit maliyetlerin % 25' inin kontrol edilebildiği öngörülmektedir.

Tablo :3.20. Kar Merkezi Sorumluluk Bütçelenmiş Gelir Tablosu Örneği

Muayene Geliri		90.000
EKSİ:Kontrol edilebilir Değişken Maliyetler	4500x12TL	54.000
- Satılan Hizmetin değişken Maliyeti	xx	
- Diğer değişken Maliyetler	xx	xx
Kontrol Edilebilir Katkı Payı		36.000
Eksi: Kontrol edilebilir bölümsel sabit maliyetler:	xx	
- Bölümsel olmayan Kontrol Edilebilir Sabit Maliyetler	xx	5.000b1
Kontrol edilebilir Faaliyet Karı		31.000
Artı(eksi) Faaliyet Dışı Gelirler Giderler		--
Kontrol Edilebilir Kar		31.000
Eski: Kontrol edilemeyen bölümsel maliyetler	xx	
- Bölümsel Olmayan ve Kontrol Edilemeyen fakat Bölümce İzlenebilen Maliyetler	xx	15.000b2
Vergiden Önceki Net Kar		16.000
Vergi	%20	3200
Vergiden Sonraki Kar		12800

*b1+b2 =20.000 sabit maliyet toplamı

Kaynak : BURSAL Nasuhi,ERCAN Yücel; Maliyet ;Muhasebesi İlkeler ve Uygulamaları, Der Yayınları,4.basım,s.458

Bölümsel karın ölçümlenebilmesi için ise fiili olarak hedeflenen dönemde ortaya çıkan değerler ile bütçelenen değerlerin karşılaştırılması gerekecektir. Kar merkezinde hazırlanan önceden bütçelenmiş rakamlarla fiili rakamlar ve tutar veya yüzde olarak sapmaların yer aldığı sorumluluk raporu aşağıda düzenlendiği şekilde üst yönetime sunulacaktır.

Tablo 3.21. : Kar Merkezi Sorumluluk Raporu

Dahiliye Kar Merkezi	Bütçelenen	Gerçekleşmiş	Sapma
Muayene Gelirleri	90.000	95.000	5.000
EKSI:Kontrol edilebilir Değişken Maliyetler	54.000	50.000	4.000
- Satılan Malların değişken Maliyeti			
- Diğer değişken Maliyetler			
Kontrol Edilebilir Katkı Payı	36.000	45.000	9.000
Eksi: Kontrol edilebilir bölümsel sabit maliyetler:			
- Bölümsel olmayan Kontrol Edilebilir Sabit Maliyetler	5.000	5.000	
Kontrol edilebilir Faaliyet Karı	31.000	40.000	9.000
Artı(eksi) Faaliyet Dışı Gelirler Giderler	--	1.000	1.000
Kontrol Edilebilir Kar	31.000	41.000	10.000
Eski: Kontrol edilemeyen bölümsel maliyetler	15.000	15.000	
- Bölümsel Olmayan ve Kontrol Edilemeyen fakat Bölümce İzlenebilir Maliyetler			
Vergiden Önceki Net Kar	16.000	26.000	10.000
Vergi %20	3200	5.200	2.000
Vergiden Sonraki Kar	12800	20.800	8.000

Kaynak : BURSAL Nasuhi,ERCAN Yücel; Maliyet ;Muhasebesi İlkeler ve Uygulamaları, Der Yayınları,4.basım,s.458

Bütçelenen rakamlar ve fiili rakamların karşılaştırılması sonucu hedeflenen kar ve fiili kar rakamları hem bütçe sonuçları hem de geçmiş yıl karları ile karşılaştırılarak performans değerlemesi yapılacaktır.

Bölümsel karın ölçülmesinde kar en önemli ve en yaygın olarak kullanılan ölçüt olduğu kesindir. Ama kar merkezi yöneticisinin başarı ölçümlemesinde kar sonucunun performans ölçümünde gerçekçi bir ölçüt olarak kullanılabilmesi için şu kriterlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İfade edilen kriterler aynı zamanda bir sonraki konuda belirteceğimiz yatırım merkez yöneticinin değerlemesinde de kullanılacak kriterlerdir. (Bursal ve Ercan, 1992 : 454-457)

- Tek Ölçüt : Yönetimsel başarının sadece kara bağlı olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Yönetimsel başarı birçok değişkene bağlıdır. Yönetici sadece kar üzerine eğilmesi uzun dönemde diğer değişkenlerin kısa dönemde ihmal edilmesine yol açabilecektir.

- Yatırımla İlişki :Kar merkezi yöneticisinin kullandığı sermaye büyüklüğü de başarıyı etkileyen unsurlardan biridir. Karın oluşmasına etken olan sermaye ve

yatırım kararları diğer merkezlerle karşılaştırıldığında farklı sermaye kullanımı ve yatırım kararları karın oluşmasına farklı şekillerde etki edebilecektir.

- Dönemsellik : Kar merkezi yöneticinin değerlendirilmesinde tek bir dönem olarak değil birden fazla dönem olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Verilen yönetsel kararlar birden çok dönemi etkileyebilir. Kısa dönemli bir kar başarı ölçüsü olarak değerlendirilmemelidir. Yine sorumlu yöneticiler her zaman sabit kalmayacaktır. Önceki dönem yöneticisinin hatalı kararları yeni yöneticinin dönemindeki gelir ve giderleri etkileyebilecektir.

- Alternatif kar (Kaçırılan Fırsat) : Yapılan haricinde ne yapılabilirdi sorusunun cevabı olarak alternatif kararların kullanılmamasından dolayı ortaya çıkan maliyetler de değerlendirilmelidir.

- Muhasebe Yöntemleri: Kullanılan muhasebe yöntemleri karı etkileyebilmektedir. Örnek olarak amortisman yöntemi ve stok değerlendirme yöntemleri bu farklılığı ortaya çıkarmaktadır. (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998 : 339-341) Fakat muhasebe yöntemlerinin her kar merkezinde aynı şekilde uygulanıyor olması gerekmektedir.

- Maliyet Dağıtımları: Sorumluluk merkezinde meydana gelen maliyetlerin kontrol edilebilir veya kontrol edilemez gider olarak ayırımının yapılması ve kontrol edilebilir giderler üzerinden değerlemenin yapılıyor olması gerekmektedir.(Johnson ve Centry, 1980 : 623)

Üst Yönetici Sorumluluk Merkezi Yöneticisi için performans değerlemesi yaparken bu kriterleri de göz önünde bulundurmalıdır.

Yukarıdaki örneğimizde kar merkezinin bütçelenen rakamlara göre çok daha yüksek bir kar gerçekleştirdiğini görmekteyiz. Bütçelenen hedeflerden daha fazla bir kar rakamı kar merkezinde satışların beklenenden yüksek oluşması ve değişken maliyetlerin beklenen değerden daha düşük çıkmasının bir nedeni olarak görülmektedir. Daha gerçekçi bir değerlendirme için geçmiş yıl kar raporları ile bu değerlendirmelerin yapılması daha uygun olacaktır.

Hastane işletmeleri matriks organizasyon olarak karmaşık bir yapıda oluşması genel olarak karşılaştırılabilirliğini de zorlaştırmaktadır. Bu yüzden üst yönetime aktarılacak raporların karşılaştırılmasında farklı yöntemler uygulanabilir. Bu yöntemlerden biri de esas sağlık hizmeti üretim yerleri olan merkezlerin Poliklinik servis ve diğer organizasyon birimleri olarak ayrılarak karşılaştırılması olabilir. (Järvinen, 2005 : 55) Aşağıdaki şekilde bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için organizasyonun düzenlenmesini görmekteyiz.

Şekil 3.12.: Üst Yönetimin Sorumluluk raporlarını Merkezlere Göre Değerlendirmesi

	Servisler	Poliklinik	Diğer Organzs. Birimleri
Dahiliye			
Kardiyoloji			
Nöroloji			

Kaynak: Järvinen Janne, Rationale For Adopting Activity- Based Costing In Hospitals, Oulu University Press, Oulu 2005, S.55

Görüldüğü gibi her bir sağlık hizmeti sunan bölüm servis ve poliklinik bazında ayrı ayrı değerlendirilebilmektedir. Aşağıdaki örneğimizde X hastanesi servisler kar merkezine bağlı 3 farklı kar merkezinden gelen sorumluluk raporlarına göre Servisler kar merkezi başhekim yardımcısı tarafından başhekime verilmek üzere düzenlenmiş sorumluluk raporu görülmektedir. Bu sorumluluk raporu ile kar merkezlerinin bir arada performansı ölçülebilir hale getirilmiştir.

Tablo. 3.22. : Servisler Kar Merkezi Sorumluluk Raporu

X Hastanesi Servisler Kar Merkezi Başhekim Yardımcısı Karlılık Raporu				
	Toplam	Dahiliye Kliniği	Kardiyoloji Kliniği	Nöroloji Kliniği
Klinik Gelirleri	1000\$	200	300	500
Eksi: Değişken Maliyetler	700\$	100	200	400
Katkı Payı	300\$	100	100	100
Eksi : Sabit Maliyetler	250\$	75	75	100
İşletme Karı	75\$	25	25	25
Fiili Kar Marjı	% 7,5	% 12,5	% 8,33	% 5
Planlanan (Bütçelenen) Kar Marjı	% 10	% 10	% 10	% 10

Kaynak : BOADNAR George H. ,HOPWOOD William S., Accounting Information Systems, Sevent Edition, Prentice Hall Upper Saddle River, New Jersey 07458, 1998, s.414dan uyarlanmıştır.

Örnek şekilde görüldüğü gibi İşletmenin hedeflenen kar marjı %10' dur üst yönetime gelen sorumluluk raporlarında ise elde edilen fiili kar marjları görülmektedir. Burada genel başarısızlığa sebebiyet veren 3. merkezden gelen sonuçlar olduğu görülmektedir. Buna göre bu merkezdeki kar marjının düşük olması örgütün genel kar marjının % 5 e inmesine sebebiyet vermektedir. Sorumluluk raporları üst yönetime her birimin ne oranda katkı yaptığını göstermektedir.

Hastane işletmelerinde sağlık hizmetlerinin çeşitli olması oluşturulacak sorumluluk merkezlerinin de çeşitli şekiller de oluşturulmasını gerektirecektir. Şimdiye kadar gördüğümüz maliyet, gelir ve kar merkezlerinin haricinde bu çeşitlilik içinde oluşturulabilecek sorumluluk merkezlerinden birisi de yatırım merkezleridir.

Yatırım merkezleri bir anlamda kar merkezi mantığında çalışmaktadır. En önemli farkı ise varlıkları üzerinde tam bağımsızlığa sahip olmasıdır.

3.7.2.4. Yatırım Merkezlerinde Sorumluluk Raporları Ve Performans Değerleme

Yatırım merkezi, yöneticisinin kâr yaratmaktan sorumlu olduğu ve ayrıca, yöneticinin, merkezin kullandığı kaynaklar hakkında önemli kararları verebildiği sorumluluk merkezidir.(Needles ve Powers, 1999 : 926) Öyleyse yatırım merkezindeki performans ölçümü sadece kar değil, yöneticinin bağımsız karar verme yetkisi doğrultusunda verdiği yatırım kararlarının işletmeye sağlayacağı yatırımın karlılığının ölçülmesini de gerektirmektedir.

Yatırım merkezi için temel alınacak finansal başarı ölçüsü, bölümsel kar ile bölümsel yatırım arasındaki ilişkidir.

Yatırım getiri oranı performans değerlemede kullanılan temel bir araçtır. (Freidlob ve Plewa, 1996 : 6) Bir bölüm yönetiminin finansal başarısını, karı ile yatırımı arasındaki ilişkiye bağlı olarak ölçme fikri, yatırım merkezi kavramının temelini oluşturur. Hastane işletmesine yönetim açısından bağlı fakat karar verme açısından tam bağımsızlığa sahip olan yatırım merkezi yöneticisinin performans değerlemede kullanılan, başlıca iki ölçüt vardır. Bunlar: (Maher, 1997 :639; Bursal ve Ercan, 1992 : 460)

- Yatırımın getirisi oranı (yatırımın geri dönüş oranı)
- Artık gelir

3.7.2.4.1. Yatırım Getiri Oranı

Yatırım getirisi oranı; yatırımla varlıkların ne denli etkin kullanıldığını gösteren bir yöntemdir.Bir başka deyişle yatırımın geri dönüş oranı, bir firmanın bir yıl boyunca yapmış olduğu yatırımın yıl sonunda ne kadarını geri kazandığını yüzde olarak gösteren bir ölçüdür. (Ağdelen ve Erkut2003 : 68)

Yatırım getirisi oranı özellikle gelişmiş ülkelerde (özellikle A.B.D.' de) bir finansal başarı ölçütü olarak yaygın şekilde kullanılmaktadır. Bu oranının bu denli kullanılmasının nedeni tek bir rakamla bir bölüme ait finansal durumunu etkileyen tüm faktörlerin etkisinin özetlenebilmesidir. (Bursal ve Ercan, 1992 : 460)

Yatırım merkezinin yöneticileri varlıklardaki kârlardan ve yatırımlardan sorumludur. Onlar, bölümdeki yatırımı değerlendirmek için, yeterince yüksek yatırım geri dönüş oranı yaratma yetenekleriyle değerlendirilirler.

Yatırımın geri dönüş oranı yıl sonunda elde edilen net gelirin toplam yatırım miktarına bölünmesi suretiyle hesaplanır. (Maher, 1997 : 639)

$$ROI = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Yatırımlar}}$$

Yatırım getiri oranı aynı zamanda kar marjı ve yatırım devir oranının çarpımına da eşittir. (Friedlob ve Plewa, 1996 : 6) Bu durumda yatırım getiri oranı ;

$ROI = \text{Kâr marjı} \times \text{Yatırım devir oranı}$ (Nustini, 2003 : 36) şeklinde belirtilebilir.

$$ROI = \frac{\text{Net Kar (Profit)}}{\text{Satışlar (Sales)}} \times \frac{\text{Satışlar (Sales)}}{\text{Yatırımlar(Investment)}} = \frac{\text{Net Kar (Profit)}}{\text{Yatırımlar(Investment)}}$$

Kar marjı belli seviyedeki bir gelir için, maliyetlerin kontrol edilebilme yeteneğinin bir ölçüsüdür. Kar marjı İşletmelerde etkin bir faaliyet sonucu oluşabilecektir. (Friedlob ve Plewa, 1996 : 6-7)

Yatırım devir oranı, merkezde yatırım yapılan varlıkların her bir doları için, yatırım merkezinin satış yaratma yeteneğinin bir ölçüsüdür. Yatırımın getirisi oranı, tek bir rakamda, bir bölümün finansal statüsünü etkileyen tüm faktörlerin etkisini özetleyebilen potansiyele sahip bir oran olmaktadır.

Yatırım getiri oranını bir örnekle açıklayacak olursak X hastanesi tarafından açılan fizik tedavi merkezi ile diyabet merkezi için atanan iki farklı yöneticiye 100.000 \$ verildiğini ve fizik tedavi merkezi yatırım merkezi yöneticisi olan doktorun bu değer ile tens cihazları, ilaç ve malzeme yatırımı yaptığını diyabet yatırım merkezi yöneticisinin ise hasta ambulansları, diyaliz makineleri ve diyaliz pompaları aldığını kabul edelim. Yatırım yapan hastanenin bu merkezlerden beklediği ROI % 15 olarak bütçelenmiştir. Fizik tedavi yatırım merkezi yöneticisi

20.000 \$ kazanç elde ederken, diyabet yatırım merkezi yöneticisi 5.000\$ kazanç elde ettiği kabul edilirse; (Zeyyat, 1993 : 210)

$$\text{Fizik Tedavi yöneticisi ROI} = \frac{20.000}{100.000} = \% 20$$

$$\text{Diyabet yöneticisi ROI} = \frac{5.000}{100.000} = \% 5$$

Sadece bu iki değerlendirme ile fizik tedavi yöneticisinin diyabet yöneticisine göre daha performanslı olduğu söylenebilmektedir.

3.7.2.4.2. Artık Kar

Yatırım merkezi yöneticilerinin başarısının ölçülmesinde kullanılan ikinci ölçüt ise Artık kardır (residual income). Artık kar; işletmenin bir dönemde elde etmiş olduğu kardan işletme lehine yatırım yapanların işletmeden beklentileri olan getirileri çıkardıktan sonra işletmeye kalan net geliri ifade eden kardır.

Artık karı fomüle edersek şu eşitliği kurmamız gerekmektedir ; (Biddle vd., 2000 : 6-7)

$$\text{Artık Kar} = \text{Elde Edilen Kar} - \text{Beklenen Kar}$$

Eşitlikteki beklenen kar işletmenin katlanmış olduğu sermaye maliyetini ifade etmektedir. Beklenen Karı ise şu şekilde ifade edersek;

$$\text{Beklenen Kar} = \text{Toplam Sermaye} \times \text{Sermaye Maliyeti}$$

Artık kar, şu şekilde de ifade edilebilir ; Toplam net kazançlardan yatırılan sermayenin cari faiz oranları üzerinden sağlayacağı faiz tutarının çıkartılması ile hesaplanan tutardır. Öyleyse Artık kar formülünü şu şekilde açmamız daha uygun olacaktır. (Copeland, 2002)

$$\text{Artık Kar} = \text{Elde Edilen Kar} - (\text{Yatırım} \times \text{Sermaye Maliyeti})$$

Yukarıda sermaye maliyeti işletmeye yatırım yapanların cari faiz oranları üzerinden beklentileri olan karı yansıtmaktadır. Sağlık İşletmesinin burada hedeflediği ise yatırılmış olan sermayeye karşı katlanmış olduğu sermaye maliyeti kadar getiri elde etmektir. (Zelman vd., 2004 :400)

Artık kar kavramı işletme çalışanları ve yöneticileri için işletmede meydana gelen faaliyetlerin etkinliği ile bilanço yönetimini bir araya getiren bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır.

Artık gelirin kullanılmasındaki amaç, yatırımın getirisi oranını maksimize etmek olmayıp, artık gelirin toplam tutarını maksimize etmektir.

Konuyla ilgili bir örnek verecek olursak yatırım tutarı 100.000\$, elde edilen kar 20.000\$ ve faiz oranını veya beklenen yatırım getiri oranını da % 15 olarak kabul edersek (Bursal ve Ercan, 1992 : 460)

$$\text{Artık Kar} = 20.000 - (100.000. \times 0.15) = 5.000\$$$

olarak bulunacaktır.

Bulunan 5.000 \$ fizik tedavi merkezinin yatırımlar için katlandığı maliyetler çıkarıldıktan sonra elde etmiş olduğu karı göstermektedir.

Artık kar “Artık Kar Oranı” ile de bulunabilir.

$$\text{Artık Kar Oranı} = \text{Fiili Yatırım Getiri Oranı} - \text{Beklenen Yatırım Getiri oranı}$$

$$\text{Artık Kar Oranı} = 0,20 - 0,15 = 0.05$$

olarak bulunur. Bu durumda artık kar ;

$$\text{Artık Kar} = 100.000 \times 0.05 = 5.000 \$ \text{ olarak da bulunabilir}$$

Artık kar ve yatırım geri dönüş oranı yatırım merkez yöneticisinin performans ölçümü için gerekli ölçütlerdendir. Bu ölçütler ile yatırım merkezi yöneticisinin yatırım kontrol yetkisi dahilinde yatırım performansı ölçülürken aynı zamanda bu yatırım merkezindeki oluşan gelir ve gider rakamları ve hedeflenen değerleri

kullanılarak oluşturulan sorumluluk raporları ile de yatırım merkezinin aynı zamanda bir kar merkezi olmasından dolayı performansının ölçümlenmesi de gerekecektir. Yatırım merkezi yöneticisinin düzenleyeceği sorumluluk raporlarına bir örnek olarak fizik tedavi merkezine ait 3 aylık sorumluluk raporu örneği aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.23. : Yatırım Merkezinin Yatırıma İlişkin Sorumluluk Raporu

Fizik Tedavi Merkezi Tarafından X Hastanesi Yönetim Kuruluna Sunulacak ilk 3 aylık Yatırıma İlişkin Sorumluluk Raporu			
	BÜTÇELENEN	GERÇEKLEŞEN	SAPMA
Yatırım Değeri	100.000	100.000	--
satışlar	150.000	200.000	50.000
Eksi: Değişken Maliyetler	100.000	140.000	(40.000)
Katkı Payı	50.000	60.000	10.000
Eksi : Sabit Maliyetler	35.000	40.000	(5.000)
İşletme Karı	15.000	20.000	5.000
Kar Marjı	% 10	%10	

ZELMAN William, MCCUE Micheal, MILLIKAN Alan, GLICK Noah, Financial Management of Health Care Organizations , Blackwell Publishing, Second Edition, 2004, s.400 dan uyarlanmıştır.

Fizik tedavi merkezi yöneticisi yukarıdaki raporu bağlı bulunduğu hastane başhekimine sunacaktır. Hastane başhekimisi ise, kendisine bağlı bulunan diğer yatırım merkezlerinden aldığı raporlar ile birlikte karşılaştırılmalı bir özet tablo hazırlayarak yönetim kuruluna sunacaktır. Hastane başhekiminin sunduğu özet rapor örneği Tablo 3.24 de verilmiştir.

Tablo 3.24. : Yatırım Değerlemede Sorumluluk Raporlarını Üst Yönetim Tarafından Kullanılması

X Hastanesi Başhekimin Yönetim Kuruluna Sunulacak Yatırıma İlişkin Sorumluluk Raporu				
	Toplam	Fizik Tedavi Merkezi	Diyabet Merkezi	Kardiyoloji Merkezi
Yatırım Değeri	300.000	100.000	100.000	100.000
satışlar	600.000	200.000	150.000	250.000
Eksi: Değişken Maliyetler	350.000	140.000	90.000	120.000
Katkı Payı	250.000	60.000	60.000	130.000
Eksi : Sabit Maliyetler	195.000	40.000	55.000	100.000
İşletme Karı	55.000	20.000	5.000	30.000
Beklenen yatırım kazancı (%15)	45.000	15.000	15.000	15.000
Artık Kar	10.000	5.000	(10.000)	15.000
Gerçekleşen ROI	% 18	%20	%5	%30
Fiili Kar Marjı	%9,2	% 10	%3,3	0,12
Planlanan (Bütçelenen) Kar Marjı	% 10	% 10	% 10	% 10

Kaynak: ZELMAN William, MCCUE Micheal, MILLIKAN Alan, GLICK Noah, Fiancial Management of Health Care Organizations , Blackwell Publishing, Second Edition,2004,s.400

Tablo 3.24 de görüldüğü üzere hastane işletmesi için yapılan en karlı yatırım kardiyoloji yatırım merkezidir. Diyabet merkezi ise beklenen yatırım geri dönüşünden daha az bir kar elde etmiştir. Performansların artık kar ve yatırım geri dönüş oranına göre belirleneceği üzere bu merkezler içinde en yüksek performansa sahip olan kardiyoloji merkez yöneticisi ve fizik tedavi merkez yöneticisine performans notu yüksek verilirken beklenen yatırım oranından daha az getiri elde eden diyabet merkez yöneticisi ise negatif performansla değerlendirilecektir.

Sorumluluk muhasebesinden bir yönetim aracı olarak İşletmede etkin bir şekilde yararlanabilmek için önemli etkenlerden birisi sorumluluk raporlarıdır. Sorumluluk raporlarının oluşturduğu bir raporlama sistemi ile işletme yöneticilerinin performansları ölçülecek, maliyet kontrolü sağlanabilecek, işletmede ulaşılabilecek hedeflerine ilişkin organizasyonun hangi bölümlerin de aksaklıkların olduğu saptanırken bunların gelecek dönemlerde bertaraf edilmesi sağlanabilecek ve geleceğe dönük verilecek kararlarda etkinlik sağlanabilecektir.

Sorumluluk muhasebesinin hastane işletmelerinde uygulanabilmesi bu bölümde belirttiğimiz uygulama ve faaliyet sürecinde gerçekleştirilebilecektir. Bunun için sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanacağı işletmeninde bu sistemi uygulayabilecek bir yapıda organizasyon sürecini oluşturması gerekmektedir. Tezimizin bundan sonraki bölümünde Türkiye’de bulunan hastanelerin faaliyet ve uygulama süreçleri incelenerek sorumluluk muhasebesinin bu işletmelerde uygulanabilirliği, Türkiye’deki sağlık sektörünün bir örnekleme olarak kabul edebileceğimiz Konya bölgesindeki hastaneler kullanılarak mülkiyet ve faaliyet süreçleri açısından kamu ve özel hastaneler olarak iki farklı yapıda incelenecek ve bu işletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği test edilecektir.

4.BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİN ÖLÇÜMÜ; KONYA BÖLGE HASTANELERİNE YÖNELİK UYGULAMA

Çalışmanın üçüncü bölümünde hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sistemi uygulaması ifade edilmiştir. Dördüncü bölümde Türkiye’deki hastanelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği, Konya bölge hastanelerinde yapılan bir anket çalışması ile kamu ve özel hastaneler ayrımında değerlendirilerek sonuçları hakkında bilgi verilecektir.

4.1 Araştırmanın Önemi

Sağlık kuruluşlarındaki esas hedef öncelikli olarak insan sağlığıdır. İnsan sağlığını korumak ve devamlılığını sağlamak ise devletin asli görevlerinden biridir. Türkiye’de, sağlık sektörünün genel örgütlenmesine bakıldığında, özellikle hastane işletmeleri yapıları gereği sağlık hizmeti veren kurumların başında gelmektedir. Bu kurumlar devlet tarafından oluşturulmalarının yanında, üniversite bünyesinde bulunan ve asli görevleri sağlık eğitimi vermek olan fakat bunun yanında uygulamalı olarak da sağlık hizmeti sunan üniversite hastaneleri ve özel girişimciler, vakıflar, dernekler tarafından kurulmuş olan ve özel hastane olarak nitelendirilen hastaneler de bu sektörün diğer önemli payına sahip sağlık kurumlarını oluşturmaktadırlar.

Hastaneler, hizmet üretim süreci en karmaşık işletmelerdir. Hastane İşletmelerinin karmaşık yapıda olmasının nedeni matris bir yapıda örgütlenmesinin bir sonucudur. Hastaneler fonksiyonel bir organizasyon üzerine proje organizasyonunun monte edilmesiyle oluşmaktadır. Dikey ilişkiler yanında yatay ilişkilerinde yoğun olduğu ve sağlık hizmetleri ve idari yönetim açısından ikili bir ayrımla yönetilen karmaşık yapı içindeki hastanelerde, organizasyonların bölümlere ayrılarak her bölüm için sorumluluk alanlarının ve sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi hastane işletmelerinin yönetim sistemini de rahatlatacak bir uygulama olacaktır.

Bugün dünya geneline bakıldığında, bir tarafta gittikçe artan oranlarda sağlığa kaynak ayırmak durumunda kalan gelişmiş ülkeler, diğer tarafta ise toplumun temel

sağlık ihtiyaçlarını dahi karşılayacak ölçüde harcama yapamayan ülkeler, her iki grupta değişik sorunlarla karşı karşıyadırlar. Yüksek düzeyli harcamaların mutlaka yüksek sağlık göstergeleri anlamına gelmediğini pahalı bir şekilde tecrübe eden gelişmiş ülkeler sağlık politikalarını ekonomik yaklaşımlar çerçevesinde oluşturmaya başlamışlardır. Makro açıdan ülke ekonomilerinde önemli bir harcama kalemi olan sağlık harcamalarının insan sağlığının ön planda olmasından dolayı harcamaların kısılması ile değil, gerekli önlemleri alarak gereksiz harcamaları asgariye indirme yoluna gitmeleri ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu da ancak maliyetlerin etkin bir düzeyde kontrolü ile gerçekleşebilecektir. Sağlık sektöründeki harcamaların azaltılabilmesi amacı ile bu sektördeki en önemli kurumlar olan hastanelerde etkin bir yönetim ve mali sistemin disiplin altına alınması gerekmektedir. Sorumluluk muhasebesi sistemi, yönetsel açıdan etkin bir planlama ile kaliteli bir hizmet süreci sağlanabilecek hastaneler oluşturulmasını sağlarken, mali açıdan da maliyetlerin kontrol altına alınmasında sağlayacağı fayda ile gereksiz harcamaların azaltılması ve maliyetlerin kontrol edilmesi yolu ile bu kurumlara etkin bir süreç sağlayacaktır.

Üretilen hizmetin büyüyen popülasyonun ihtiyacını karşılamak, teknolojik gelişimleri izlemek, toplumun geneline ulaşma çabaları, diğer taraftan hizmeti kullananların daha mükemmelleşmiş hizmet talebinde bulunmaları gibi nedenlerle bu sektördeki maliyetler gün geçtikçe artmaktadır. Sağlık hizmetlerinin artan maliyetinin kişi ve toplum refahı üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmak için, politika belirleyiciler ile hizmet üreticileri ve tüketicileri sistemin devamlı yenilenmesi gerekliliği yanında, maliyet yönetimi, ve en önemlisi sektöre etkinlik ve verimliliğin sağlanması başlıca hedeflerdir.

Sorumluluk muhasebesi sağlık işletmelerinde maliyet kontrolünü sağlayarak etkin bir gider yönetimini hedef aldığından dolayı bu kurumlarda maliyet yönetimi ve harcamaların azaltılmasına yardımcı olacak yegane sistemlerden biridir.

Sağlık hizmetini sunan en önemli kuruluşlar olan hastanelerde sağlık hakkının genele yayılmasının yanında en iyi ve kaliteli hizmeti verebilmek de önem taşımaktadır. Türkiye’de 2000’li yıllardan itibaren sağlıkta dönüşüm programının uygulanması ile birlikte hantal bir yapıya sahip ve yüksek maliyetler içeren sağlık hizmetleri, tekrar düzenlenmeye çalışılmış ve bugün özellikle aile hekimliği

sisteminin getirilmesi, ilaç maliyetleri gibi yüksek maliyetlerin azaltılması, sosyal güvenlik sistemindeki değişimler (S.S.K., Emekli Sandığı ve Bağ-kur un birleşerek S.G.K. yı oluşturması) ile bu sistemin yeniden yapılandırıldığını görüyoruz. Yalnız sistemin sadece genel olarak yenilenmesi yeterli olmayacak aynı zamanda mikro açıdan da bu sistemi oluşturan yapıtaşı olan hastanelerinde kendilerini yenilemeleri gerekecektir. Modern anlamda yönetim sistemlerinin bilimsel sistemlerle desteklenmesi gereği üzerine sorumluluk muhasebesinin bu kurumlarda uygulanması sağlık sisteminin hedeflenen doğrultuda etkinlik sağlayacaktır.

Son yıllarda özellikle hastanelerdeki maliyetlerin kontrol altına alınması ve sağlık harcamalarının en aza indirgenmesi üzerine Sağlık Bakanlığı tarafından desteklenen çalışmalardan biri de D.R.G. (Diagnostic Related Group)¹⁴ dir. D.R.G. maliyetlerin kontrol altına alınması için belirlenen hastalıkları baz alarak belirli standartları ortaya koyan ve bu standartlara göre hastaneye gelen bir yataklı hastanın hastaneye maliyetini D.R.G. bağıl değerine göre ortaya koyan bir sistemdir. Bu sistemin uygulanmasına yardımcı olarak sorumluluk muhasebesinin uygulanması ve hastanelerin decantralize edilmesi ve bu şekilde daha fazla etkinliğin sağlanması mümkün olabilecektir. Bir anlamda Türkiye’ de şu anda uygulanmak istenen sistemde maliyet değerlerinin ülke koşullarına göre ortaya konabilmesi için hastanelerin merkezlere ayrılarak gelir ve gider denetimlerinin artırılması ve maliyetlerin, oluştugu merkezlerde daha net şekilde ortaya konabilmesi, bu bağılların oluşturulmasına yarar sağlayacaktır.

Sağlık Bakanlığı’ nın “Kamu Hastaneler Birliği Yasası ” ile devlet hastanelerini daha etkin ve verimli çalışmaları açısından sağlamayı düşündüğü hastanelerde mali özerklik hedefine de yardımcı olacak bir sistem olan sorumluluk muhasebesi sisteminin bu hastanelerde ne derecede fayda sağlayacağı konusunda değerlendirme imkanı sağlayacak ve elde edilen sonuçlar bir anlamda bu amaçla da kullanılabilirler bilgileri ortaya koyabilecektir

¹⁴ Literatürümüze “Tanı İlişkili Gruplar” olarak geçmiştir.

Sağlık Bakanlığı' nın haricinde devletin sağlık harcamalarında kontrolü sağlaması açısından kullandığı bir başka kurum da Sosyal Güvenlik Kurumu' dur.

Türkiye' deki hastanelerde hizmet gören hastaların büyük bir çoğunluğunun sağlık güvencesini S.G.K.' dan almaktadırlar. S.G.K., hastaneler ile gerçekleştirdiği ödeme protokolünü ise "Sağlık Uygulama Tebliği" ne uygun olarak yapmaktadır. Devlet hastaneleri yanında özel hastanelerinde en önemli müşterisi Sosyal Güvenlik Kurumu' dur. Bu açıdan da bakıldığında hastanelerde sağlanacak maliyet kontrollerinin merkezler bazında yapılabilir olması ile Sağlık Uygulama Tebliği' nde verilen ödeme fiyatlarının daha etkin belirlenmesinde fayda sağlayacaktır.

Sağlık işletmelerinin etkin ve verimli hizmet sunabilmeleri, bu işletmelerin çağdaş ve modern bir yapıda organizasyonu ve yönetilmesi ile mümkün olabilecektir. Sorumluluk muhasebesinin bu işletmelerde kullanılabilir olması hem etkin bir organizasyonu, hem de katılımcı bir yönetimi sağlarken aynı zamanda etkin bütçe kontrolü ve maliyet kontrolünü en spesifik bölümden genele doğru değerlendirme imkanını bu işletmelere sunabilecektir.

Hastane işletmelerinin organizasyon yapılarının düzenlenmesi, etkin bir muhasebe kullanımı ve bu sayede elde edecekleri verilerle gelecek planlamasını yapabileceği etkin bütçeler oluşturulması, merkezkaç bir yapıda Sorumluluk muhasebesi ile sorumluluk merkezlerine ayrılarak yönetilen hastanelerde muhasebe sisteminin sorumluluk merkezlerine göre düzenlenmesi, ve bu merkezlerden alınacak istatistiki verilerin değerlendirilmesi ile muhasebe sisteminin yönetim ve maliyet muhasebesine yardımcı bir sistem olarak kullanılması sağlanarak, etkinlik sağlanabilecektir.

Bu amaçla Sorumluluk muhasebesi ile belirlenecek merkezlerde sorumluluk raporları işletme içindeki etkin bir iç raporlama sistemini sağlayacak, bu raporlarla birlikte performans değerlemelerinin yapılması yöneticilerin merkezler bazında daha etkin çalışmalarını sağlayacaktır.

4.2 Araştırmanın Amacı

Sorumluluk muhasebesi yönetim ve maliyet muhasebesine yardımcı bir sistem olarak işletmelerde kullanılan bir sistemdir. Bu sistemin işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmasını sağlayacak bir sistem olarak hastane işletmelerinde de uygulanması mümkündür. Araştırmada Konya il ve ilçelerinde bulunan hastanelerde ki yapının sorumluluk muhasebesine uygunluğu değerlendirilerek, bu sistemin uygulanabilirlik seviyesi belirlenmeye çalışılacaktır.

Bu amaçla hastanelerin mevcut yapıları bu araştırma sonucu ortaya çıkarılacak ve genel yapıya göre sorumluluk muhasebesinin uygulanması için gerekli kriterlerin varlığı ve eksik olan kriterler doğrultusunda yapılması gerekenler ifade edilecektir.

4.3 Araştırmanın Kapsamı Yöntem Ve Veri Toplama Teknikleri

Araştırmamızın kapsamını Konya il ve ilçelerinde bulunan hastaneler olarak; 21 devlet, 2 kamu üniversite, 9 özel ve 3 vakıf hastanesi oluşturmaktadır. Araştırmada sorumluluk muhasebesinin işletmelere yönetim ve maliyet muhasebesine yardımcı bir sistem olma özelliği doğrultusunda , devlet ve kamu üniversite hastaneleri kamusal nitelikli ve döner sermayeli işletmeler olmaları, özel ve vakıf hastaneleri ise özel sermaye ile kurulmaları ve vakıf hastanelerinin özel hastane işletmesi (T.C. Resmi Gazete, sayı 25078, 13 Nisan 2003;) olarak kabul edilmesinden dolayı iki ayrı grup olarak değerlendirilerek, analizler bu doğrultuda uygulanmıştır.

Tablo 4.1 : Gruplara Göre Ankete Katılan Hastane Sayıları

	HASTANE TÜRÜ	SAYISI
Grup 1	Kamu Hastaneleri ve Kamu Üniversite Hastaneleri	23
Grup 2	Özel ve Vakıf Üniversite Hastaneleri	12

Araştırma da yöntem olarak anket yöntemi uygulanmış olup, Konya il ve ilçelerinde bulunan toplam 37 hastaneden 35' ine ulaşılarak, bu hastanelerde bulunan üst yönetimde yer alan başhekim, hastane müdürü ve başhekim yardımcıları ile birebir görüşmeler yapılmak sureti ile her bir hastanenin yönetim, mali ve idari

durumunun ortaya konulabilmesi ve sorumluluk muhasebesinin uygunluğunun test edilebilmesi için bu üst düzey yöneticiler ile anket yapılmıştır.

Devlet hastanelerinde yapılacak anketler için Konya İl Sağlık Müdürlüğü aracılığı ile Sağlık Bakanlığı'ndan gerekli izinler alındıktan sonra bu anketler yapılmıştır.

Uygulama, sorumluluk muhasebesinin yapısı gereği yönetsel, mali ve finansal anlamda bir analizin gerçekleştirilebilmesi için finansal kaynaklarını ve mülkiyetlerine göre bir ayırım gerçekleştirilmiş ve bu ayırım içinde, hastane işletmelerinin % 88' ini (Sağlık Bakanlığı, Sağlık İstatistikleri Yıllığı, 2011 : 57) oluşturan genel hastaneler değerlendirmeye alınmıştır.

Konya' da bulunan Doğum ve çocuk hastanesinin sadece belirli dalda hizmet vermesi ve askeri hastanenin ise belirli bir meslek grubuna hizmet vermesinden dolayı bu hastanelerde anket yapılmamıştır.

Toplanan veriler hastanelerin demografik verilerini; hastanenin niteliği, çalışan sayısı, bulunduğu yerleşim büyüklüğü, hastanenin hizmet süresi, fiili yatak sayısı, aylık ortalama muayene sayısı, ortalama yatan sayısı, aylık ortalama ameliyat sayısı, sağlık güvenceleri doğrultusunda muayene olan hastaların oranlarını belirleyen sorular sorulmuştur.

Sorumluluk Muhasebesinin hastane işletmelerinde uygulanabilirliği; literatür çalışmalarında genel olarak ifade edilen bir yapının oluşumunu gerektirmektedir. Aşağıda sıra ile belirttiğimiz yapıyı oluşturan unsurlar doğrultusunda sorular anketin ikinci bölümünde hazırlanmıştır. Sorumluluk muhasebesinin işletmelerde uygulanabilirliği için sorulan sorular aşağıdaki şekilde maddelendirilmiş ve bulgular bu maddeler doğrultusunda açıklanmıştır.

- Bağımsız bir yönetim sisteminin uygulandığı, sorumlulukların dağıtıldığı, merkezkaç bir yönetim sisteminin varlığı

1. soruda merkezi ve merkezkaç yönetim olarak hangi sistemin uygulandığı sorulmuştur. 3. soruda yönetim sisteminin daha net olarak belirlenebilmesi ve yönetim sisteminin 1. soruda verilen cevapla uyumunun araştırılması için, hastanenin merkezleşme derecesi 1 den 10 a doğru derecelendirmeye tabi tutularak (1: merkeziden, 10: merkezkaç) ölçeğinde sorulmuştur.

2. soruda merkezi bir yönetim sistemi veya bu yönetim sistemi ağırlıkta bir uygulamanın olması durumunda nedenleri araştırılmıştır. 4. soruda yetki paylaşımının varlığı araştırılmıştır.

- Organizasyon yapısının sorumluluk muhasebesine uygunluğu

Organizasyon yapısı için organizasyon şemalarının varlığı araştırılmış ve bu şemalarla sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından yapının uygunluğu araştırılmıştır. Bu amaçla 13, 14, ve 15. sorular sorulmuştur.

- Sorumluluk merkezlerinin varlığı

Hastane işletmelerinde sorumluluk merkezlerinin oldukça fazla olması dolayısı ile ankette cevaplayıcıların ilgisinin kaybedilmemesi ve sorularda karmaşıklığa sebebiyet verilmemesi amacı ile merkezler sınırlandırılmıştır. Bu sınırlamada hastanelerdeki genel olarak bulunan esas hizmet üretim merkezleri ve bazı birimlerde yapılan işlerin amaç birliği dikkate alınarak ve “Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği” nde belirtilen bu kurumlardaki verilen hizmetler doğrultusunda merkezler; poliklinikler, servisler, acil kliniği, laboratuvar, ameliyathane, eczane, yardımcı birimler (yemekhane, kat hizmetleri, güvenlik v.b), yönetim birimleri(muhasebe, satın alma, hemşirelik hizmetleri, personel v.b.), yoğun bakım olarak belirlenmiştir.

5. soruda merkezlerin varlığı, merkezin yapısının (maliyet, gelir, kar merkezi) belirlenmesi amacı ile gider ve gelir oluşumunun varlığı araştırılmıştır. Yatırım merkezlerinin varlığı, 6, 7, 8 ve 9. sorulara verilen cevaplar genel olarak değerlendirilerek araştırılmıştır.

- Sorumluluk merkezlerinden sorumlu yöneticilerin varlığı ve sorumluluk merkez yöneticilerinin oluşan gelir, gider ve sermaye kontrolü açısından yetkili olması

5. soruda merkezlerin yönetiminin kime ait olduğu araştırılmış, 6. soruda bu yöneticilerin gelir, gider sermaye kontrolü açısından yetki derecesi her bir faaliyet açısından yetkisiz, az yetkili, orta dereceli yetkili, yetkili ve tam yetkili ölçeğinde araştırılmıştır.

7. soruda gelir, gider ve sermaye açısından yetkileri daha spesifik olarak değerlendirilmiş ve bu amaçla gelir ve giderlerle ilgili belirlenen faaliyetler açısından kontrol güçleri araştırılmıştır.

- Sorumluluk muhasebesinin organizasyonlara sağladığı etkin faydalardan biri olarak maliyet kontrolü

Hastane işletmelerinde maliyet kontrolü 15, 16 ve 17. sorularda araştırılmıştır. 16. soruda maliyetlerin kontrol edilebilme etkinlik derecesi tamamen kontrol edilebilir, kontrol edilebilir, orta dereceli kontrol edilebilir, kısmi kontrol ve hiç kontrol edilemez şeklinde derecelendirilmiştir. 17. soruda ise maliyet kontrolünün sağlanamamasının nedenleri anketi cevaplayan yöneticilerin düşüncelerini ölçek için; kesinlikle katılıyorum, katılıyorum, fikrim yok, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum şeklinde derecelendirilmiştir.

- Muhasebe sisteminin sorumluluk muhasebesi sistemine uygunluğu

Muhasebe sisteminin sorumluluk merkezleri baz alınarak yapılıyor olması ve yapılabilirliği 19. soruda araştırılmıştır.

Sorumluluk muhasebesi için önemli unsurlardan birisi de sorumluluk raporlarıdır. Sorumluluk raporlarının oluşturulabilmesi için işletmede bütçelemenin varlığı ve sorumluluk raporlarının varlığı ve performans ölçümü incelenmiştir.

- Bütçelemenin varlığı

Sorumluluk raporlarının hazırlanması ve üst yönetimin kontrol ve denetimi açısından gerekli olan bütçelemenin varlığı ve sorumluluk muhasebesi sistemine uygunluğu 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29 ve 30. sorularda araştırılmıştır.

- Sorumluluk raporlarının varlığı ve sorumluluk raporları ile performans değerlemesi

Sorumluluk muhasebesi sisteminin önemli unsurlarından olan sorumluluk raporlarının varlığı ve uygulanabilirliği 34, 35, 36, 37 ve 38. sorularla araştırılmıştır.

Performans değerlemesinin varlığı ve sorumluluk raporları ile performans değerlemesinin uygulanabilirliği 30,31,32 ve 37. sorularla araştırılmıştır.

Anketin üçüncü ve son bölümde, üst yöneticilerin sorumluluk muhasebesi sistemi hakkındaki görüş ve düşünceleri 5' li likert tipinde hazırlanan sorular (0= kesinlikle katılmıyorum, 1= katılmıyorum, 2= fikrim yok, 3= katılıyorum, 4= kesinlikle katılıyorum) ile faktör analizi yapılarak sorumluluk muhasebesi sistemi için 3 görüş tipi (sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk merkezleri, merkezkaç yönetim, sorumluluk raporları ve performans ölçümü) belirlenerek değerlendirilmeler yapılmıştır.

Yapılan anketlerden elde edilen veriler SPSS 15 İstatistik programı kullanılarak değerlendirilmiştir. Verilerin analizinde gözlem frekans değerleri, bu değerlere ait oranlar, sınıflama düzeyindeki kategorik değişkenler arasında ki-kare testleri, normal dağılıma sahip verilerde gruplar arasında ortalamaların farklılıklarının belirlenmesi için parametrik t ve F istatistik testleri, normal dağılmayan verilerde grupların düzeylerinin farklılıklarının belirlenmesi için parametrik olmayan Mann_Whitney U ve Kruskal Wallis testleri uygulanmıştır.

4.4. BULGULAR

4.4.1. DEMOGRAFİK SONUÇLAR

Ankete katılan hastane işletmeleri ile ilgili demografik sonuçlar tablo 4.2' de verilmiştir.

Tablo 4.2. : Araştırmaya Katılan Hastanelerin Demografik Yapısı

Genel Bilgileri	Sayı	%	Genel Bilgileri	Sayı	%
Mülkiyetlerine göre Hastaneler Kamu Hastanesi Özel Hastane	23	65,7	Çalışan Personel Sayısı	18	51,4
	12	34,3	0-200	12	34,3
			201-750	5	14,3
Hastanenin Bulunduğu Yer İl İlçe	16	45,7	Hizmet Yılı	19	54,3
	19	54,3	1-20	9	25,7
			21-40	7	20
Fili yatak sayısı 0-50 51-250 251-500 501>	18	51,4	Aylık Muayene Olan Hasta 0-10.000 10.001 – 25.000 25.001 – 50.000 50.001 >	13	37,1
	11	31,4		11	31,4
	3	8,6		8	22,9
	3	8,6		3	8,6
Aylık Yatan Hasta 0-250 251-1000 1001-2500 2501>	11	31,4	Aylık Ameliyat olan Hasta 0-100 101-500 501-1000 1001>	10	28,6
	17	48,6		11	31,4
	4	11,4		10	28,6
	3	8,6		4	11,4
Muayene olan Hastaların Sosyal Güvence durumları			N	Oranların Ortalaması	Oranların değişimi (Standart Sapma)
S.G.K.' lı Hasta			35	93,2	7,092
Özel Hasta			35	4,1	4,501
Özel Sağlık Sigortalı Hasta			35	2,7	4,206

Ankete katılan Konya bölge hastanelerinin % 65,7' si kamuya ait döner sermayeli işletme olarak çalışan devlet ve üniversite hastaneleri iken % 34,3' ü özel ve vakıf hastaneleridir. Konya bölge hastanelerinde devletin bu sektörde olan etkinliğinin görülmesinin yanında özel hastanelerinde önemli bir oranda sektörde yerini aldığı bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu hastanelerin çalışan personel sayıları incelendiğinde % 51,4' ünde 200 ve altında personel çalışırken, % 34,3' ünde 201 ile 750 arasında personel ve % 14,3'

ünde ise 750' nin üzerinde personel çalışmaktadır. Konya bölge hastanelerinin % 45,7' si Konya merkezinde hizmet vermekte % 54,3' ü Konya' ya bağlı ilçelerde hizmet vermektedir. Bu hastanelerin % 54,3' ü 20 yıl ve altında bir süredir hizmet vermekte, % 25,7' si 21 ila 40 yıl arası bir süredir hizmet vermekte , % 20' si ise 40 yılın üzerinde bir süredir hizmet vermektedir. Konya' da faaliyet gösteren hastanelerin % 51,4' ü 0-50 arası fiili yatak kapasitesine sahipken % 31,4' ü 51 ila 250 yatak kapasitesi , % 8,6' sı 251 ile 500 arası yatak kapasitesi ve % 8,6' sı da 500 üstü yatak kapasitesine sahiptir. Ankete katılan hastanelerin aylık muayene sayıları ise; % 37,1'i 0 ile 10.000 arası , % 31,4'ü 10.001 ve 25.000 arası, % 22,9'u 25.001 ve 50.000 arası ve % 8,6'sı ise 50.000 üstündedir. Ankete katılan hastanelerin % 62,9'unun 10.000 ve üzerinde aylık hasta muayene ettiği görülmektedir. 10.000 ve üzerinde hasta muayene eden hastanelerin ortalama muayene ettikleri hasta sayısı bu hastanelerin aylık ortalaması alındığında 32.490 olarak bulunmuştur. Günlük ortalama bu hastaneler 1.000 civarında hastaya hizmet vermektedir. Bu durum hastanelerin hizmet faaliyeti açısından da çok yoğun çalışan birer işletme olmaları açısından önemli bir göstergedir.

Hastanelerin aylık yatan hasta sayıları incelendiğinde; % 31,4' ü 0 ile 250 arası, % 48,6' sı 251 ile 1000 arası , % 11,4' ü 1001 ile 2500 arası ve % 8,6' sı ise 2500 üzerinde yatan hasta sayısına sahiptir. Bu hastanelerde ameliyat olan hasta sayıları ise; % 28,6' sı 100 ve altında, % 31,4' ü 101-500 arası, % 28,6' sı ise 501 ile 1000 arası ve % 11,4' ü de 1000 üzeridir.

Hastaların sosyal güvence durumları araştırıldığında % 93,2' si Sosyal Güvenlik Kurumu' na bağlı devletten sağlık güvencesine sahip bireylerden oluşmakta, % 4,1' i herhangi bir sosyal güvenceye sahip olmayan bireysel ücretli hastalardan oluşmakta ve % 2,7' si ise özel sağlık sigortalı hastalardan oluşmaktadır. Bu gösterge Türkiye' deki hastanelerin en büyük müşterisinin Sosyal Güvenlik Kurumu olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda bu göstergeden Türkiye' de özel sağlık sigortacılığının da istenilen düzeyde gelişmediği görülmektedir.

4.4.2. Sorumluluk Muhasebesinin Uygulanabilirliği

Bu bölümde hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği, sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği için literatür araştırmalarımızda genel olarak belirlediğimiz kriterler doğrultusunda test edilmiştir.

4.4.2.1. Merkezkaç Yapının Varlığı Ve Yetki Devrinin Gerçekleştirilebilirliği

Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği için merkezden sorumlu yöneticilerin merkezlerindeki oluşan faaliyetler ve özellikle gider ve gelirler açısından yetkili olmalarını gerektirmektedir. Sorumluluk merkezlerine ayrılan işletmelerde sorumlu olan yöneticilerin karar verme yetkilerini ellerinde bulundurabilmeleri için öncelikli olarak organizasyonun adem-i merkeziyetçi bir yapıda yönetilmesi gerekmektedir.

Birinci grup (kamu) hastaneler ve ikinci grup (özel) hastaneler açısından değerlendirildiğinde yönetim yapısını tablo 4.3. de görülmektedir.

Tablo 4.3. : Kamu ve Özel Hastanelerde Yönetim Sistem Yapısı

Grup / Yönetim Sistemi	Kamu Hastanesi	Özel Hastane	Toplam
Merkezi Yönetim	14 % 66,7 % 60,9	7 % 33,3 % 58,3	21 % 100 % 60
Merkezkaç Yönetim	9 % 64,3 % 39,1	5 % 35,7 % 41,7	14 % 100 % 40
Toplam	23 % 65,7 % 100	12 % 34,3 % 100	35 % 100 % 100

Hastane işletmelerinde yönetim sistemlerinin belirlenmesine yönelik bir diğer soruda merkezleşme dereceleri 1 den 10' a doğru bir derecelendirme içinde (1=Tam merkezi , 10 Tam Merkezkaç) sorulmuş olup alınan cevaplarla ilgili tablo 4.4. görülmektedir.

Tablo 4.4. : Kamu ve Özel Hastanelerde Merkezileşme Derecesi

Gruplar	Ortalama	N	St.Sapma	St. Hata	T-testi	p-değeri
Kamu Hastanesi	3.70	23	2,01	0,42	-1,105	0,277
Özel Hastane	4.50	12	2,11	0,61		

Kamu hastaneleri ile özel hastaneler arasında yönetim sistemi açısından bakıldığında olgunlaşmış bir merkezkaç yönetim sistemi uygulanmadığı daha çok merkezi bir derecelendirmenin gerçekleştiği görülmektedir. Kamu hastaneleri ve özel hastanelerde merkezi bir yönetim sistemi uygulanması açısından anlamlı bir fark ($p = 0,277$) bulunmamaktadır.

Kamu ve özel hastanelerde sorumluluk muhasebesine uygun bir merkezkaç yönetim sisteminin uygulanmadığı görülmektedir. Sorumluluk muhasebesine uygun bir yapının oluşabilmesi için merkezi yapının, merkezkaç bir yönetime doğru yönlendirilmesi gerekmektedir. Bu amaçla hastane işletmelerinde ki karar alma yetkisinin merkez yöneticilerine doğru aktarılması gerekmektedir. yalnız kamu ve özel hastanelerdeki yönetim yapısının da meydana gelen bazı sorunlar merkezkaç yapının oluşumunu olumsuz yönde etkilediği görülmektedir.

Hastane işletmelerinde merkezi bir yapının uygulanmasının nedenleri ile ilgili sonuçlar tablo 4.5. de verilmiştir.

Tablo 4.5. : Merkezi Yapının Oluşmasının Nedenleri

Merkezi yapının oluşmasının nedenleri	Kamu hastaneleri	Özel hastane
Bürokratik engeller	19 %0,30	2 %0,09
Üst yönetimin yönetimi paylaşmama isteği	- %0,00	6 %0,27
Tecrübeli yöneticilerin bulunmayışı	14 %0,22	2 %0,09
Yönetim konusunda personel eksikliği	16 %0,25	4 %0,19
Küçük bir işletme oluşu	13 %0,20	6 %0,27
Diğer nedenler	2 %0,03	2 %0,09
Toplam*	64 %100	22 %100

* Birden fazla cevap verilmiştir.

Kamu ve özel hastanelerde merkezi bir yönetim sisteminin varlığına neden olan sebepler öncelik sırasına göre tablo 4.6.' da görülmektedir.

Tablo 4.6. : Kamu Ve Özel Hastanelerde Merkezden Yönetim Sisteminin Uygulanmasının Sebepleri

Sıralama	Kamu Hastanesi	Özel Hastane
1	Bürokratik engeller	Üst yönetimin yönetimi paylaşmama isteği ve Küçük bir işletme oluşu
2	Yönetim konusunda personel eksikliği	Yönetim konusunda personel eksikliği
3	Tecrübeli yöneticilerin bulunmayışı	

Kamu hastanelerinde bürokratik anlamda yönetimin Sağlık Bakanlığı'na bağlı olarak bürokratik bir yapı gereği yapılandırılmış olması yönetimin merkezkaç bir yapılanmasını engellemektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun "*Harcama Yetkisi ve Yetkilisi*" başlıklı 31. Maddesine göre "*Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir.*" (Varol, 2008 : 44) ifadesine göre ve Maliye Bakanlığı, 31 Aralık 2005 tarih, 26040 sayılı Resmi Gazete de çıkan "*Harcama Yetkilileri Hakkında Genel Tebliğ*" e göre döner sermayeli kamu hastanelerinde (devlet hastaneleri ve kamu üniversite hastaneleri) harcama yetkilisi olarak başhekimin belirlenmiş olması ve gerçekleştirme yetkilisi olarak ta 5018 sayılı Kanun uygulanması doğrultusunda Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılmış olan "*İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole ilişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği*" nin 12/3. Maddesinde "*Harcama Yetkilileri yardımcıları veya kendisine en yakın üst kademe yöneticiler arasından bir veya daha fazla sayıda gerçekleştirme görevlisini ödeme emri belgesi düzenlemekle görevlendirir*" hükmüne göre (Yiğit, <http://www.idarehukuku.net>) başhekim yardımcıları veya hastane müdürünü seçmesi merkezkaç oluşumu ve sorumluluk muhasebesine uygun merkezkaç oluşumunu olumsuz yönde etkilemektedir.

Kamu hastanelerinde sorumlulukların dağılımı açısından bir oluşum olmasına rağmen merkezden yönetim ilkesi otoriter biçimde uygulanmasının getirdiği (<http://www.Tubitak.gov.tr>) Sağlık Bakanlığı'na bağlı kamu hastanelerinde, bürokratik açıdan en üst yönetici olan başhekimin bile Sağlık Bakanlığı'nın izni ile

faaliyet sürecini belirlediği bir yapıda, özellikle sorumluluk muhasebesi uygulaması açısından da önemli olan maliyet ve gelir oluşumunda kontrol yetkisinin, orta ve alt yöneticilere aktarılmasını engelleyen durum ve kanuni zorunluluklar, sorumlulukların dağılımı ile birlikte yetki dağılımını da olumsuz olarak etkilemektedir.

Özel Hastanelerde merkezi bir yönetim sisteminin ilk nedeni olarak üst yönetimin yönetimi paylaşmama isteği olarak ifade edilmektedir. Özel hastanelerde daha modern ve çağdaş bir yönetim sisteminin girişimciler tarafından benimsenmesi ile bu sorun ortadan kaldırılabilecektir.

Hem kamu hem de özel hastanelerde merkezileşmeye neden olan bir sebepte yönetim konusunda personel eksikliğidir. Nitelikli yönetici konusunda personel eksikliğinin (<http://www.Tubitak.gov.tr>) en önemli sebebi sağlık işletmeciliği yönetimi konusunda eğitim sisteminin yetersiz olmasıdır. Üniversitelerde sağlık işletmeciliği konusunda verilen eğitimlerin artırılması (Akar ve Ak, 1988 : 37) ile sektördeki yönetici açığı kapatılacaktır.

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi, hastanelerde oldukça çeşitli merkezlere yönetici atanmasını gerektirecektir. Bu açıdan tecrübeli ve en azından yönetim konusunda eğitim almış personel sayısının artırılması ile sorumluluk merkezlerine atanacak yönetici sayılarının oluşturulması da mümkün olacaktır.

Kamu hastanelerinde merkezi yönetim uygulamanın bir diğer sebebi de Tecrübeli yöneticilerin bulunmayışı olarak ifade edilmektedir. Kamu hastane işletmelerinde çalışan personele verilecek yöneticilik eğitimleri doğrultusunda sorumluluk muhasebesine uygun sorumluluk merkezlerinde önceden yöneticilik yapmaları onları kurum içinde deneyim kazanmalarına ve ilerleyen yıllarda tecrübeli yönetici açığının giderilmesinde rol oynamalarını sağlayacaktır.

Hastane idarecileri ile yüzyüze görüşme sonucunda elde edilen bir diğer neden de kamu hastanelerinde il ve ilçeler arasındaki personel sayısındaki farklılıktır. Kırsal kesimde bulunan hastanelerde personel yetersizliği mevcutken, kent merkezlerinde ise fazla personel mevcuttur. Özellikle kırsalda çalışmak istemeyen personel atama dönemlerinde kentleri seçmekte bu da ilçe kamu hastanelerinde yetişmiş ve tecrübeli personel oluşumunu engellemektedir. (<http://www.tubitak.gov.tr>)

Merkezi yönetim uygulanmasının bir diğer genel sebebi de küçük bir işletme olmalarıdır.

Tablo 4.7.: Hastanelerde Merkezi Yönetim Sistemi Uygulanmasının Sebebi Olarak “ Küçük Bir İşletme Oluşu ”

Gruplar	İl	İlçe	Toplam
Kamu Hastaneleri	0 %0,00	13 %100	13 %100
Özel Hastaneler	6 %100	0 %0,00	6 %100

Merkezi bir yönetim sistemi uygulama nedeni olarak küçük bir işletme olduğunu ifade eden kamu hastanelerin anket verileri doğrultusunda tamamının ilçe hastaneleri olduğu görülmektedir. Yine anket verileri doğrultusunda bu hastanelerde çalışan sayısının az olması, muayene sayısının azlığı, faaliyet yoğunluğunun az olması merkezi bir yapının oluşmasına neden olarak görülebilir.

Özel hastanelerin de küçük bir işletme olmasından dolayı merkezi bir yönetim uyguladığını ifade etmeleri üst yönetimin oluşan bütün faaliyetleri merkezden kontrolünün mümkün olduğu kanatını ortaya çıkarmaktadır. Yalnız bu işletmelerde de merkezi otoriteye bağlı yönetim tarzının oluşması profesyonel yönetimi sağlamayacaktır. Bu işletmelerde de iyi bir yönetim ekibinin kurulması (Serinkan ve Cabar, 2008 : 23) ve bu yönetim ekibi ile sorumluluk merkezlerine ayrılarak daha etkin bir yönetim sisteminin kabul edilmesi bu işletmelerin daha etkin ve verimli çalışmasına ve bu işletmelere sürdürülebilir bir büyüme imkanı sağlayacaktır.

Araştırma aşamasında gözlemlenen bir başka ve önem arz eden bir durumda hastanelerde, hastane yönetiminin, en üst kademesinde, görevi hekimlik olan başhekimlerin bulunmasıdır. Bu durum yönetim açısından eğitim almayan bireylerin hastane yönetiminde de etkinlik sağlayamamalarının doğal bir nedenidir. Bu açıdan hastanelerin bir işletme olarak kabul edilerek uzmanlık alanları yönetim olan bireyler tarafından yönetilmesi modern anlamda bir hastane yönetimini ve beraberinde etkin bir yetki dağılımını da sağlayabilecektir. Özellikle kamu hastanelerinde en üst yönetici olarak başhekimlerin bulunmasının meydana getirdiği yönetim sorunları “Kamu Hastane Birlikleri Yasası” nda da yerini hastane yöneticisine bırakması ile

modern hastane yönetimi açısından aktif bir döneme geçiş sağlayacaktır. Bu açıdan kamudaki yapılan yenilik özel hastanelere de emsal olacaktır.

Sorumluluk muhasebesine uygun bir yapı için merkezkaç yapının yetki devri ile desteklenmesi gerekmektedir. Bu durum sorumluluk merkezlerinin başında bulunan sorumlu yöneticilerin sorumluluk alanlarında etkinlikleri için gerekli bir uygulama olacaktır.

Hastane işletmeleri; sağlık konusunda konularında uzman çok çeşitli personelin bir arada bulunduğu matris organizasyonlar olarak, ortaya konulan faaliyetler açısından merkezkaç bir yapı oluşturabilir. Yetki paylaşımı da özellikle hastanelerde bu konularda yoğun bir şekilde uygulanmakta iken mali ve idari açıdan bu yetki dağılımının yetersiz olduğu görülmektedir. Yetki paylaşımı açısından hastane işletmelerinin durumu tablo 4.8. de verilmiştir.

Tablo 4.8.: Kamu ve Özel Hastanelerde Yetki Paylaşımı

Gruplar	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	7	14	2	23
	%30,4	%60,9	%8,7	%100
Özel Hastaneler	6	5	1	12
	%50,0	%41,7	%8,3	%100
Toplam	13	19	3	35
	%37,1	%54,3	%8,6	%100
	%100	%100	%100	%100

Ki-kare=1,350, p=0,509

Kamu hastanelerinde yetki paylaşımının varlığı açısından değerlendirildiğinde % 30,4' ü yetki paylaşımı yapmakta, % 60,9' u kısmen bu yetki paylaşımını gerçekleştirmekte, % 8,7' si ise yetki paylaşımı yapmamaktadır. Özel hastanelerde ise % 50 oranında yetki paylaşımı gerçekleştirilirken % 41,7 oranında kısmen yetki paylaşımı yapılabilmekte, % 8,3 oranında yetki paylaşımı yapılamamaktadır. Kamu hastaneleri ve özel hastaneleri arasında yetki paylaşımı açısından önemli bir fark bulunmamaktadır (Ki-kare=1,350, p=0,509).

Burada kısmen yetki paylaşımı diyenler, yüzyüze görüşmelerle elde edilen bilgiler doğrultusunda faaliyetler açısından paylaşım gerçekleştirdiklerini fakat mali ve idari açıdan bu paylaşımı yapmadıklarını belirtmişlerdir.

Sorumluluk muhasebesinde merkezkaç bir yönetim uygulanması gerekliliğinin asıl sebebi sorumlu yöneticilerin sorumluluk alanlarında faaliyetler haricinde gelir ve gider kontrolünü de sağlayabilmeleridir. Bu mali ve idari açıdan yönetim sistemi ile ilişkili bir durumdur. Bu durumun gerçekleştirilebilirliği ileride test edilecektir.

Hastanelerin yönetim sistemlerinin haricinde önemli bir konu da organizasyon şemalarının bulunması ve organizasyon şemalarında merkezlerin, üst-ast ilişkisinin, sorumluluk alanlarının tespitinin yapılabilmesidir.

4.4.2.2. Organizasyon Yapısının Sorumluluk Muhasebesine Uygunluğu

Hastane işletmelerinin karmaşık yapısı ve çalışanların çeşitliliği açısından bakıldığında organizasyon şemalarının oluşturulması gereklidir. Sorumluluk muhasebesi açısından sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, üst alt ilişkisinin görülebilmesi ve sorumluluk merkez yöneticilerinin sorumluluk alanlarının belirlenebilmesi sorumluluk raporlarının işleyişi açısından önemli olan organizasyon şemalarının sorumluluk muhasebesine uygun bir yapıda düzenlenmesi gerekmektedir.

Özellikle hastane işletmelerinin matris bir yapı oluşturması bu işletmelerde organizasyon şemalarının varlığı açısından zorunluluk oluşturmaktadır. Bu karmaşık yapıdaki işletmelerde organizasyon şemalarının varlığı araştırılmış sonuçlar tablo 4.9. da verilmiştir.

Tablo 4.9.: Hastane İşletmelerinde Organizasyon Şemasının Varlığı

Gruplar	Organizasyon şeması var		
	Evet	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	23 %100.0 %60.0	0 %0.0 %0.0	23 %100.0 %60.0
Özel Hastaneler	12 %100.0 %40.0	0 %0.0 %0.0	12 %100.0 %40.0
Toplam	35 %100.0 %100.0	0 %0.0 %0.0	35 %100.0 %100.0

Kamu ve özel hastanelerin tamamında organizasyon şemasının varlığı görülmektedir. Konya bölge hastanelerindeki organizasyon yapılarını gösteren

organizasyon şemalarının sorumluluk muhasebesine uygunluğu açısından değerlendirildiğinde tablo 4.10 da ki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.10.: Organizasyon Şemalarının Sorumluluk Muhasebesine Uygunluğu

	Kamu Hastaneleri				Özel Hastaneler			
	Evet	Kısmen	Hayır	Topl.	Evet	Kısmen	Hayır	Topl.
Üst Kademe, Orta Kademe Ve Alt Kademe Bölümler Ayrıntılı Olarak Gösterilmekte Midir ?	19 %82,6	4 %17,4	0 %0,0	23 %100	9 %75	3 %25	0 %0,0	12 %100
Bu Kademeler Ve Merkezler Arasındaki Üst Ast İlişkisi – Dikey İlişki Gösterilmekte midir. ?	17 %73,9	6 %26,1	0 %0,0	23 %100	11 %91,7	1 %8,3	0 %0,0	12 %100
Bu Kademelerde Klinik, Birimler, Poliklinikler Ve Diğer Hizmet Merkezleri Ayrıntılı Olarak Gösterilmektedir.	17 %73,9	5 %21,7	1 %4,3	23 %100	8 %66,7	4 %33,3	0 %0,0	12 %100
Üst-Orta Ve Alt Kademe Bulunan Merkezlerdeki Yöneticiler Belirtilmekte mi ?	19 %82,6	4 %17,4	0 %0,0	23 %100	10 %83,3	1 %8,3	1 %8,3	12 %100
Üst-Orta Ve Alt Kademe Bulunan Merkezlerdeki Yöneticilerin Sorumluluk Alanları Belirlenebilmekte Mi ?	17 %73,9	6 %26,1	0 %0,0	23 %100	7 %58,3	4 %33,3	1 %8,3	12 %100
Üst-Orta Ve Alt Kademe Bulunan Merkezlerdeki Yatay İlişki Gösterilmektedir. Başhemşireye Bağlı Hemşirenin Aynı Zamanda Dahiliye Kliniğinde De Görev Alması Gibi	2 %8,7	1 %4,3	20 %87,0	23 %100	3 %25	3 %25	6 %50	12 %100

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından hastane işletmelerinde organizasyon yapısının sorumluluk merkezleri temel alınarak belirlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan oluşturulan organizasyon şemalarında sorumluluk raporlarının organizasyon içinde alt kademeden üst kademeye doğru aktarılabilmesi için her bir kademe ayrı ayrı belirtilmelidir. Kamu hastanelerinin % 82,6' sında, özel hastanelerin ise % 75' inde her kademe ayrı ayrı gösterilmektedir. Kamu hastanelerinin % 17,4' ünde ve özel hastanelerin % 25' inde ise kısmi bir gösterim mevcuttur.

Kademeler belirlendikten sonra bu kademeler arasındaki dikey ilişkinin gösterilmesi hangi merkezin hangi üst merkeze bağlı olarak organizasyonda yer alacağını belirlemek için ve alt kademe de bulunan sorumluluk merkez yöneticisinin bağlı olduğu üst kademe yönetici ve merkezi belirleyebilmesi ve buna göre sorumluluk raporlarının düzenlenmesi için gereklidir. Kamu hastanelerinin % 73,9' u ve özel hastanelerin % 91,7' si üst ast ilişkisini (dikey ilişki) yi organizasyon

şemalarında göstermektedir. Kamu hastanelerinin % 26,1' i ve özel hastanelerin % 8,3' ü kısmi olarak dikey ilişkiyi organizasyon şemalarında göstermektedirler.

Organizasyon yapısını oluşturan organizasyon şemalarında, sorumluluk muhasebesi açısından sorumluluk merkezlerinin de bu şemalarda gösteriliyor olması gerekmektedir. Belirlenen hastane işletmelerinde mevcut olan sorumluluk merkezlerinin, organizasyon şemalarında gösterilmesi kamu hastanelerinde % 73,9, özel hastaneler de ise % 66,7 oranında mevcuttur. Sorumluluk merkezleri kamu hastanelerinin % 21,7' sinde, özel hastanelerin ise % 33,3' ünde kısmi olarak organizasyon şemalarında gösterilmektedir. Organizasyon şemalarında sorumluluk merkezleri, sadece kamu hastanelerinin % 4,3' ünde gösterilmemektedir.

Sorumluluk muhasebesine uygun organizasyon şemaları ile ilgili olarak bir diğer durum sorumluluk merkez yöneticilerinin de bu şemalarda gösterilmesi ile ilgilidir. Kamu hastanelerinin % 82,6' sı ve özel hastanelerin % 83,3'ü sorumluluk merkez yöneticilerini organizasyon şemalarında belirtmektedirler. Kamu hastanelerinin % 17,4'ü ve özel hastanelerin % 8,3'ü organizasyon şemalarında merkez yöneticilerini kısmen göstermektedirler. Karşılıklı görüşmelerde merkez yöneticilerini kısmen gösteren hastane işletmelerinin üst ve orta kademe yöneticilerini organizasyon şemalarında gösterdikleri, alt kademe yöneticilerini ise belirtmedikleri ifade edilmiştir.

Organizasyon şemalarında yöneticilere ait olan sorumluluk merkezleri haricinde sorumluluk alanlarının da belirlenebiliyor olması gerekmektedir. Sorumluluk alanı ve sorumluluk merkezi kavramı farklı şeylerdir. Örneğin başhekimin sorumluluk merkezi yönetim merkezi ile sınırlı olabilirken sorumluluk alanı bütün hastane olarak ifade edilebilir. Kamu hastanelerinin % 73,9' u ve özel hastanelerin % 58,3' ünde sorumluluk alanları, organizasyon şemalarında gösterilmekte, kamu hastanelerinin % 26,1 ve özel hastanelerin % 33,3' ünde ise kısmen belirlenebilmektedir. Özel hastanelerin % 8,3' ünde ise sorumluluk alanlarının belirlenemediği ifade edilmiştir.

Hastane işletmeleri karmaşık yapıları organizasyonlardır. Organizasyon şemalarının sorumluluk muhasebesine göre düzenlenebilmesindeki en önemli sorun karmaşık yapının oluşturduğu matris yapısıdır. Matris yapı fonksiyonel yapı ile proje

yapılarının bir arada gösterilmesini gerektirir. Sorumluluk muhasebesi için bu işletmelerde matris yapının proje organizasyonu sırasında oluşan emir komuta zincirindeki çatışmaların engellenmesi açısından önemlidir. Örneğin servis hemşiresi olan bir hemşirenin servis sorumlusu uzman doktora mı yoksa başhemşireye mi bağlı olarak çalışması gerekliliği verilebilir. Kamu hastanelerinin % 8,7' si ve özel hastanelerin % 25'i organizasyon şemalarında bu durumu belirtecek bir yapı oluşturabilmekte iken, kamu hastanelerinin % 4,3 ve özel hastanelerin % 25'i kısmen bu durumu belirtebilmekte ve kamu hastanelerinin % 87' si ve özel hastanelerin % 50' si yatay ilişki içinde proje organizasyon yapısını organizasyon şemalarında göstermemektedirler.

Tablo 4.10' da hastanelerde yapılan organizasyon şemalarının sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından etkin bir seviyede olduğunu göstermektedir. Organizasyon şemalarında sorumluluk muhasebesi açısından tek eksik hastane işletmelerinde matris organizasyon oluşumuna etki eden yatay ilişkilerin çok fazla belirtilmemesidir. Bu durum sorumluluk muhasebesi açısından, proje organizasyon içinde yer alan sorumluluk merkez yöneticisinin, sorumluluk raporunu kime aktaracağı ve proje organizasyon içinde yer alan bir personel için katlanılan maliyetin (personel ücreti), hangi merkez yöneticisinin merkez maliyeti içinde gösterileceği konusunda karışıklık yaratacaktır. Budurum fonksiyonel olan üstün, üst yönetici olarak belirlenmesi yoluyla çatışma engellenecektir. Örneğin servis hemşiresi faaliyetler açısından proje organizasyonu içinde sorumlu olduğu servis uzman doktorunun verdiği görevleri uygulayacak yalnız sorumluluk muhasebesi açısından üst olarak başhemşireye bağlı olması gerekmektedir.

4.4.2.3. Sorumluluk Merkezlerinin Varlığı Ve Sorumluluk Muhasebesine Uygunluğu

Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için merkezlerin varlığından bahsetmemiz gerekmektedir. Hastane işletmeleri açısından araştırmamızda belirlediğimiz merkezlerde verilen hizmetler, her hastanede aynı niteliğe sahip olması ve bu merkezlerin genel olarak hangi tip sorumluluk merkezi olmasının araştırma da öncelik oluşturmasından dolayı, analizlerde gruplar açısından

sorumluluk merkezlerinin varlığı, gelir ve gider oluşumu ve sonuç olarak belirleyeceğimiz sorumluluk merkezlerinin mahiyeti (maliyet, gelir, kar ve yatırım merkezi) ayrı olarak değerlendirmeye tabi tutulmamıştır.

Hastane işletmelerinin vermiş oldukları hizmetler açısından değerlendirildiğinde bu organizasyonların karmaşık yapısı ve verdikleri hizmetler açısından oldukça farklı bölümlerden oluşmaları ve teorik kısımda belirttiğimiz merkezlerin her birine ankette yer verilmesi durumunda anket uygulaması sırasında ankete katılanların etkin cevap veremeyecekleri düşünülerek, hastane işletmelerinde verilen hizmetler, Yataklı Tedavi Kurumlar İşletmeciliği Yönetmeliği' nde belirtilen, hastanelerde verilen hizmetler doğrultusunda gruplandırılarak tablo 4.11 de belirlenmiştir.

Tablo 4.11. : Ankette Belirtilen Hizmet Merkezleri

MERKEZLER
Poliklinikler
Servisler
Acil Kliniği
Laboratuvar
Ameliyathane Hizmetleri
Eczane
Yardımcı birimler (Yemekhane, Kat hizm. v.b)
Yönetim Birimleri (Satın Alma, Personel, Muhasebe, Hemşire Müdürlüğü v.b.)
Yoğun Bakım

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından gerekli olan ve önceden belirlediğimiz bu merkezlerin hastanelerdeki mevcudiyeti, belirlenmeye çalışılmıştır. Aynı zamanda merkezin gelir oluşturma ve gider oluşturma açısından durumu ölçülmüş ve bu şekilde bu merkezlerin maliyet, gelir, kar merkezi olarak durumu belirlenmiştir.

Sırası ile yukarıda belirttiğimiz merkezlerin durumunu tablolar halinde açıklayalım.

- **Poliklinik Hizmet Merkezi**

Hastaların ilk olarak başvurdukları hizmet merkezleridir. Ayaktan tedavi amacı ile gelen hastaların tetkik teşhis ve tedavi hizmetlerinin yapıldığı burada tedavilerinin tamamlandığı veya tedavi süreçlerinin devamlılığı doğrultusunda diğer merkezlere sevk edildikleri ilk müracaat üniteleridir.

Tablo 4.12 : Poliklinik Hizmet Merkezlerinin Varlığı

Poliklinik Merkezi	
Var	35 % 100
Yok	0 % 0.0
Toplam	35 % 100

Konya bölgesindeki bulunan 35 hastanenin tamamında poliklinik hizmet merkezleri bulunmaktadır (% 100). Gelir ve gider oluşumu açısından ankette hastanelerde bulunan çok çeşitli poliklinikler için ortalama bir değerlendirme yapılması istenilmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir;

Tablo 4.13.: Poliklinik Hizmet Merkezinin Gelir ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi

	Poliklinikler				Ortalama		Z değeri	p değeri	Sonuç
	Gider				Gider	Gelir			
Gelir	Düşük	Orta	Yüksek	Toplam					
Düşük	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0	1,4857	2,6286	-4,983	<0,001	GELİR, KAR MERKEZİ
Orta	8 % 61.5 % 44.4	5 % 38.5 % 29.4	0 % 0.0 % 0.0	13 % 100.0 % 37.1					
Yüksek	10 % 45.5 % 55.6	12 % 54.5 % 70.6	0 % 0.0 % 0.0	22 % 100.0 % 62.9					
Toplam	18 % 51.4 % 100.0	17 % 48.6 % 100.0	0 % 0.0 % 0.0	35 % 100.0 % 100.0					

Poliklinikler % 51,4 oranında düşük gider oluşturmakta % 48,6 oranında ise orta dereceli bir gider oluşturmaktadır. Buna karşın % 37,1 oranında orta dereceli gelir oluşturmakta % 62,9 oranında ise yüksek dereceli gelir oluşturmaktadır.

Ortalama değerlere göre gider düşük dereceli (1,4857) gelir ise yüksek dereceye (2,6286) yakın bir değer vermektedir. Gider ve gelir arasında anlamlı bir fark bulunmakta ($p<0,001$) ve bu fark gelir yönünde ($z=-4,983$) nemli derecede farklılık göstermektedir. Dolayısı ile poliklinikler bir gelir merkezi olarak kabul edilebilir. Aynı zamanda esas hizmet üretim merkezi olması ve belirli bir oranda gider oluşununun (1,4857) mevcudiyeti doğrultusunda kar merkezi olarak da kabul edilebilir.

- Servis Hizmet Merkezleri

Poliklinik muayenesi sonrasında yataklı tedavi alması gereken hastaların tedavi süreçlerinin gerçekleştirildiği merkezlerdir. Bu merkezlerde uzman, uzmanlık eğitimi görenler, hemşire ile eczacı, diyetisyen, fizyoterapist, psikolog gibi branşla ilgili diğer meslek mensupları görev alırlar. Bu merkezlerde gnbirlik veya yataklı hastalara isabetli teşhis koyularak bakımı ve en kısa sürede tedavisinin gerçekleştirilmesi sağlanır.

Tablo 4.14.: Servis Hizmet Merkezlerinin Varlığı

Servis Merkezi	
Var	34 %97,1
Yok	1 %2,9
Toplam	35 %100

Konya bölgesindeki ankete dahil edilen hastanelerin % 97,1' inde servis hizmet merkezi bulunmaktadır. Gelir ve gider oluşunu açısından ankete katılan hastanelerde bulunan servisler için ortalama bir değerlendirme yapılması istenilmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir;

Tablo 4.15.: Servis Hizmet Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi

	Servisler				Ortalama		Z değeri	p değeri	Sonuç
	Gider				Gider	Gelir			
Gelir	Düşük	Orta	Yüksek	Toplam					
Düşük	0 %0.0 %0.0	1 %50.0 %7.1	1 %50.0 %5.3	2 %100.0 %5.9	2,52	2,55	-0,229	0,819	KAR MERKEZİ
Orta	1 %9.1 %100.0	5 %45.5 %35.7	5 %45.5 %100.0	11 %100.0 %32.4					
Yüksek	0 %0.0 %0.0	8 %38.1 %57.1	13 %61.9 %68.4	21 %100.0 %61.8					
Toplam	1 %2.9 %100.0	14 %41.2 %100.0	19 %55.9 %100.0	34 %100.0 %100.0					

Servisler % 2,9 oranında düşük dereceli gider, % 41,2 oranında orta dereceli gider ve % 55,9 oranında yüksek dereceli bir gider oluşturmaktadır. Buna karşın % 5,9 oranında düşük gelir, % 32,4 oranında orta dereceli gelir ve % 61,8 oranında yüksek dereceli gelir oluşturmaktadır. Ortalama değerlere göre gider yüksek dereceli (2,52) ve gelir de yüksek dereceli (2,55) bir değer vermektedir. Gider ve gelir arasında anlamlı bir fark bulunmamaktadır ($Z=-,229$), ($p=0,819$). Servis hizmet merkezi kar merkezi olarak kabul edilmelidir.

- **Acil Hizmet Merkezleri**

24 saat kesintisiz şekilde hizmet veren bu merkezlerde mesai saatleri içinde acil gelen vakaların tedavisi, mesai dışında da poliklinik hizmetleri ve servi hizmetlerinin sağlanabildiği merkezlerdir.

Tablo 4.16: Acil Hizmet Merkezlerinin Varlığı

Acil Merkez	
Var	35 % 100
Yok	0 %0.0
Toplam	35 % 100

Tablo 4.16 da görüldüğü gibi Konya bölgesindeki ankete dahil edilen hastanelerin tamamında acil hizmet merkezi bulunmaktadır. Gelir ve gider oluşumu açısından ankette hastanelerde bulunan acil kliniği için ortalama bir değerlendirme yapılması istenilmiş ve Tablo 4.17. deki sonuçlar elde edilmiştir;

Tablo 4.17.: Acil Hizmet Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi

	Acil Kliniği				Ortalama		Z değeri	p değeri	Sonuç
	Gider				Gider	Gelir			
Gelir	Düşük	Orta	Yüksek	Toplam					
Düşük	1 %9.1 %33.3	4 %36.4 %28.6	6 %54.5 %33.3	11 %100.0 %31.4	2.42	2.11	1,612	0,107	KAR MERKEZİ
Orta	0 %0.0 %0.0	4 %44.4 %28.6	5 %55.6 %27.8	9 %100.0 %25.7					
Yüksek	2 %13.3 %66.7	6 %40.0 %42.9	7 %46.7 %38.9	15 %100.0 %42.9					
Toplam	3 %8.6 %100.0	14 %40.0 %100.0	18 %51.4 %100.0	35 %100.0 %100.0					

Acil Hizmet merkezleri % 8,6 oranında düşük dereceli gider, % 40 oranında orta dereceli gider ve % 51,4 oranında yüksek dereceli bir gider oluşturmaktadır. Buna karşın % 31,4 oranında düşük gelir, % 25,7 oranında orta dereceli gelir ve % 42,9 oranında yüksek dereceli gelir oluşturmaktadır. Ortalama değerlere göre gelir yüksek dereceli (2,11) gider de yüksek dereceli (2,42) bir değer vermektedir.

Acil hizmet merkezlerinde oluşan gider ve gelirler arasında önemli bir fark bulunmamaktadır ($p=0,107$). Fark düşük dereceli olarak gider yönünde olduğu görülmektedir ($z=1,612$). Acil hizmet merkezleri gelir ve gider arasında önemli bir fark olmamasından dolayı kar merkezleridir.

Giderin gelire göre daha yüksek olarak bulunmasının başlıca sebebi hastanelerdeki acil kliniğe gelen hastaların ağırlıkta acil hastalardan oluşması ve bu hastalara yapılan müdahaleler sırasında her türlü maliyete katlanması gerekliliği hastaların sağlık güvencesi olup olmadığına veya ödeme gücü bulunup bulunmadığına veya tedavi masraflarının nasıl karşılanacağına bakmaksızın acil

hastaların tedavi edilecek olması (T.C. Resmi Gazete, sayı 26918, 26.06.2008) acil hizmet merkezlerindeki maliyetleri artırıcı bir etki meydana getirmektedir.

- **Laboratuvar Hizmet Merkezleri**

Poliklinik ve servis hastalarının tedavi süreçlerinde tanı ve teşhise yardımcı testlerin yapıldığı merkezlerdir. Direkt hizmet üretim yeri olmamasına karşın poliklinik ve servis merkezlerine yardımcı destek hizmeti sağlayan merkezlerdir.

Laboratuvarlar hastaların direkt hizmet aldıkları bir yer olmayıp, poliklinik ve acil muayenesi içinde hekimin teşhis ve tanı koyabilmesi ve servislerde hizmet süreci içinde hastanın sağlıklılık halindeki meydana gelen değişimlerinin ölçülmesi, için gerekli tetkiklerin yapıldığı merkezlerdir. Bu merkezlerin hastanelerde bulunması, sorumluluk muhasebesine uygun bir merkez olup olmaması ve sorumlu bir merkez yöneticisinin varlığı tablo 4.18 de gösterilmiştir.

Tablo 4.18: Laboratuvar Hizmet Merkezlerinin Varlığı

Laboratuvar Merkez	
Var	35 % 100
Yok	0 % 0.0
Toplam	35 % 100

Konya bölgesindeki ankete dahil edilen hastanelerin tamamında laboratuvar hizmet merkezi bulunmaktadır. Gelir ve gider oluşumu açısından ankette hastanelerde bulunan laboratuvarlar için ortalama bir değerlendirme yapılması istenilmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir;

Tablo 4.19.: Laboratuvar Hizmet Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi

	Laboratuvar				Ortalama		Z değeri	P değeri	Sonuç
	Gider				Gider	Gelir			
Gelir	Düşük	Orta	Yüksek	Toplam					
Düşük	2 %10.5 %100.0	6 %31.6 %46.2	11 %57.9 %55.0	19 %100.0 %54.3	2.51	1.68	3,765	<0,001	Maliyet Merkezi
Orta	0 %0.0 %0.0	3 %37.5 %23.1	5 %62.5 %25.0	8 %100.0 %22.9					
Yüksek	0 %0.0 %0.0	4 %50.0 %30.8	4 %50.0 %20.0	8 %100.0 %22.9					
Toplam	2 %5.7 %100.0	13 %37.1 %100.0	20 %57.1 %100.0	35 %100.0 %100.0					

Laboratuvar hizmet merkezleri % 10,5 oranında düşük dereceli gider, % 31,6 oranında orta dereceli gider ve % 57,9 oranında yüksek dereceli bir gider oluşturmaktadır. Buna karşın % 54,3 oranında düşük gelir, % 22,9 oranında orta dereceli gelir ve % 22,9 oranında yüksek dereceli gelir oluşturmaktadır. Ortalama değerlere göre gelir orta dereceli (1,68), gider yüksek dereceli (2,51) bir değer vermektedir. Gider ve gelir arasında önemli derecede anlamlı bir fark bulunmaktadır ($p < 0,001$). Gider oluşumu gelir oluşumuna göre önemli derecede farklıdır ($z = 3,765$). Gider yönünde bir farklılık söz konusu olduğu için Laboratuvar hizmet merkezi maliyet merkezi olarak kabul edilmelidir.

Laboratuvarlarda giderlerin gelirlere göre yüksek dereceli çıkmasının önemli bir sebebi laboratuvarların tanı ve teşhise yardımcı bir merkez olması ve elde edilen gelirin yoğunlukta tetkik isteğinde bulunan poliklinik, servis veya acil merkez geliri olarak kabul edilmesinden dolayıdır. Buradaki önemli bir sebepte S.G.K. ödemelerinde poliklinik muayenesi olan sosyal güvenceye sahip ayaktan hastalara tetkik ve tahlil yapılırsa dahi tek bir fiyat ödenmesi ve bunun da poliklinik geliri olarak kabul edilmesidir. S.G.K.' lı hastalar hastanelerden hizmet almak isteyen bireyler açısından en büyük grubu oluşturmaktadır. Konya bölge hastanelerinde sağlık hizmeti almak isteyen hastaların oranı tablo 4.20 de verilmiştir.

Tablo 4.20.: Hastanelere Başvuran Hastaların Sosyal Güvencelerine Göre Ödeme Durumu

Ödeme yöntemine göre hasta tipi	Oranların Ortalaması
Sosyal Güvenlik Kurumu	%93,2
Bireysel ücretli	%4,1
Özel Sağlık Sigortalı	% 2,7
Toplam	%100

Görüldüğü gibi Konya bölge hastanelerine başvuran hastaların % 93' ü sosyal güvencesi açısından Sosyal Güvenlik Kurumu' na tabi olan hastalardan oluşmaktadır. Bu yüzden hastaneler de ödeme açısından en önemli müşteri Sosyal Güvenlik Kurumu olmakta ve bu ödemeler Sağlık Uygulama Tebliği' ne göre yapılmaktadır. Laboratuvar için yapılan her bir tetkikin maliyetinin belirlenmesi ve belirli bir kar rakamının (transfer fiyatlaması) organizasyon içinde bu merkez ve merkez yönetiminin kontrolüne verilmesi durumunda S.G.K. ödemesine konu olan ve Sağlık Uygulama Tebliği' nde belirtilen ödemeler poliklinik ve laboratuvar arasında paylaşılabilir. Bu şekilde laboratuvar hizmet merkezi kar merkezi olarak kullanılabilir. Servis bölümünde yapılan her bir tahlil için ayrı bir fiyat ödemesinin mümkün olması dolayısı ile bu fiyat ayırımına servislerden ve acil hizmet merkezlerinden istenilen tetkikler için ayrı bir fiyat belirlenmesine gerek duyulmamaktadır.

- Ameliyathane Hizmet Merkezi

Çeşitli cerrahi dalların yada birçok cerrahın bulunduğu tedavi süreci, cerrahi müdahaleyi gerektiren durumlarda kullanılan bu merkez de poliklinik ve servis merkezlerine yardımcı bir merkez olarak faaliyet göstermekte, sağlık hizmet süreci içinde önemli bir yere sahip olması bakımında ayrıca değerlendirilmektedir. Ameliyathane de tedavi sürecine giren hastaların ameliyat olmadan önce ve sonra verilen merkezi sterilizasyon - reanimasyon - yoğun bakım - uyandırma ve ameliyat sonu bakım ünitesi hizmetlerine ayrıca yer verilmeyip ameliyathane merkezi hizmetleri içinde kabul edilmiştir.

Tablo 4.21.: Ameliyathane Hizmet Merkezlerinin Varlığı

Ameliyathane Merkez	
Var	32 %91,4
Yok	3 % 8,6
Toplam	35 %100

Konya bölgesindeki ankete dahil edilen hastanelerin % 91,4 ünde Ameliyathane Merkezi bulunmaktadır. Gelir ve gider oluşumu açısından ankette hastanelerde bulunan Ameliyathane Merkezleri için ortalama bir değerlendirme yapılması istenilmiş ve tablo 4.22. deki sonuçlar elde edilmiştir;

Tablo 4.22.:Ameliyathane Hizmet Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi

	Ameliyat Hizmet Merkezi				Ortalama		T değeri	p değeri	Sonuç
	Gider				Gider	Gelir			
Gelir	Düşük	Orta	Yüksek	Toplam					
Düşük	2 %66.7 %40.0	1 %33.3 %9.1	0 %0.0 %0.0	3 %100.0 %9.4	2,34	2,62	-1,979	0,048	Kar merkezi
Orta	0 %0.0 %0.0	4 %66.7 %36.4	2 %33.3 %12.5	6 %100.0 %18.8					
Yüksek	3 %13.0 %60.0	6 %26.1 %54.5	14 %60.9 %87.5	23 %100.0 %71.9					
Toplam	5 %15.6 %100.0	11 %34.4 %100.0	16 %50.0 %100.0	32 %100.0 %100.0					

Ameliyathane hizmet merkezleri % 15,6 oranında düşük dereceli gider, % 34,4 oranında orta dereceli gider ve % 50 oranında yüksek dereceli bir gider oluşturmaktadır. Buna karşın % 9,4 oranında düşük gelir, % 18,8 oranında orta dereceli gelir ve % 71,9 oranında yüksek dereceli gelir oluşturmaktadır. Ortalama değerlere göre gelir yüksek dereceli (2,62), gider yüksek dereceli (2,34) bir değer vermektedir. Gider ve gelirleri arasında anlamlı bir fark vardır ($p=0,048$). Bu farkın gelir yönünde olduğu görülmektedir ($Z=-1,979$). Ameliyathane hizmet merkezi kar merkezi olarak kabul edilmelidir.

- Eczane Merkezi

Bu merkezler, hastanede tedavi gören poliklinik ve servis hastalarına gerekli olan ilaçların bulundurulduğu ünitelerdir. Bu ünitelerde esas hizmet merkezlerine yardımcı bir merkez olarak kabul edilebilir.

Tablo 4.23.: Eczane Hizmet Merkezlerinin Varlığı

Eczane Merkez	
Var	33 %94,3
Yok	2 % 05,7
Toplam	35 % 100

Konya bölgesindeki ankete dahil edilen hastanelerin % 94,3 ünde eczane bulunmaktadır. Gelir ve gider oluşumu açısından ankette hastanelerde bulunan eczaneler için ortalama bir değerlendirme yapılması istenilmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir;

Tablo 4.24.: Eczane Merkezinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi

	Eczane				Ortalama		T değeri	p değeri	Sonuç
	Gider				Gider	Gelir			
Gelir	Düşük	Orta	Yüksek	Toplam					
Yok	2 % 25.0 %20.0	3 %37.5 %21.4	3 %37.5 %33.3	8 %100.0 %24.2	1.96	1.21	3,627	0,001	Maliyet Merkezi
Düşük	5 %38.5 %50.0	4 %30.8 %28.6	4 %30.8 %44.4	13 %100.0 %39.4					
Orta	3 %33.3 %30.0	6 %66.7 %42.9	0 %0.0 %0.0	9 %100.0 %27.3					
Yüksek	0 %0.0 %0.0	1 %33.3 %7.1	2 %66.7 %22.2	3 %100.0 %9.1					
Toplam	10 %30.3 %100.0	14 %42.4 %100.0	9 %27.3 %100.0	33 %100.0 %100.0					

Tablo 4.24 de görüldüğü gibi eczane hizmet merkezleri % 30,3 oranında düşük dereceli gider, % 42,4 oranında orta dereceli gider ve % 27,3 oranında yüksek dereceli bir gider oluşturmaktadır. Buna karşın % 24,2 oranında gelir oluşturmamakta, % 39,4 oranında düşük gelir, % 27,3 oranında orta dereceli gelir ve % 9,1 oranında yüksek dereceli gelir oluşturmaktadır. Ortalama değerlere göre gelir orta dereceli (1,21), gider de orta dereceli (1,96), bir değer vermektedir. Gider ve gelirleri arasında önemli derecede anlamlı bir fark vardır ($p= 0,001$) . Bu farkın gider yönünde olduğu görülmektedir ($t=-3,627$). Eczane hizmet merkezleri maliyet merkezi olarak kabul edilebilir.

Eczane hizmet merkezleri hastanelerde poliklinik, acil ve servis hizmet merkezlerinde yatan hastaların tedavi sürecindeki ilaçlarının karşılandığı yerlerdir. Hastaneler eczanelerin temin ettiği bu ilaçları poliklinik, servis veya acil hizmet merkezlerinin geliri olarak kabul etmektedir. Hastane içinde eczane merkezlerinin dışarıdan temin ettikleri bu ilaçları organizasyon içindeki diğer merkezlere transfer fiyatı üzerinden aktarması ve yine Sağlık Uygulama Tebliği'nde ödemesi belirtilen ilaçlarla ilgili gelirin direkt eczane hizmet merkezine yazılması durumunda bu merkez kar merkezine dönüştürülebilecektir.

- Yardımcı Hizmetler

Sağlık hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayıp hastane işletmelerinde ki işleyen yapının devamlılığı açısından önem arz eden merkezlerdir. Bu merkezlere örnek olarak yemekhane, kat hizmetleri, güvenlik sayılabilir.

Yardımcı hizmet merkezleri, hastane işletmelerinin yürütülmesine yardımcı birimlerden oluşmakta olup (Yemekhane, kat hizmetleri, güvenlik, ulaştırma v.b.), bu hizmet merkezlerinin ayrı birer merkez olarak kabul edilmesi, hastane işletmelerinde bahsettiğimiz diğer merkezlerin etkinliğini artırması açısından önemlidir.

Tablo 4.25.: Yardımcı Hizmet Merkezlerinin Varlığı

Merkez	
Var	35 % 100.0
Yok	0 % 0.0
Toplam	35 % 100

Konya bölgesindeki ankete dahil edilen hastanelerin tamamında yardımcı birimler bulunmaktadır.

Gelir ve gider oluşumu açısından ankette hastanelerde bulunan yardımcı birimlerin üst yönetim veya merkezkaç yönetimle yönetilme ayrımı yapılmadan ortalama bir değerlendirme yapılması istenilmiş ve tablo 4.26. daki sonuçlar elde edilmiştir;

Tablo 4.26.: Yardımcı Hizmet Merkezlerinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi

	Yardımcı Birimler				Ortalama		Z değeri	p değeri	Sonuç
	Gider				Gider	Gelir			
Gelir	Düşük	Orta	Yüksek	Toplam					
Yok	5 % 14.3 % 100.0	24 % 68.6 % 100.0	6 % 17.1 % 100.0	35 % 100.0	2.029	0.00	5,376	<0,001	Maliyet Merkezi
Düşük	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0					
Orta	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0					
Yüksek	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0	0 % 0.0 % 0.0					
Toplam	5 % 14.3 % 100.0	24 % 68.6 % 100.0	6 % 17.1 % 100.0	35 % 100.0					

Yardımcı hizmet merkezleri % 14,3 oranında düşük dereceli gider, % 68,6 oranında orta dereceli gider ve % 17,1 oranında yüksek dereceli bir gider oluşturmaktadır. Buna karşın % 100 oranında gelir oluşturmamaktadır. Ortalama değerlere göre gelir oluşturmayan (0,00) yardımcı birimler yüksek dereceli gider

(2,029) oluşturmaktadır. Gider ve gelirleri arasında önemli derecede anlamlı bir fark vardır ($p<0,001$). Bu farkın gider yönünde olduğu görülmektedir ($Z=5,376$). Yardımcı hizmet merkezleri maliyet merkezidir.

Hastane işletmelerinde yardımcı merkezler, ticari faaliyetin esas konusunu teşkil etmemesi dolayısı ile gelir elde etmesi de beklenmeyecektir. Yalnız bu merkezlerin organizasyon içinde vermiş oldukları hizmetlerin birim değerinin hesaplanması, bu merkezlerden diğer hizmet merkezlerine sağlanan faydanın kara dönüştürülmesi sağlanarak yardımcı merkezler yapay kar merkezi haline dönüştürülebilir. Bu şekilde bu merkezlerde oluşan maliyetlerin de diğer merkezlere dağıtılması daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

Örneğin yemekhanede birim maliyetlerin hesaplanması ve her bir merkez için bu merkezde katlanılan maliyetlere bir organizasyon içi kar değerinin oluşturulması (transfer fiyatlaması) ile yemekhanede günlük çıkarılan yemek bu merkez için gelir olarak kaydedilirken, kullanan merkez için gider olarak kaydedilecektir.

Hastanelerde yardımcı merkezlerde oluşan maliyetlerin esas hizmet merkezlerine dağıtımının yapılabilirliği tablo 4.27. de verilmiştir.

Tablo 4.27.: Yardımcı Birimlerden Esas Hizmet Merkezlerine Maliyet Dağıtımı

	Yardımcı ve destek hizmet merkezlerinde ortaya çıkan maliyetler klinik hizmet merkezlerine dağıtımı yapılmaktadır.	
	N	%
Evet	6	17.1
Kısmen	7	20.0
Hayır	22	62.9
Toplam	35	100.0

Hastanelerin % 17,1' i dağıtım yaparken, % 20 oranında kısmi olarak bu dağıtımın yapıldığı ifade edilmektedir. Kısmi dağıtım yardımcı merkezlerin bir bölümünde esas hizmet merkezlerine dağıtımın yapıldığını ifade etmektedir. Hastane işletmelerinin % 62,9' unda ise dağıtımın yapılmadığı ifade edilmektedir..

Bu merkezlerde transfer fiyatlamasının uygulanması ile birlikte yapay kar merkezi haline dönüştürülmesi maliyet dağıtımının bu organizasyonlarda daha etkin kullanımını sağlayacaktır.

- **Yönetim Merkezleri**

Hastane işletmelerinin bir işletme olarak idari ve mali işlevlerinin gerçekleştirildiği merkezlerdir. Ayrıca sağlık bakım hizmetlerinin sunumunda ayrı bir branş olan hemşirelik hizmetleri de bu merkezler içinde değerlendirilmiştir. Hemşirelik hizmetlerinin hastanelerde başhemşire tarafından kontrol edilmesi ve sağlık hizmetlerine yardımcı destek hizmeti sunması yanında oluşan maliyetlerin ağırlıkta insan emeği yoğun olması bu kararın alınmasında etkin olmuştur.

Yönetim merkezleri kapsamına hastane işletmelerinde verilen esas hizmetlerin mali ve idari açıdan yönetilmesine yardımcı merkezler alınmıştır.

Tablo 4.28.:Yönetim Merkezlerinin Varlığı

Merkez	
Var	35 %100
Yok	0 %0.0
Toplam	35 %100

Konya bölgesindeki ankete dahil edilen 35 hastanenin tamamında yönetim merkezleri bulunmaktadır (% 100).

Gelir ve gider oluşumu açısından Yönetim birimlerinde ortalama bir değerlendirme yapılması istenilmiş ve tablo 4.29 daki sonuçlar elde edilmiştir;

Tablo 4.29.: Yönetim Merkezlerinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi

	Yönetim Birimleri				Ortalama		Z değeri	p değeri	Sonuç
	Gider				Gider	Gelir			
Gelir	Düşük	Orta	Yüksek	Toplam					
Yok	17 %48,6 %100.0	14 %40 %100.0	4 %11,4 %100	35 %100.0 %100	1,629	0.000	5,274	<0,001	Maliyet Merkezi
Düşük	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0					
Orta	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0					
Yüksek	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0					
Toplam	17 %48.6 %100.0	14 %40.0 %100.0	4 %11.4 %100.0	35 %100.0 %100.0					

Yönetim birimleri % 48,6 oranında düşük gider oluşturmakta, % 40 oranında orta dereceli ve % 11,4 oranında yüksek dereceli gider oluşturmaktadır. Buna karşın % 100 oranında gelir oluşturmamaktadır. Ortalama değerlere göre gider orta dereceli (1,629) olarak bulunmuş, buna karşın yönetim merkezlerinde gelir oluşumu belirtilmemiştir. Gider ve gelir arasında anlamlı bir fark bulunmakta ($p=,000$) ve gider yönünde ($Z= 5,274$) önemli derecede farklılık göstermektedir. Dolayısı ile yönetim birimleri maliyet merkezi olarak kabul edilir.

Yönetim birimlerinde gelir oluşmadığı ifade edilmektedir. Tam etkin bir sorumluluk muhasebesi uygulaması sorumluluk merkezlerinin mali ve idari açıdan kendi kendini kontrol edilebilir seviyeye gelmesini sağlayacaktır. Aynı zamanda sağlık bakım hizmeti sunan hemşirelerin oluşturdukları personel maliyetleri hizmet verdikleri merkezler arasında paylaştırılabilecektir. Bu şekilde yönetim birimlerinde oluşan maliyetler asgari seviyeye indirgenecektir.

- Yoğun Bakım

Bu merkez diğer merkezlere göre daha spesifik özellikleri olan bir merkez olarak özellikle hastanelerde bulunan ve faaliyetleri açısından yoğun kullanılan bir ünite olması nedeni ile merkez olarak kabul edilmiştir. Diabet ¹⁵, diyaliz ¹⁶, gibi özel nitelikleri olan merkezlere bir örnek teşkil etmesi açısından ankette yer verilmiştir.

Bu merkez ayrıma tabi tutulan diğer merkezlere göre daha özellikli bir yapıdadır. Bu merkezin ayrıca belirtilmesindeki amaç spesifik açıdan hastane işletmelerine gelir sağlayan bu tip birimlerinde, varlığının bulunmasıdır. Poliklinik, acil, servis ve ameliyathane merkezlerine yardımcı bu merkezlere başka örnekler diyabet ve diyaliz merkezleri verilebilir.

Tablo 4.30.: Yoğun Bakım Merkezlerinin Varlığı

Merkez	
Var	20 %57,1
Yok	15 %42,9
Toplam	35 %100

Konya bölgesindeki ankete dahil edilen 35 hastanenin % 57,1' inde yoğun bakım bulunmaktadır. Gelir ve gider oluşumu açısından yoğun bakım birimlerinde ortalama bir değerlendirme yapılması istenilmiş ve aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir;

¹⁵ Şeker Hastalığının erken tanınması ve erken tedavisinin planlanmasını, risk gruplarının belirlenmesini ve bunların izlenmesini yürüten bir merkezdir. Bkz. <http://www.akmanmedicorium.com/sb-seker.html>

¹⁶ Böbrek yetmezliği veya başka sebeplerle insan vücudunda biriken toksin maddelerin ve fazla sıvının vücuttan uzaklaştırılması amacı ile uygulanan diyaliz yöntemlerinin uygulandığı merkezler. Bkz. Resmi Gazete, 18/06/2010, Sayı:27615, “Diyaliz Merkezleri Hakkında Yönetmelik”, Birinci Bölüm, Madde 4/b

Tablo 4.31.: Yoğun Bakım Merkezlerinin Gelir Ve Gider Oluşumu Açısından Değerlendirilmesi

	Yoğun Bakım Merkezleri				Ortalama		Z değeri	P değeri	Sonuç
	Gider				Gider	Gelir			
Gelir	Düşük	Orta	Yüksek	Toplam					
Düşük	3 %100.0 %75.0	0 %0.0 %0.0	0 %0.0 %0.0	3 %100.0 %15.0	2.25	2.55	-1,897	0,058	Kar Merkezi
Orta	0 %0.0 %0.0	2 %66.7 %28.6	1 %33.3 %11.1	3 %100.0 %15.0					
Yüksek	1 %7.1 %25.0	5 %35.7 %71.4	8 %57.1 %88.9	14 %100.0 %70.0					
Toplam	4 %20.0 %100.0	7 %35.0 %100.0	9 %45.0 %100.0	20 %100.0 %100.0					

Yoğun bakım merkezi % 20 oranında düşük gider oluşturmakta % 35 oranında orta dereceli ve % 45 oranında yüksek dereceli gider oluşturmaktadır. Buna karşın % 15 oranında düşük gelir, % 15 oranında orta dereceli gelir ve % 70 oranında yüksek dereceli gelir oluşturmaktadır. Ortalama değerlere göre, yüksek dereceli gider (2,25) ve yüksek dereceli (2.55) gelir oluşmaktadır. Gider ve gelir arasında anlamlı bir fark bulunmamakta ($p=0,058$) olup gelir, gidere göre az derecede ($Z=-1,897$) fark göstermektedir. Dolayısı ile yoğun bakım merkezi kar merkezi olarak kabul edilir.

Her hastanede yoğun bakım bulundurma zorunluluğunun olmaması yoğun bakım gibi spesifik özellikteki merkezlerin dışarıdan hizmet olarak alınmasına sebebiyet vermektedir. Yoğun bakım bölümü gibi merkezlerin duran varlık elde etme değerlerinin yüksek olması nedeni ile bu merkezlerin yatırım maliyetleri de yüksek olmaktadır. Bu açıdan maliyetleri yüksek dereceli olarak ifade edilen bu merkezlerin yatırım maliyetlerinin, finansal açıdan iyi yönetilmesi bu merkezlerin orta dönemde karlılığı yüksek merkezler haline gelmesini sağlamaktadır. Bu açıdan yoğun bakım, diyabet ve diyaliz gibi birimler önemli kar merkezleridir.

Hastane işletmelerinde bulunan merkezlerin maliyet, gelir ve kar merkezi olarak ayrımı haricinde, bir başka sorumluluk merkezi ise yatırım merkezleridir. Yatırım merkezleri kar merkezleri yöneticilerine bu merkezlere ait sermayeyi kontrol etme yetkisinin verilmesi ile oluşmaktadır.

Yatırım merkezlerinin varlığı araştırıldığında tablo 4.32 deki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.32.: Yatırım Merkezlerinin Varlığı

Yöneticisinin sermaye kontrol yetkisine sahip olduğu sorumluluk merkezleriniz var mı?	
Evet	0 %0
Hayır	35 %100
Toplam	35 %100

Sorumluluk muhasebesine göre, kar merkezleri olarak kabul edilen merkez yöneticisine sorumluluk alanındaki kar merkezi ile ilgili sermayeyi kontrol yetkisinin verilmesi durumunda yatırım merkezinden bahsedilebilir. Hastane işletmelerinde yatırım merkezi olarak bahsedebileceğimiz bir merkez bulunmamaktadır. Yalnız karşılıklı görüşme sonucunda elde edilen bilgiler doğrultusunda il ve ilçelerde bulunan büyük devlet hastanelerine bağlı ayrı spesifik özellikte hastane, poliklinik ve tedavi merkezleri mevcut olmakla birlikte bu merkezler de organizasyon tarafından atanan özellikle bir başhekim yardımcısı bulunmakta fakat bu yöneticinin de sermaye kontrol yetkisinin olmadığı gözlemlenmiştir.

Her hastane genel bir organizasyon olarak yatırım merkezi olarak kabul edilebilir. Yalnız bu hastanelerde de sorumlu en üst düzey yöneticiye sermaye kontrol yetkisi verilmelidir.

Genel olarak hastanelerin yatırım merkezi olarak kabul edilebilmesi için o hastanenin bağlı bulunduğu bir üst organizasyonun bulunması gerekmektedir. Ancak bu şekilde yatırım merkezi için bir performans değerlemesi mümkün olabilecektir. Hastane işletmelerinin bağlı bulunduğu bir organizasyonun varlığı araştırılmış ve tablo 4.33 deki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 4.33. : Grupların Üst Bir Organizasyona Bağlı Olma Durumu

Bağlı Bulunulan Organizasyonun Varlığı			
	Evet	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	23 %100 %76,7	0 %0	23 %100 %65,7
Özel Hastaneler	7 %58,3 %23,3	5 %41,7 %100	12 %100 %34,3
Toplam	30 %85,7 %100	5 %14,3 %100	35 %100 %100

Hastanelerin % 85,7' sinin bağlı olduğu bir organizasyon mevcuttur. Devlet hastanelerinin % 100' ü üst organizasyona bağlıdır. Bu organizasyon Sağlık Bakanlığı' dır. Sağlık Bakanlığı' na bağlı kamu hastanelerinin başında en üst yönetici olarak başhekim bulunmakta mali ve idari konularda ise yetkili hastane müdürü olmakla birlikte bu yöneticide başhekime bağlı bulunmaktadır. Sorumluluk muhasebesi açısından etkinlik mali ve idari açıdan önem kazanmakta, mali ve idari konularda devlet hastanelerinde başhekimin en üst yönetici olması fakat mali ve idari konuda ayrı bir yöneticinin de (hastane müdürü) bulunması ise çift başlılığa sebebiyet vermektedir.

Devlet hastaneleri Sağlık Bakanlığı' na bağlı birer yatırım merkezleri olmakla birlikte yatırım merkezi yöneticisi olan başhekimler, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun "*Harcama yetkisi ve yetkilisi*" başlıklı 31 inci maddesinde "*Bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir*" (T.C. Resmi Gazete, sayı 26509, 1 Mayıs 2007) tanımına göre harcama yetkilisidir. Oluşan gelir ve giderler açısından bu yatırım merkez yöneticilerinin her ne kadar harcama yetkili olarak belirtilse de yapacakları harcamalar konusunda her yıl Sağlık Bakanlığı' na verecekleri bütçe doğrultusunda Sağlık Bakanlığı'nın uygun gördüğü ölçüde kendilerine bir ödenek ayrılıyor olması, yatırım açısından da yine Sağlık Bakanlığı' nın izni doğrultusunda yatırım yapabilmeleri, gelir açısından Sosyal Güvenlik Kurumu ve Sağlık Bakanlığı gibi üst kurumların belirlediği kanun, tüzük ve yönetmelikler doğrultusunda gelir elde edebilmeleri açısından tam bir etkinliğe sahip olmadıkları ifade edilebilir.

Devlet hastanelerinin ayrı bir yatırım merkezi olarak kabul edilmesi hastanelerin etkinliğini artırabilecek bir düzenleme olacaktır. Bu amaçla 2 Kasım 2011 tarihli Resmi Gazete ile kanun hükmünde kararname olarak kabul edilen “Kamu Hastane Birlikleri Yasası ” ile kamu hastanelerine mali ve idari açıdan daha etkin bir yönetim sağlayacak düzenleme ile birlikte kamu hastanelerinin yatırım merkezi haline dönüştürülmesi için etkin bir yapı sağlanabilecektir. Yine bu yasa ile belirtilen “Hastane yöneticisi kavramı ile birlikte tek bir yatırım merkez yöneticisi ile çift başlılık ortadan kaldırılmakta ve yatırım merkezi oluşumunun önü açılmaktadır.

Kamu , vakıf ve özel üniversite hastanelerinde ise yatırım merkezi olarak kabul edilebilecek hastanelerin tıp fakültelerine bağlı olarak çalışan bir organizasyon olması en üst yönetici olarak başhekimlerle birlikte bir başka üst yönetici olarak dekanları da gündeme getirmektedir. Burada bazı kamu üniversitelerinde harcama yetkilisi dekan bazı hastanelerde ise başhekim olarak belirlenmektedir. (Varol, 2008 : 47) Yine döner sermayeli bir işletme olan kamu üniversite hastanelerinde harcama yetkisi senatoya sunulan bütçenin kabulü doğrultusunda mümkün olabilecektir. Yalnız bu organizasyonlarda bir üst yönetimin özerk olması harcama yetkilisinin etkinliğinin kamu hastanelerine göre daha güçlü olmasını sağlamaktadır. Bu açıdan yatırım merkez yöneticisi açısından çift başlılığın giderilmesi doğrultusunda sorumluluk muhasebesine uygun bir yatırım merkezi oluşumu kamu üniversite hastanelerinde devlet hastanelerine göre daha çok mümkün olabilecektir.

Özel ve vakıf hastanelerinin, kamu ve üniversite hastanelerine göre yatırım merkezi olarak uygulanması daha mümkündür. Özellikle bu hastanelerin özel işletmenin ve vakfın devamlılığı açısından kar amacı gütmemesi ve bürokratik engellerin daha asgari seviyede olması burada etkindir. Özel ve vakıf hastanelerinin % 58,3’ ünün bir üst organizasyona bağlı olduğu görülmektedir. Bu üst yönetim tarafından hastaneye atanan yöneticiye gelir ve gider kontrol yetkisinin yanında sermaye kontrol yetkisinin de verilmesi ile yatırım merkezi oluşumu gerçekleştirilebilir. Bu durumda en üst yönetim kurulu sadece denetim ve kontrol sağlayacaktır. Bu denetim ve kontrol ise sorumluluk muhasebesine uygun sorumluluk raporları ile gerçekleştirilebilir.

Hastanelerin ayrı bir organizasyon olarak her bir organizasyon içinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğinin belirlenmesi esas hedefimiz olduğu için hastanelerin bağlı olduğu üst organizasyon amaçlı sorular ankete dahil edilmemiştir.

4.4.2.4.Sorumluluk Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı Ve Bu Yöneticilerin Giderleri , Gelirleri Ve Sermayeyi Kontrol Edebilme Etkinliği

Sorumluluk muhasebesinin organizasyonlarda istenilen şekilde uygulanabilmesi için gerekli unsurlardan birisi de sorumluluk merkezlerine atanacak yöneticilerin varlığıdır. Yalnız sorumluluk merkezlerinde yetkili olan sorumlu yöneticilere sorumluluk alanları içinde sorumluluk yanında, yetki devrinin de verilmesi gerekmektedir. Bu durum merkezkaç yönetimin de bir gereğidir.

Sorumluluk muhasebesine göre sorumluluk merkez yöneticilerinin etkin bir şekilde değerlendirilebilmesi için gider ve gelir üzerinde kontrol edebilme etkinliklerinin de olması gerekmektedir. Ancak bu şekilde sorumluluk raporları ile elde edilecek sonuçların adil bir şekilde değerlendirilebilme etkinliği olabilecektir.

Hastane işletmelerinde belirlediğimiz sorumluluk merkezleri ile ilgili olarak sorumlu yöneticilerin varlığı ve sorumluluk merkez yöneticilerinin gider ve gelirleri kontrol edebilme etkinliği her bir merkez için ayrı ayrı değerlendirilmiştir.

- Poliklinik Merkezi

Tablo 4.34.: Poliklinik Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı

Gruplar	Poliklinikler		
	Üst yönetim	Merkezden sorumlu bir yönetici	Toplam
Kamu Hastaneleri	6	17	23
	%26,1 %54,5	%73,9 %70,8	%100.0 %65,7
Özel Hastaneler	5	7	12
	%41,7 %45,5	%58,3 %29,2	%100 %34,3
Toplam	11	24	35
	%31.4 %100.0	%68.6 %100.0	%100.0 %100.0

Ki-Kare=0,888 p=0,346

Poliklinik merkezi olan hastanelerin % 31,4' ü üst yönetim tarafından yönetilmekte % 68,6' sında ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Gruplar açısından değerlendirildiğinde, kamu hastanelerinin poliklinik merkezlerinin % 26,1' inde üst yönetim bu merkezin kontrolünü sağlarken, % 73,9'unda bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Özel hastanelerde ise % 41,7 si üst yönetim tarafından kontrol edilmekte, % 58,3' ünde merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Hastane işletmelerinin yönetim sistemi bu merkezlerde gruplar açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir (Ki-Kare=0,888, p=0,346). Her iki grupta da bu merkezlerin yönetiminde, merkezden sorumlu yöneticiler tarafından yönetimin ağırlıkta olduğu görülmektedir.

- **Servis Hizmet Merkezi**

Tablo 4.35.: Servis Hizmet Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı

Gruplar	Servisler		
	Üst yönetim	Merkezden sorumlu bir yönetici	Toplam
Kamu Hastaneleri	4	18	22
	%18,2	%81,8	%100,0
	%44,4	%72,0	%64,7
Özel Hastaneler	5	7	12
	%41,7	%58,3	%100
	%55,6	%28,0	%35,3
Toplam	9	25	34
	%26,5	%73,5	%100,0
	%100,0	%100,0	%100,0

Ki-Kare=2,200, p=0,138

Servis hizmet merkezleri var olan hastanelerin % 26,5' i üst yönetim tarafından yönetilmekte, % 73,5 inde ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Kamu hastanelerinin Servis merkezlerinin % 18,2'sinde üst yönetim bu merkezin kontrolünü sağlarken, % 81,8' inde bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Özel hastanelerde ise % 41,7 si üst yönetim tarafından kontrol edilmekte, % 58,3' ünde merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır (Ki-Kare=2,200 p=0,138). Her iki grupta da servis merkezlerinin yönetiminde merkezden sorumlu yönetici bulunma oranı üst yönetimin bu merkezleri yönetmesine göre dağa ağırlıkta olduğu görülmektedir. Kamu hastanelerinin özel hastanelere göre bu merkezlerde anlamlı olmamakla birlikte servis merkezlerinde merkezden sorumlu yönetici bulundurma oranının yüksek olduğu görülmektedir.

- **Acil Hizmet Merkezleri**

Tablo 4.36.: Acil Hizmet Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı

Gruplar	Acil Hizmet Merkezi		
	Üst yönetim	Merkezden sorumlu bir yönetici	Toplam
Kamu Hastaneleri	2	21	23
	%8,7 %33,3	%91,3 %72,4	%100,0 %65,7
Özel Hastaneler	4	8	12
	%33,3 %66,7	%66,7 %27,6	%100 %34,3
Toplam	6	29	35
	%17,1 %100,0	%82,9 %100,0	%100,0 %100,0

Ki-Kare=3,370, p=0,066

Acil Hizmet merkezi bulunan hastanelerin % 17,1' i üst yönetim tarafından yönetilmekte % 82,9' unda ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Kamu hastanelerinin acil hizmet merkezlerinin % 8,7' sinde üst yönetim bu merkezin kontrolünü sağlarken, % 91,3' ünde bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Özel hastanelerde ise % 33,3' ü üst yönetim tarafından kontrol edilmekte, % 66,7' sinde merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Hastane işletmelerinin yönetim sistemi bu merkezde gruplar açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir (Ki-Kare=3,370 p=0,066). Her iki grupta da merkezden sorumlu yöneticilerin ağırlıkta olduğu ve kamu hastanelerinde özel hastanelere göre anlamlı olmamakla birlikte acil hizmet merkezlerinde merkezden sorumlu yönetici bulundurma oranının daha yüksek olduğu görülmektedir.

Acil hizmet merkezlerinde merkezden sorumlu bir yönetici bulundurma oranının yüksek olması 24 saat ve mesai saatleri haricinde de hizmet vermelerinden dolayıdır. Yalnız bu durumun gerçekleşme oranı kamu hastanelerinde daha yüksek olarak görülmektedir.

- **Laboratuvar Merkezleri**

Tablo 4.37.: Laboratuvar Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı

Gruplar	Laboratuvar		
	Üst yönetim	Merkezden sorumlu bir yönetici	Toplam
Kamu Hastaneleri	2	21	23
	%8,7 %33,3	%91,3 %72,4	%100,0 %65,7
Özel Hastaneler	4	8	12
	%33,3 %66,7	%66,7 %27,6	%100 %34,3
Toplam	6 %17,1 %100,0	29 %82,9 %100,0	35 %100,0 %100,0

Ki-Kare=3,370 p=0,066

Laboratuvar merkezi bulunan hastanelerin % 17,1' i üst yönetim tarafından yönetilmekte % 82,9' unda ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Kamu hastanelerinin laboratuvar merkezlerinin % 8,7' sinde üst yönetim bu merkezin kontrolünü sağlarken, % 91,3' ünde bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Özel hastanelerde ise % 33,3' ü üst yönetim tarafından kontrol edilmekte, % 66,7' sinde merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Hastane işletmelerinin bu merkezlerde yönetim sistemi gruplar açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir (Ki-Kare=3,370 p=0,066).

Her iki grupta da merkezden sorumlu yöneticilerin ağırlıkta olduğu ve kamu hastanelerinde özel hastanelere göre anlamlı olmamakla birlikte laboratuvar merkezlerinde merkezden sorumlu yönetici bulundurma oranının daha yüksek olduğu görülmektedir.

Laboratuvar merkezleri, hastane işletmelerinde verilen sağlık hizmetlerinde tanı ve teşhis aşamasına yardımcı hizmet sunmaları ve yapılan iş açısından ayrı bir uzmanlık gerektirmesi bu merkezlerde merkezden sorumlu bir yönetici bulundurma oranının yüksek olmasının bir nedenidir.

- **Ameliyathane Hizmet Merkezi**

Tablo 4.38.: Ameliyathane Hizmet Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı

Gruplar	Ameliyathane		
	Üst yönetim	Merkezden sorumlu bir yönetici	Toplam
Kamu Hastaneleri	2 %10 %33,3	18 %90 %69,2	20 %100.0 %62,5
Özel Hastaneler	4 %33,3 %66,7	8 %66,7 %30,8	12 %100 %37,5
Toplam	6 %18.8 %100.0	26 %81.3 %100.0	32 %100.0 %100.0

Ki-Kare=2,680 P=0,102

Ameliyathane hizmet merkezleri bulunan hastanelerin, % 18,8' i üst yönetim tarafından yönetilmekte % 81,3' ünde ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır.

Kamu hastanelerinin ameliyathane merkezlerinin % 10' unda üst yönetim bu merkezin kontrolünü sağlarken, % 90' ında bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Özel hastanelerde ise % 33,3' ü üst yönetim tarafından kontrol edilmekte, % 66,7' sinde merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Hastane işletmelerinin yönetim sistemi bu merkezlerde gruplar açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir (Ki-Kare=2,680 p=0,102).

Ameliyathane hizmetleri, ameliyathanelerde verilmekte olup bu hizmeti alan hastalar belirli aşamalarda hizmet sürecinden faydalanmaktadırlar. Bu süreçler ameliyat öncesi, ameliyat ve sonrası süreci oluşturmaktadır. Verilen hizmetin hassasiyeti açısından bu sürecin iyi kontrol edilmesi gerekir. Bu sürecin kontrolü genelde hastanede bulunan cerrahlar tarafından yapılmakta, aynı zamanda başhemşire denetiminde bulunmaktadır. Bu merkezde verilen hizmet ve faaliyetlerin çeşitliliği açısından sorumlu yönetici bulundurma gerekliliği doğrultusunda merkezden sorumlu bir yönetici tarafından yönetilme oranının yüksek olduğu görülmektedir.

- **Eczane Merkezi**

Tablo 4.39: Eczane Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı

Gruplar	Eczane		
	Üst yönetim	Merkezden sorumlu bir yönetici	Toplam
Kamu Hastaneleri	4 %17,4 %57,1	19 %82,6 %73,1	23 %100,0 %69,7
Özel Hastaneler	3 %30 %42,9	7 %70 %26,9	10 %100 %30,3
Toplam	7 %21,2 %100,0	26 %78,8 %100,0	33 %100,0 %100,0

Ki-Kare=0,663 p=0,416

Eczane merkezi bulunan hastanelerin % 21,2' si üst yönetim tarafından yönetilmekte % 78,8' inde ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır.

Kamu hastanelerinin eczane merkezlerinin % 17,4' ünde üst yönetim bu merkezin kontrolünü sağlarken, % 82,6' sında bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Özel hastanelerin ise % 30' u üst yönetim tarafından kontrol edilmekte, % 70' inde ise merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Hastane işletmelerinin yönetim sistemi bu merkezlerde gruplar açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir (Ki-Kare=0,416 p=0,416).

Hastane işletmelerinde bulunan Eczanelerde hizmet sürecine yardımcı bir niteliğe sahip olup, ayrı bir uzmanlığı gerektiren bir merkez olduğu için hastane işletmelerinde merkezin sorumluluğu ayrı bir yöneticiye verildiği görülmektedir.

- **Yardımcı Hizmetler**

Tablo 4.40.: Yardımcı Hizmet Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı

Gruplar	Yardımcı hizmet merkezleri		
	Üst yönetim	Merkezden sorumlu bir yönetici	Toplam
Kamu Hastaneleri	13 %56,5 %72,2	10 %43,5 %58,8	23 %100,0 %65,7
Özel Hastaneler	5 %41,7 %27,8	7 %58,3 %41,2	12 %100 %34,3
Toplam	18 %51,4 %100,0	17 %48,6 %100,0	35 %100,0 %100,0

Ki-Kare=0,697 p=0,404

Tablo 4.40 da görüldüğü gibi yardımcı hizmet merkezleri bulunan hastanelerin % 51,4' ü üst yönetim tarafından yönetilmekte, % 48,6' sını da ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Hastanelerde oransal açıdan yardımcı birimlerin üst yönetim ağırlıkta yönetildiği görülmektedir.

Kamu hastanelerinin yardımcı hizmet merkezlerinin % 56,5' inde üst yönetim bu merkezin kontrolünü sağlarken, % 43,5' inde ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Özel hastanelerin ise % 41,7' sinde yardımcı hizmet merkezleri, üst yönetim tarafından kontrol edilmekte, % 58,3' ünde merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Hastane işletmelerinin yönetim sistemi bu merkezlerde gruplar açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir (Ki-Kare=0,697 p=0,404).

Yardımcı hizmet merkezleri olarak yemekhane, kat hizmetleri, çamaşırhane gibi merkezler kamu hastanelerinde, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu' na göre ihaleye çıkılarak ihale ile belirlenen yıl kadar taşeron bir firmaya verilmekte ve hizmet dışarıdan temin edilmektedir. Yapılan anlaşmanın niteliğine göre hizmet tamamen dışarıdan sağlanmakta veya hizmet verecek elemanların temini bu taşeron firmadan sağlanmaktadır. Yapılan anlaşmanın niteliği ne olursa olsun bu merkezin denetimi yine hastane yönetimi tarafından gerçekleştirilmektedir. Kamu hastanelerinde bu merkezlerde sorumluluk genelde başhekim yardımcılarının denetimine verildiği için üst yönetimin oranı yüksektir. Özel hastanelerde ise yardımcı hizmetler dışarıdan da alınabilmekte veya organizasyon içinde de karşılanabilmektedir.

- Yönetim Merkezleri

Tablo 4.41: Yönetim Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı

Gruplar	Yönetim Merkezleri		
	Üst yönetim	Merkezden sorumlu bir yönetici	Toplam
Kamu Hastaneleri	8	15	23
	%34,8	%65,2	%100,0
	%61,5	%68,2	%65,7
Özel Hastaneler	5	7	12
	%41,7	%58,3	%100
	%38,5	%31,8	%34,3
Toplam	13	22	35
	%37,1	%62,9	%100,0
	%100,0	%100,0	%100,0

Ki-Kare=0,160 p=0,689

Tablo 4.41 de görüldüğü gibi yönetim merkezleri bulunan hastanelerin % 37,1' i üst yönetim tarafından yönetilmekte % 62,9' unda ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır.

Kamu hastanelerinin yönetim merkezlerinin % 34,8' inde üst yönetim bu merkezin kontrolünü sağlarken, % 65,2' sinde ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Özel hastanelerin ise, % 41,7' sinde sorumluluk merkezi üst yönetim tarafından kontrol edilmekte, % 58,3' ünde merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Hastane işletmelerinin yönetim sistemi bu merkezlerde gruplar açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir (Ki-Kare=0,160 p=0,689).

- Yoğun Bakım Merkezleri

Tablo4.42.: Yoğun Bakım Merkezlerinde Sorumlu Yöneticilerin Varlığı

Gruplar	Yoğun Bakım		
	Üst yönetim	Merkezden sorumlu bir yönetici	Toplam
Kamu Hastaneleri	1 % 10 %33,3	9 %90 %52,9	10 %100.0 %50
Özel Hastaneler	2 %20 %66,7	8 %80 %47,1	10 %100 %50
Toplam	3 % 15 %100.0	17 %85 %100	20 %100.0 %100.0

Ki-Kare=0,392 P=0,531

Yoğun bakım merkezi bulunan hastanelerin % 15' inde bu sorumluluk merkezi üst yönetim tarafından yönetilmekte % 85' inde ise bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır.

Kamu hastanelerinin yoğun bakım hizmet merkezlerinin % 33,3' ünde üst yönetim bu merkezin kontrolünü sağlarken, % 52,9' unda bu merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Özel hastanelerin ise % 66,7' sinde üst yönetim tarafından kontrol edilmekte, % 47,1' inde merkezden sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Hastane işletmelerinin yönetim sistemi bu merkezlerde gruplar açısından anlamlı bir farklılık göstermemektedir (Ki-Kare=0,392 P=0,531).

Yoğun bakım merkezleri sağlık hizmeti sürecinde niteliği açısından özel bir merkez olarak bulunması ve verilen hizmetin özel bir bakım gerektirmesi ve bu

merkezden yararlanan hastaların özel durumları açısından merkezden sorumlu bir yönetici gerektirmektedir.

Genel olarak bakıldığında belirlenen merkezlere, merkezden sorumlu bir yöneticinin atandığı görülmektedir. Yalnız burada sorumluluk muhasebesinin bir gerekliliği doğrultusunda merkezlerden sorumlu yöneticilerin yetkilerinin, merkezlerde oluşan sağlık hizmet faaliyetlerinin yönetimi haricinde merkezlerde oluşan gelir ve gider faaliyetlerin üzerindeki yetkilerinin de ayrıntılı olarak araştırılması gerekmektedir.

Hastane işletmelerinde belirlenen merkezlerde genel yetkiler açısından gruplar açısından merkezlerin yönetimi olarak anlamlı bir fark bulunmamaktadır.

Tablo 4.43: Gruplar açısından Yönetim sisteminin karşılaştırılması

MERKEZLER	Ki-Kare	p-değeri *
Poliklinik	0,888	0,346
Servisler	2,200	0,138
Acil	3,370	0,066
Laboratuvar	3,370	0,066
Ameliyathane	2,680	0,102
Eczane	0,663	0,416
Yardımcı Merkezler	0,697	0,404
Yönetim Merkezler	0,160	0,689
Yoğun Bakım	0,392	0,531
* $p > 0,05$ anlamlı bir fark bulunmamaktadır.		

Tablo 4.43 de görüldüğü gibi merkezin yönetimi açısından gruplar arasında anlamlı bir fark olmamasından dolayı gelir ve gider kontrolü açısından bundan sonraki bölümde yapılacak değerlendirmelerde Konya bölge hastanelerinde gruplar açısından bir ayırım yapılmadan merkezlerde bulunan sorumlu yöneticiler için genel olarak bir değerlendirme yapılacaktır.

Merkezden sorumlu yöneticilerin gelir ve gider etkinliklerinin değerlendirilebilmesi için uygulama yapılan hastanelerde bu merkezlerin mevcut olması ve mevcut olan bu merkezlerde de gelir ve gider oluşumunun olması gerekmektedir. Her hastane değerlendirmeye alınmamış sadece bu kriterlere uygun hastaneler üzerinde çalışma gerçekleştirilmiştir. Bu amaçla merkezden sorumlu yöneticiye sahip merkezleri bulunan hastane sayılarının belirlenmesi ve bu merkezler gelir ve gider oluşumunun olduğu hastanelerde bu çalışmanın yapılabilmesi için

tablo 4.44. düzenlenmiş ve bu tür hastanelerin sayısı, merkezin yönetimi ve bu merkezlerdeki gelir ve gider oluşumu ile ilgili değerler verilmiştir. Tablo 4.44 de elde edilen veriler sonraki tablolarda dikkate alınacaktır.

Tablo 4.44.: Gelir Ve Gider Kontrolü Açısından Sorumluluk Merkez Yöneticileri Sayıları

Merkez	Merkezin varlığı	Gider oluşumunun varlığı				Gelir oluşumunun varlığı			
		Gider oluşumu var		Gider oluşumu yok		Gelir oluşumu var		Gelir oluşumu yok	
		M.S.Y.*	Ü.Y.**	M.S.Y.*	Ü.Y.**	M.S.Y.*	Ü.Y.**	M.S.Y.*	Ü.Y.**
Poliklinik	35 % 100	24 %68,6	11 %31,4	- %0	- %0	24 %68,6	11 %31,4	- %0	- %0
Servis	34 % 100	25 %73,5	9 %26,5	- %0	- %0	25 %73,5	9 %26,5	- %0	- %0
Acil	35 % 100	29 %82,9	6 %17,1	- %0	- %0	29 %82,9	6 %17,1	- %0	- %0
Laboratuvar	35 % 100	29 %82,9	6 %17,1	- %0	- %0	29 %82,9	6 %17,1	- %0	- %0
Ameliyathane	32 % 100	26 %81,3	6 %18,8	- %0	- %0	26 %81,3	6 %18,8	- %0	- %0
Eczane	33 % 100	26 %78,8	7 %21,2	- %0	- %0	20 %60,6	5 %15,2	6 18,2	2 %6
Yardımcı birimler	35 % 100	17 %48,6	18 %51,4	- %0	- %0	- %0	- %0	17 %48,6	18 %51,4
Yönetim birimleri	35 % 100	22 %62,9	13 %37,1	- %0	- %0	- %0	- %0	22 %62,9	13 %37,1
Yoğun bakım	20 % 100	17 %85	3 %15	- %0	- %0	17 %85	3 %15	- %0	- %0

* M.S.Y.: Merkezden Sorumlu Yönetici
** Ü.Y.: Üst Yönetim

Sorumluluk muhasebesinin hastane işletmelerinde uygulanabilmesi için merkezden sorumlu yöneticilerin gider ve gelirler üzerinde etkin bir yetkiye sahip olmaları, yani merkezde oluşan gider ve gelirler üzerinde kontrol edebilme yetkilerinin olması gerekmektedir. Hastanelerde belirlenen merkezlere atanan merkez yöneticilerinin kontrol edebilme etkinliği araştırılmış ve her bir merkez yöneticisi için gider ve gelir üzerindeki yetki derecelemesi (0 = yetkisiz, 1= az yetkili, 2= orta dereceli yetkili, 3= yetkili, 4= tam yetkili) yapılarak, elde edilen sonuçlar tablo 4.45.' de verilmiştir.

Tablo 4.45. : Merkezden Sorumlu Yöneticilerin Gider Ve Gelir Oluşumu Üzerindeki Etkinlikleri

MERKEZLER	GİDER		GELİR		SERMAYE KONTROLÜ
	n*	Yetki Derecesi (Değerlerin Ortalaması)	n*	Yetki Derecesi (Değerlerin Ortalaması)	Yetki Dereceleri (Değerlerin Ortalaması)
Poliklinikler	24*	1.50	24*	1.54	0.00
Servisler	25*	1.44	25*	1.36	0.00
Acil kliniği	29*	1.55	29*	1.45	0.00
Laboratuvar	29*	1.38	29*	1.21	0.00
Ameliyathane hizmetleri	26*	1.54	26*	1.42	0.00
Eczane	26*	1.27	20*	0.95	0.00
Yardımcı birimler	17*	1.47	0*	-	0.00
Yönetim birimleri	22*	1.32	0*	-	0.00
Yoğun bakım	17*	1.59	17*	1.59	0.00
* Merkez ve merkezden sorumlu yöneticisi bulunan hastane sayıları (tablo 4.45' deki verilerden alınmıştır.)					

Elde edilen sonuçlara göre gider oluşumu açısından en yetkili merkez yöneticileri, sırası ile yoğun bakım, acil kliniği, ameliyathane merkez yöneticileri iken gelir oluşumu açısından ise yoğun bakım, poliklinik ve acil kliniği merkez yöneticileridir. Yardımcı birim ve yönetim birimlerinde gelir oluşumu olmadığı için yetki derecelendirilmesi yapılmamıştır. Yoğun bakım, diğer merkezlere göre daha spesifik niteliklere sahip bir merkez olduğu için merkez yöneticisi gelir ve gider açısından en yetkili merkez yöneticisidir. Eczane merkez yöneticisi ise diğer merkezlerin istekleri doğrultusunda eczane stoklarını kontrol etmesi açısından yetkisi en düşük merkez yöneticisidir..

Yalnız hastane işletmeleri sorumluluk muhasebesi açısından değerlendirildiğinde elde edilen sonuçların "2" yi geçmemesi sorumluluk merkez yöneticilerinin gider ve gelir oluşumu açısından az ve orta yetkili olduklarını göstermektedir. Gelir ve gider oluşumu açısından merkez yöneticilerinin etkin bir yetkiye sahip olmadıkları görülmektedir.

Daha önceden hastane işletmelerinin kendi organizasyonları içinde yatırım merkezlerine sahip olmadıkları ifade edilmişti. Tablo 4.45' de görüldüğü üzere sermaye kontrolü açısından merkez yöneticilerinin kontrol gücünün olmaması bu durumu göstermektedir.

Hastane işletmelerindeki sorumluluk merkezlerinde sorumlu yöneticilerin gelir ve giderler açısından etkinliklerinin daha net bir şekilde belirlenebilmesi için merkezlerde ki oluşacak gider ve gelirler üzerindeki kontrol edebilme etkinliği şu şekilde tasnif edilmiştir.

Tablo 4.46.: Merkez Yöneticilerinin Merkezlerde Oluşabileceği Öngörülen Giderler

• DİREKT İLK MADDE VE MALZEME AÇISINDAN
A- İlk Madde ve malzeme (Tıbbi malzeme,kullanılan ilaç,yıkanan çamaşır v.b.) Miktarını belirleme etkinliği
B- İlk madde malzeme kullanım ve alımlarında alış fiyatını belirleme etkinliği
• DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ AÇISINDAN
C- Maaşların belirlenmesi
D- Prim, fazla mesai, dışarıdan gelen personel ücretlerinin belirlenmesi
• GENEL HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ AÇISINDAN
E- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler kontrol edebilme (elektrik, su, doğalgaz, yemek, güvenlik,sağlık hizmetleri)
F- Hastane ve organizasyon içindeki diğer merkezlerden alınan fayda ve hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi
G- Diğer giderler Amortisman-Kira-sigorta v.b.

Tablo 4.47.: Merkez Yöneticilerinin Merkezlerde Oluşabileceği Öngörülen Gelirler

• SATIŞ GELİRLERİ AÇISINDAN
A- Satış miktarının belirlenmesi açısından (giren hast, yatan hasta, ameliyat olacak hasta sayısı, tahlil sayısı,yemek sayısı v.b.)
B- Klinik, poliklinik,servis merkezlerde S.G.K.' lı hastaların hizmet satış fiyatı açısından
C- Klinik poliklinik,servis merkezlerde Özel hastaların hizmet satış fiyatı açısından
D- Klinik poliklinik,servis merkezlerde özel sağlık sigortalı hastaların satış fiyatı açısından
E- Hastane ve organizasyon içindeki diğer hizmet merkezlerine verilen hizmet satış fiyatının belirlenmesi açısından
F- Hastane ve organizasyon dışında verilen hizmet satış fiyatının belirlenmesi açısından

Tablo 4.46 ve Tablo 4.47 de yapılan ayırım doğrultusunda yukarıda belirtilen gider ve gelirler için kontrol yetkisinin üst yönetime (ÜY) mi yoksa Merkez yöneticisi (MY) ne mi ait olduğu sorulmuş ve elde edilen anket sonuçları giderler için tablo 4.48.' de verilmiştir.

Tablo 4.48.: Merkezden Sorumlu Yöneticilerin Oluşan Giderler Açısından Etkinlikleri

	Gider kontrolü açısından													
	A		B		C		D		E		F		G	
	MY	ÜY	MY	ÜY	MY	ÜY	MY	ÜY	MY	ÜY	MY	ÜY	MY	ÜY
Poliklinikler	19 %79.2	5 %20.8	1 %4.2	23 %95.8	0 %0.0	24 %100.0	1 %4.2	23 %95.8	1 %4.2	23 %95.8	0 %0.0	24 %100.0	0 %0.0	24 %100.0
Servisler	20 %80.0	5 %20.0	0 %0.0	25 %100.0	0 %0.0	25 %100.0	0 %0.0	25 %100.0	0 %0.0	25 %100.0	0 %0.0	25 %100.0	0 %0.0	25 %100.0
Acil kliniği	24 %82.8	5 %17.2	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0
Laboratuvar	25 %86.2	4 %13.8	2 %6.9	27 %93.1	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0	1 %3.4	28 %96.6	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0
Ameliyathane hizmetleri	23 %88.5	3 %11.5	1 %3.8	25 %96.2	0 %0.0	26 %100.0	1 %3.8	25 %96.2	1 %3.8	25 %96.2	1 %3.8	25 %96.2	0 %0.0	26 %100.0
Eczane	23 %88.5	3 %11.5	2 %7.7	24 %92.3	0 %0.0	26 %100.0	0 %0.0	26 %100.0	1 %3.8	25 %96.2	1 %3.8	25 %96.2	0 %0.0	26 %100.0
Yardımcı birimler	14 %82.4	3 %17.6	1 %5.9	16 %94.1	0 %0.0	17 %100.0	1 %5.9	16 %94.1	1 %5.9	16 %94.1	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0
Yönetim birimleri	15 %68.2	7 %31.8	2 %9,1	20 %90.9	1 %4,5	21 %95.5	1 %4,5	21 %95.5	1 %4,5	21 %95.5	1 %4,5	21 %95.5	0 %0.0	22 %100.0
Yoğun bakım	16 %94.1	1 %5.9	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0

Sorumluluk muhasebesine göre hastane işletmelerinde performans ve sorumluluk raporlarının adilane değerlendirilebilmesi için sorumluluk merkez yöneticilerinin sorumlu oldukları merkezlerde oluşan giderler üzerinde etkin bir kontrol güçlerinin olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere merkezden sorumlu yöneticiler gider oluşumu açısından her merkezde ilk madde ve malzeme alımında miktar belirleme açısından yetkili olduğu, diğer giderlerde ise üst yönetimin belirgin etkinliğinin olduğu görülmektedir. Bu durumda hastane işletmelerinde gider oluşumu açısından sorumluluk merkez yöneticilerinin az dereceli kontrol yetkisine sahip oldukları görülmektedir. İlk madde ve malzeme alımı, personel giderleri ve diğer giderler açısından üst yönetimin etkinliği söz konusudur. Kontrol edilebilir maliyetler ve kontrol edilemeyen maliyet olarak bakıldığında merkezden sorumlu yöneticilerin maliyetler üzerinden kontrol güçlerinin zayıflığı dolayısı ile sorumluluk raporlarında kontrol edilebilen maliyetlerin az olması etkin bir performans değerlemesi yapılmasının önünde bir engel olacaktır.

Sorumluluk muhasebesi açısından etkin bir merkez yönetimi sağlanmak isteniyorsa bu durumda oluşan maliyetler açısından sorumluluk merkez yöneticilerinin maliyetler üzerindeki kontrol gücü artırılmalı, sorumluluk merkez yöneticilerinin kontrol edemeyecekleri giderler ise sorumluluk raporlarında ayrı olarak gösterilerek performans değerlemesi dışında bırakılması gerekecektir.

Gelir kontrolü açısından ayrıca sorumluluk merkezi yöneticileri değerlendirildiğinde ise sonuçlar tablo 4.49'da verilmiştir.

Tablo 4.49.: Merkezden Sorumlu Yöneticilerin Oluşan Gelirler Açısından Etkinlikleri

	Gelir kontrolü açısından											
	A		B		C		D		E		F	
	MY	ÜY	MY	ÜY	MY	ÜY	MY	ÜY	MY	ÜY	MY	ÜY
Poliklinikler	21 %87.5	3 %12.5	0 %0.0	24 %100.0	1 %4.2	23 %95.8	1 %4.2	23 %95.8	0 %0.0	24 %100.0	0 %0.0	24 %100.0
Servisler	19 %76.0	6 %24.0	0 %0.0	25 %100.0	0 %0.0	25 %100.0	0 %0.0	25 %100.0	0 %0.0	25 %100.0	0 %0.0	25 %100.0
Acil kliniği	24 %82.8	5 %17.2	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0	0 %0.0	29 %100.0
Laboratuvar	22 %75.9	7 %24.1	0 %0.0	29 %100.0	1 %3.4	28 %96.6	1 %3.4	28 %96.6	0 %0.0	29 %100.0	1 %3.4	28 %96.6
Ameliyathane hizmetleri	20 %76,9	6 %23,1	0 %0.0	26 %100.0	1 %3.8	25 %96.2	1 %3.8	25 %96.2	1 %3.8	25 %96.2	1 %3.8	25 %96.2
Eczane	13 %65	7 %35	0 %0.0	20 %100.0	0 %0.0	20 %100.0	0 %0.0	20 %100.0	0 %0.0	20 %100.0	0 %0.0	20 %100.0
Yardımcı birimler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Yönetim birimleri	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Yoğun bakım	14 %82.4	3 %17.6	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0	0 %0.0	17 %100.0

Sorumluluk muhasebesi açısından hastane işletmelerinde sorumluluk merkez yöneticilerinin sorumlu oldukları merkezlerdeki oluşan gelirleri de kontrol edebilmeleri gerekmektedir. Kar merkezleri ve gelir merkezleri açısından performans değerlemesi ve sorumluluk raporlarının adil bir şekilde değerlendirilebilmesi için gerekli olan bu unsurun hastane işletmelerindeki sorumluluk merkezlerinde sadece satış gelirlerinin miktar açısından belirlenmesinde sorumluluk merkez yöneticilerinin etkinliklerinin olduğu görülmekte satış fiyatlarının belirlenmesi, transfer fiyatlamasında ve dışarıya verilen diğer hizmet gelirleri konusunda üst yönetimin karar mekanizması olduğu görülmektedir. Bu durumda sorumluluk merkez yöneticilerinin gelir kontrolü açısından da etkin olmadıkları görülmektedir.

Poliklinik, servis, acil, laboratuvar, ameliyathane, eczane ve yoğun bakım gibi merkezlerin kar veya gelir merkezi olarak kabul edilmesi durumunda bu merkezlerde sorumlu yöneticilerin gelirler üzerindeki etkinlikleri artırılarak daha etkin bir performans değerlemesi sağlanabilir. Bunun haricinde sorumluluk raporları ile elde edilecek sonuçlar adil bir değerlendirme için gerçeği yansıtmayacak, sorumluluk muhasebesinden istenilen sonuçların alınmasını mümkün kılmayacaktır.

Elde edilen sonuçlar doğrultusunda yardımcı ve yönetim merkezlerinde gelir oluşumu bulunmadığı için tabloda bu merkezlerle ilgili bir veri bulunmamaktadır. Bu merkezlerde gelir oluşumu için bir kontrol değerlendirmesi yapılmamıştır.

4.4.2.5. Sorumluluk Muhasebesinin Organizasyonlara Sağladığı Etkin Faydalardan Biri Olarak Maliyet Kontrolü

Sorumluluk muhasebesinde temel amaçlardan biri gider kontrolüdür. Gider kontrolü sadece sorumluluk merkezleri itibari ile kontrol etmek değil aynı zamanda sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarını ölçmede belirlenen hedeflere ne derecede uyulabildiğinin denetlenmesinde de kullanılmaktadır. (Venkat, Reddy, <http://www.icwai.org>)

Hastane işletmelerinin esas hedefleri içinde önceliğin insan sağlığı olması hizmet kalitesinin yüksekliğinin sağlanmasını gerektirmektedir. Bu amaçla gelirden daha çok en optimum maliyetlerin oluşturulabilmesi için maliyet kontrolünün sağlanması gerekmektedir.

Hastane işletmelerinde maliyet kontrolü sağlanabilmekte midir? Elde edilen sonuçlar tablo 4.50 de verilmiştir.

Tablo 4.50.: Kamu Ve Özel Hastane İşletmelerinde Maliyet Kontrolü

	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	5 %21,7 %45,5	17 %73,9 %73,9	1 %4,3 %100	23 %100 %65,7
Özel Hastaneler	6 %50,0 %54,5	6 %50,0 %26,1	- %0 %0	12 %100 %34,3
Toplam	11 %31,4 %100	23 %65,7 %100	1 %2,9 %100	35 %100 %100

Ki-Kare = 3,212 p = 0,201

Hastanelerin % 31,4' ünde maliyet kontrolü sağlanabildiği, % 65,7' sinde maliyet kontrolünün kısmen sağlandığı, % 2,9' unda ise maliyet kontrolü sağlanamadığı görülmektedir. Kamu hastanelerinin önemli bir kısmı maliyetlerini kısmi olarak kontrol edebilirken, özel hastanelerin % 50' si maliyet kontrolü sağlamakta, % 50' si ise kısmi kontrol gerçekleştirebilmektedir. Gruplar arasında maliyet kontrolü açısından önemli bir farklılık gözlemlenmemektedir. (Ki-Kare =3,212 P=0,201).

Her bir hastane işletmesinde, hastanenin geneli ve merkezler açısından maliyet kontrolünün gerçekleştirilebilirliğinin ölçümü için derecelendirme (hiç kontrol edilemez= 0, kısmi kontrol= 1, orta dereceli kontrol= 2, kontrol edilebilir= 3 ve tamamen kontrol edilebilir= 4) gerçekleştirilerek, sonuçlar tablo 4.51 de gösterilmiştir.

Tablo 4.51.: Hastane Geneli ve Sorumluluk Merkezleri Açısından Maliyet Kontrolü

	Ortalama			p - değeri
	Kamu	Özel	Genel	
Hastane geneli	2,35	2,50	2.40	0,562*
Poliklinikler	2,52	2,58	2.54	0,668*
Servisler	2,14	2,25	2.18	0,732**
Acil kliniği	1,70	2,17	1.86	0,215*
Laboratuvar	2,52	2,33	2.46	0,594*
Ameliyathane hizmetleri	2,20	2,17	2.19	0,931**
Eczane	2,65	2,40	2.58	0,463*
Yardımcı birimler	2,22	2,92	2.46	0,063*
Yönetim birimleri	2,70	2,92	2.77	0,365*
Yoğun bakım	2,70	2,70	2.70	1**

* Nonparametric Z-Testi ** Parametric T-Testi

Elde edilen sonuçlara göre hastanelerin genelinde, oluşan maliyetlerde orta dereceli bir kontrol söz konusudur. Hastane işletmelerindeki sorumluluk merkezlerinde maliyetlerin kontrol derecesi en yüksek merkezler, sırası ile yönetim birimleri, yoğun bakım, eczane ve poliklinik, yardımcı birimler, laboratuvar, ameliyathane, servisler ve acil kliniğidir. Gruplar arasında verilen cevaplar açısından % 95 güven aralığında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Hastane işletmelerinde acil kliniği, servis ve ameliyathaneler en az maliyet kontrolünün sağlanabildiği merkezlerdir. Bunun en önemli sebebi olarak bu merkezlerde insan hayatı ile ilgili olarak anlık ortaya çıkan acil durumlar karşısında her türlü müdahalenin yapılması gerekliliğidir. Bu gereklilik doğrultusunda kullanılan malzemelerin kontrolünün mümkün olmaması maliyetlerin kontrolünü ve malzeme maliyetlerinin etkin kullanımını kısıtlamaktadır. Acile gelen ölümcül bir hastanın hayata döndürülmesi anında mümkün olan her türlü materyalin kullanılması ve bu sırada önceliğin insan hayatı olması dolayısı ile kontrolün gerçekleştirilememesi bu duruma örnek verilebilir.

Genel olarak bakıldığında etkin bir maliyet kontrolünün hastane işletmelerinde gerekliliği ortadadır. Bu açıdan sorumluluk muhasebesinin uygulanarak, sorumluluk merkezleri bazında maliyetlerin kontrol edilebiliyor olması etkinlik sağlayacaktır. Örneğin acil hizmet merkezinde malzeme kullanım maliyetleri performans değerlemesinde etkili olacağı için sorumluluk merkez yöneticisi

tarafından daha etkin bir şekilde düzenlenebilecek bu düzenleme yapılamadığı durumlar da da insan sağlığının ön planda olduğu bu merkezde malzeme maliyetleri kontrol dışı bırakılmak sureti ile performans değerlemesi yapılabilecektir.

Bu merkezlerde etkin bir maliyet kontrolü sağlanamamasının sebepleri ayrıca araştırılmıştır. Araştırmada maliyet kontrolü açısından gruplar arasında anlamlı bir farklılığın gözlemlenmemesi nedeni ile hastane işletmeleri genel olarak değerlendirilecektir.

Hastane işletmelerinde etkin bir maliyet kontrolü sağlanamaması ile ilgili olarak belirlediğimiz etkenler tablo 4.52 de belirtilmiştir.

Tablo 4.52.: Maliyet Kontrolünü Kısıtlayan Sebepler

MALİYET KONTROLÜNÜ KISITLAYAN SEBEPLER
Maliyet kontrolüne yönelik gerekli çalışmaların olmaması
Bu konuda eleman eksikliğinden dolayı etkin bir maliyet kontrolü yapılamıyor
Bürokratik veya işletme kültürü açısından önemsiz görülmesi veya zorunluluk oluşturmaması
Bürokratik veya işletme kültürü açısından basit veya yetersiz maliyet bilgilerinin yeterli görülmesi
S.U.T. , Döner sermaye, D.R.G. gibi sistemlerin varlığının maliyet kontrolünü etkisizleştiriyor
Maliyet verilerine tam anlamıyla ulaşamamasından dolayı maliyet kontrolü etkin yapamıyoruz
Hastane genelinde işlem ve faaliyetlerin yoğunluğundan dolayı maliyet kontrolü etkin yapamıyoruz
Bölümsel (Klinikler, laboratuvar, satın alma birimi v.b.) anlamda bir maliyet kontrolünün yapılmaması
Kullanılan bilgisayar programlarının yetersizliği
İşletme Hedef ve amaçlarının maliyet kontrolünü gerektirmemesi

Maliyet kontrolü sağlanamamasının başlıca sebeplerinden biri bu yönde bir çalışmanın organizasyon içinde yapılmamasından dolayı ortaya çıkabilir. Maliyet kontrolü konusunda organizasyon içinde etkin bir bilgiye sahip personelin bulunmayışı da maliyet kontrolü konusunda hastane işletmelerini sınırlandıracaktır. Bürokratik sebepler yüzünden özellikle kamu hastanelerinde ve kamu üniversite hastanelerinde maliyet kontrolünü sağlamaya yönelik bir çalışma bulunmayabilir veya özel hastanelerde işletme kültürü açısından önceliğin gelire verilmiş olması maliyetler üzerinde bir denetimi öncelikleri içine almayabilir. Yine bu amaçla yetersiz bir maliyet kontrolü gelir önceliğinden dolayı etkin olarak kabul edilebilecektir. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından belirlenmiş olan “Sağlık Uygulama Tebliği” ile hastane işletmelerinde verilen hizmet fiyatları belirlenmiştir.

Bu fiyat belirlemeleri doğrultusunda hastane işletmelerinde maliyet kontrolü sağlanmayarak bu fiyatlar temel fiyat olarak alınabilir. Yine döner sermayeli işletmeler olarak devlet ve kamu üniversite hastanelerinde yıllık olarak verilen döner sermaye bütçelerinde, ortalama değerler gelir ve gider bütçesine yansıtılmakta yalnız değerlemelerde devletin Sağlık Bakanlığı'na ayırdığı bütçe üzerinden her hastaneye Sağlık Bakanlığı'nın belirlediği kadar bir pay aktarılmaktadır. Aynı şekilde kamu üniversite hastanelerinde de hastane tarafından belirlenen bütçe üniversite senatosunun oluru doğrultusunda kabul görmektedir. Bu açılardan maliyet kontrolü sağlanamıyor olabilir. D.R.G. sistemi ile tanı ilişkili gruplar Avustralya'dan alınan bağışlar üzerinden belirlenerek hastanelere yapılacak ödemelerde bir puanlama getirilmektedir. Bu standartlarda hala Türkiye'de yapılan maliyet kontrolleri üzerinden bağıl hesaplamasının yapılmamış olması hastane işletmelerinin maliyet kontrolünü çok fazla önemsememesine neden olabilir. Yalnız bağışların hesaplanmasında Türkiye'deki maliyet değerlerinin Sağlık Bakanlığı tarafından uygulamaya geçirilmesi için hastanelerde bu amaçla maliyet kontrolü yapma zorunluluğunu ortaya koyması ise maliyet kontrolüne olumlu yönde katkı sağlayacağı da bir gerçektir.

Maliyet kontrolünün sağlanamamasının bir nedeni de maliyet verilerine tam anlamıyla ulaşılamamasıdır. Verilerin tam olarak ortaya çıkarılamaması maliyet kontrolünü engelleyecektir. Sorumluluk muhasebesi ile ilgili bir konu olarak maliyetlerin merkezlerde belirlenmemesi de bir başka sebep olabilir. Hastanelerde genel olarak maliyetlerin belirlenmesinden önce merkezler bazında belirlenmesi daha spesifik anlamda maliyet verilerine ulaşılmasını sağlayarak etkinliği artırabilecektir.

Günümüzde artık organizasyonlarda oluşan bütün veriler bilgisayar programları aracılığı ile depolanabilmekte ve istenilen raporlar programın etkinliği doğrultusunda geri alınabilmektedir. Hastanelerde kullanılan programların yetersiz olması da maliyet kontrolü sürecinde etkinliği azaltacaktır. Son olarak hastane işletmelerinde verilen hizmetin sağlık olması bu kurumlarda sosyal görev ve sosyal sorumluluk açısından maliyet kontrolünü önemsiz kılabilir.

Bu sebeplerle ilgili araştırma da üst yöneticilerin düşünceleri belirttiğimiz sebeplere katılma durumlarına göre beş farklı ("0= kesinlikle katılmıyorum, 1=

katılmıyorum, 2= fikrim yok, 3= katılıyorum ve 4= kesinlikle katılıyorum) derecelendirmeye göre belirlenmiş olup sonuçları tablo 4.53 de verilmiştir.

Tablo 4.53.: Maliyet Kontrolü Sağlanamamasının Sebepleri

MALİYET KONTROLÜNÜ KISITLAYAN SEBEPLER	Kamu Hastaneleri	Özel Hastaneler
	Ortalama	Ortalama.
Maliyet kontrolüne yönelik gerekli çalışmaların olmaması	2,18	1,63
Bu konuda eleman eksikliğinden dolayı etkin bir maliyet kontrolü yapılamıyor	2,59	2,62
Bürokratik veya işletme kültürü açısından önemsiz görülmesi veya zorunluluk oluşturmaması	1,94	1,63
Bürokratik veya işletme kültürü açısından basit veya yetersiz maliyet bilgilerinin yeterli görülmesi	2,12	1,63
S.U.T. , Döner sermaye, DRG gibi sistemlerin varlığının maliyet kontrolünü etkisizleştiriyor	2,41	2,13
Maliyet verilerine tam anlamıyla ulaşamamasından dolayı maliyet kontrolü etkin yapamıyoruz	2,24	2,88
Hastane genelinde işlem ve faaliyetlerin yoğunluğundan dolayı maliyet kontrolü etkin yapamıyoruz	1,94	2,58
Bölümsel (Klinikler, laboratuvar, satın alma birimi v.b.) anlamda bir maliyet kontrolünün yapılmaması	3,18	2,63
Kullanılan bilgisayar programlarının yetersizliği	1,88	2,75
İşletme Hedef ve amaçlarının maliyet kontrolünü gerektirmemesi	1,29	0,88

Maliyet kontrolünün etkin bir şekilde sağlanamaması nedenleri öncelikler açısından gruplar arasında farklılık oluşturmaktadır. Maliyet kontrolü sağlanamamasının sebepleri öncelik sırasına göre aşağıdaki tabloda verilmiştir.Ortalamalar açısından “2” nin altında kalan değerler sıralamaya alınmamıştır.

Tablo 4.54.: Maliyet Kontrolü Sağlanamamasının Gruplar Açısından Öncelik Sıralaması

Sıra	Kamu Hastanelerinde	Sıra	Özel Hastanelerde
1	Bölümsel (Klinikler, laboratuvar, satın alma birimi v.b.) anlamda bir maliyet kontrolünün yapılmaması	1	Maliyet verilerine tam anlamıyla ulaşılamamasından dolayı maliyet kontrolü etkin yapamıyoruz
2	Bu konuda eleman eksikliğinden dolayı etkin bir maliyet kontrolü yapılamıyor	2	Kullanılan bilgisayar programlarının yetersizliği
3	S.U.T., Döner sermaye, D.R.G. gibi sistemlerin varlığının maliyet kontrolünü etkisizleştiriyor	3	Bölümsel (Klinikler, laboratuvar, satın alma birimi v.b.) anlamda bir maliyet kontrolünün yapılmaması
4	Maliyet verilerine tam anlamıyla ulaşılamamasından dolayı maliyet kontrolü etkin yapamıyoruz	4	Bu konuda eleman eksikliğinden dolayı etkin bir maliyet kontrolü yapılamıyor
5	Maliyet kontrolüne yönelik gerekli çalışmaların olmaması	5	Hastane genelinde işlem ve faaliyetlerin yoğunluğundan dolayı maliyet kontrolü etkin yapamıyoruz
6	Bürokratik veya işletme kültürü açısından basit veya yetersiz maliyet bilgilerinin yeterli görülmesi	6	S.U.T., Döner sermaye, D.R.G. gibi sistemlerin varlığının maliyet kontrolünü etkisizleştiriyor

Kamu hastanelerinde maliyet kontrolünün sağlanamamasının en önemli sebebi olarak sorumluluk merkezleri bazında bir maliyetlemenin yapılmaması olarak görülmektedir. İkinci olarak maliyet kontrolü yapacak eleman eksikliği olarak ifade edilmektedir. Üçüncü olarak S.U.T., döner sermaye ve özellikle kamu hastanelerinde yeni uygulamaya geçirilen Yalnız tam anlamıyla etkin kullanımı olmayan D.R.G. (Tanı ilişkili Gruplar) gibi sistemlerin varlığı maliyet kontrolünü organizasyon olarak yapmalarını engelleyen sebepler olarak gösterilmektedir. Dördüncü olarak maliyet verilerine istenilen seviyede ulaşılamaması, beşinci olarak maliyet kontrolüne yönelik gerekli çalışmaların olmaması veya yetersizliği, altıncı olarak maliyet kontrolünün yetersiz seviyede uygulanmasının bir sonucu olarak bürokratik olarak maliyet kontrolünün düşük seviyede yapılmasıdır (Sağlık Bakanlığı bu konuda gerçekte çok etkin bir bilgisayar program ağı ile her hastaneyi maliyet açısından denetliyor olmasına rağmen Kamu hastanelerinin kendi sistemlerinin denetimini yapamıyor olması, Sağlık Bakanlığı'nın sağlık harcamalarının denetimi açısından son yıllarda yapmış atılımların genelde makro açıdan oluşturduğu politikalar kamu hastane organizasyonlarının mikro açıdan gerçekleştirmesi gereken harcama kontrolü ile desteklenememiş olması yani her kamu hastanesinin yatırım merkezi olarak kendi gelir ve gider bağımsızlığına sahip olmaması buna neden olan etkenlerdendir.).

Özel Hastanelerde ise maliyet kontrolünün sağlanamamasının en önemli sebebi olarak maliyet verilerine istenilen seviyede ulaşılamamasıdır. İkinci olarak piyasada hastane işletmeleri için yapılmış olan bilgisayar programlarının maliyet kontrolü yapmak için yeterli seviyede geliştirilmediği görülmektedir. En önemli sebep olarak belirtilen maliyet verilerinin elde edilebilmesi için merkezler bazında bu bilgilerin etkin şekilde programlara girilebilmesi gerekmektedir. Bu açıdan önemli olan bilgisayar programları aynı zamanda maliyet verilerinin analizi konusunda da hastane işletmelerine etkin bilgi sağlayacak çeşitli raporlarla donatılması gerekmektedir. Üçüncü önemli sebep olarak sorumluluk merkezleri bazında maliyet verilerinin oluşturulmadığı görülmektedir. Dördüncü olarak maliyet kontrolü sağlamaya yönelik personel eksikliği belirtilmektedir. Hastane işletmelerinin maliyet kontrolünün önemini anlaması ve algılaması ile birlikte bu alandaki boşluk sağlık işletmeciliği konusunda eğitim almış bireylerle doldurulabilir. Bu açıdan üniversitelerde bu konuda verilen eğitimlerin artırılması ile gelecekte hastane işletmelerinin maliyet kontrolü ve denetimi açısından oluşan ihtiyaçlarını karşılayacak istihdamı sağlayacaktır. Beşinci olarak hastane işletmelerinin işlem ve faaliyet yoğunluğu etkin maliyet kontrolü sağlamanın önündeki engellerden biri olarak gösterilirken son olarak “Sağlık Uygulama Tebliği” gibi sistemlerin varlığı maliyet kontrolü önündeki engel olarak gösterilmektedir. Özel hastane işletmelerinde döner sermaye bulunmamaktadır. Tanı ilişkili grup çalışmaları ise şu anda özel hastane işletmelerinde S.U.T. içinde belirtilen ameliyatlara hariç tam olarak uygulamaya geçirilmemiş olup yakın dönem itibari ile uygulamaya geçirilmesi planlanmaktadır. S.U.T. ise özel hastaneler ile Sosyal Güvenlik Kurumu arasındaki sağlık güvencesini devletten alan hastalar için uygulanan bir tebliği oluşturması ve bu tebliğe göre hastane işletmelerinde verilen hizmetlerin bir fiyatının bu tebliğde sunulan listede belirtilmiş olması maliyet kontrolü önündeki engel olarak ifade edilmektedir. S.U.T.’ un bu kadar önemli olmasının nedeni şu anda kamu hastanelerinde olduğu gibi özel hastanelerde de hizmet alan hastaların % 90 üzeri bir oranla S.G.K’ lı olmasıdır.

Hastane işletmelerinde genel olarak maliyetlerin kontrolünde sorumluluk muhasebesinin kullanılması özellikle sorumluluk merkezlerinde daha spesifik maliyet verilerine ulaşılması maliyet oluşumu sırasında denetim ve kontrolün

öncelikli olarak merkezlerde yapılacak olması performans değerlemesinde olumlu sonuç almak isteyen yöneticilerin maliyetleri en minimum seviyeye indirgeyecek yönde faaliyette bulunacak olması hastane işletmelerine bu yönde fayda sağlayacaktır.

İşletmelerin maliyet kontrolü açısından önem göstermedikleri fakat hastane işletmelerinde oluşan maliyetler açısından ve sorumluluk merkezlerinde oluşturulacak maliyet sorumluluk raporlarında belirtilmesi gereken bir diğer unsurda genel üretim giderleri ve bunların dağıtımıdır. Ortak genel üretim giderlerinin dağıtımı hastanelerde yapılmakta mıdır ? bu amaçla sorulan soruya verilen cevaplar tablo 4.55’ de belirtilmiştir.

Tablo 4.55.: Ortak Giderlerin Dağıtımı

Hastanede oluşan ortak giderler merkezlere dağıtılmakta mıdır?	Evet	Kismen	Hayir	Toplam
Kamu Hastaneleri	3 %13 %37,5	2 %8,7 %33,3	18 %78,3 %85,7	23 %100 %65,7
ÖzelHastaneler	5 %41,7 %62,5	4 %33,3 %66,7	3 %25,0 %14,3	12 %100 %34,3
Toplam	8 %22,9 %100	6 %17,1 %100	21 %60,0 %100	35 %100 %100

Ki-Kare = 9,347 p=0,09

Tablo 4.55. de de görüldüğü üzere kamu hastanelerinin önemli bir kısmında ortak giderlerin merkezlere dağıtımını gerçekleştirilmemekte ve ortak giderler, gider hesaplarında genel hastane giderleri arasında gösterilmemektedirler. Özel hastanelerin ise % 41, 7’ si ortak giderleri merkezler arasında dağıtımını yaparken % 33,3’ ü kısmi olarak bu giderleri merkezler arasında dağıtmaktadır. Kamu hastaneleri ve özel hastanelerde ortak gider dağıtımı açısından anlamlı bir fark vardır (Ki-Kare = 9,347 p=0,09)

Yine genel üretim giderlerinin dağıtımı açısından hastane işletmelerinde esas hizmet merkezlerine yardımcı, diğer merkezlerdeki meydana gelen giderlerin de dağıtılması gerekmektedir. Sorumluluk merkezlerinde yapılacak sorumluluk raporlarında yine kontrol edilemeyen gider olarak gösterilmesi gereken bu giderlerin dağıtımı hastanelerde yapılmama durumu tablo 4.56 da görülmektedir.

Tablo 4.56: Yardımcı Merkezlerden Esas Hizmet Merkezlerine Yapılan Dağıtım

Yardımcı merkezlerden esas üretim merkezlerine dağıtım gerçekleştirilmekte midir?	Evet	Kismen	Hayir	Toplam
Kamu Hastaneleri	2 %8,7 %33,3	2 %8,7 %28,6	19 %82,6 %86,4	23 %100 %65,7
Özel Hastaneler	5 %41,7 %71,4	4 %33,3 %66,7	3 %25,0 %13,6	12 %100 %34,3
Toplam	6 %17,1 %100	7 %20 %100	22 %62,9 %100	35 %100 %100

Ki-Kare = 11,242 p=0,04

Yardımcı hizmet merkezlerinden esas hizmet merkezlerine yapılan dağıtımı (ikinci dağıtım) kamu hastanelerinde yüksek bir oranla gerçekleştirilmediği görülmektedir (% 82,6). Özel hastanelerin ise % 33,3' ü bu dağıtımı yaparken % 41,7' si kısmi olarak bu dağıtımı gerçekleştirmektedir.

Genel üretim giderlerinin dağıtımında bilimsel yöntemler kullanılmalıdır. Bu yöntemler, basit dağıtım, kademeli dağıtım, çapraz dağıtım, Matematiksel dağıtım ve planlı dağıtımdır. Genel üretim giderlerinin ikincil dağıtımında, dağıtım uygulayan hastanelerin kullandıkları yöntemlerle ilgili sonuçlar tablo 4.57 de verilmiştir.

Tablo 4.57.: Genel Üretim Giderleri Dağıtımında Hastanelerin Kullandıkları Yöntemler

Genel üretim giderlerinin dağıtımı ile ilgili olarak ikincil dağıtımda kullanılan yöntemlerden hangisini kullanmaktasınız?	Kamu Hastaneleri	Özel Hastaneler	Toplam
Basit dağıtım	2 % 8,7	5 %41,7	7 %20,0
Kademeli dağıtım	0 %0,0	0 %0,0	0 %0,0
Karşılıklı çapraz dağıtım	0 %0,0	0 %0,0	0 %0,0
Matematiksel dağıtım	0 %0,0	0 %0,0	0 %0,0
Planlı dağıtım	0 %0,0	0 %0,0	0 %0,0
Dağıtım yapılmamaktadır	21 %91,3	7 %58,3	28 %80
Toplam	23 %100	12 %100	35 %100

Ki-Kare= 5,358 p=0,021

Hastane işletmelerinde ikincil dağıtımı gerçekleştiren hastanelerin uygulama kolaylığı açısından basit dağıtım yöntemini seçtikleri görülmektedir.

Sorumluluk muhasebesinin hastane işletmelerinde uygulanabilmesi açısından maliyet kontrolünün sorumluluk merkezleri bünyesinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Genel üretim giderlerinin bu merkezlerde toplanabilmesi açısından dağıtım yapılmalıdır. Yalnız hastane işletmelerinde bu dağıtımın yeterli seviyede yapılmadığı görülmektedir.

Oluşan Genel üretim maliyetlerinin hangi merkezde ne oranda gerçekleştiği tam olarak belirlenememesinden dolayı bilimsel yöntemlerle bu dağıtımın gerçekleştirildiği gerçeği karşısında sorumluluk muhasebesi ile belirlenecek merkezlerde ortak giderler açısından her merkezin ne derecede pay sahibi olduğu bazı ölçüm araçları ile ölçülmesi mümkündür. (Elektrik ve su sayaçlarının merkezler bazında takılması gibi) hastane işletmelerinde bu durumun mevcudiyeti tablo 4.58 de verilmiştir.

Tablo 4.58.: Merkezlerde Ölçüm Sistemlerinin Kullanımı

Sorumluluk merkezlerinde oluşan genel üretim giderlerinden bazılarının ölçümü ölçüm aletleri (elektrik Doğalgaz veya su saati v.b.)ile yapılmaktadır.	Evet	Kismen	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	0 %0 %0	0 %0 %0	23 %100 %65,7	23 %100 %65,7
ÖzelHastaneler	0 %0 %0	0 %0 %0	12 %100 %34,3	12 %100 %34,3
Toplam	0 %0 %100	0 %0 %0	35 %100 %100	35 %100 %100

Ortak giderlerle ilgili önerimizin gerçekleştirilmesi açısından kamu hastaneleri ve özel hastanelerin tamamında ortak genel üretim giderlerinin tespiti için merkez bazında ölçüm sistemlerinin kullanılmadığı görülmektedir.

Sorumluluk muhasebesi genel üretim giderlerinin dağıtımını en asgari seviyede yapılmasını sağlayacak bir sistemdir. Özellikle sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi sonrası maliyet merkezlerinin yapay kar merkezi haline getirilmesi ile ikincil dağıtımın yapılmasına gerek kalmayacaktır. Bu açıdan yardımcı merkezlerde oluşan hizmetin birim maliyetinin belirlenmesi ve bir transfer fiyatının uygulanması ile birlikte maliyet geçişi daha gerçekçi bir şekilde uygulanabilir. Örneğin

çamaşırhanedeki her bir ürünün yıkama maliyetinin belirlenmesi ve bir transfer fiyatının oluşturulması ile birlikte çamaşırhane yapay bir kar merkezi haline getirilecek ve diğer merkezlere verilecek hizmet maliyeti de belirlenmiş olacaktır. bu durumda örneğin servis hizmet merkezine verilecek çamaşır yıkama hizmeti birim ürün bazında maliyetlendirilecek bu hizmet çamaşırhane için gelir servis hizmeti için ise bir gider oluşturacaktır. Bu durumda çamaşırhane merkezinde oluşan maliyetlerin servis merkezine dağıtımının yapılmasına da gerek kalmayacaktır.

Hastane işletmelerinde bu tür bir çalışmanın araştırılması sonucu tablo 4.59 da görülmektedir.

Tablo 4.59.: Yardımcı Merkezlerde Verilen Hizmetin Birim Fiyatlarının Belirlenmesi

Faaliyetlere yardımcı olan (yemekhane – çamaşırhane) gibi yardımcı hizmet merkezlerinde verilen hizmetin birim fiyatları belirlidir.	Evet	Kismen	Hayir	Toplam
Kamu Hastaneleri	6 %26,1 %66,7	7 %30,4 %70,0	10 %43,5 %62,5	23 %100 %65,7
ÖzelHastaneler	3 %25,0 %33,3	3 %25,0 %30,0	6 %50,0 %37,5	12 %100 %34,3
Toplam	9 %25,7 %100,0	10 28,6 %100	16 %45,7 %100	35 %100 %100

Ki-Kare = 0,159 P=0,924

Kamu hastanelerinin % 26,1’inde birim maliyetler belirlenebilmekte iken, % 30,4’ ünde bazı yardımcı merkezlerde belirlenebilmektedir. % 43,5’ inde ise yardımcı merkezlerdeki birim maliyetler belirlenememektedir. Kamu hastanelerinde karşılıklı görüşmelerde yardımcı merkezlerdeki faaliyetlerin 4734 sayılı “Kamu İhale Kanunu” na göre taşeronlara ihale usulü bu hizmetlerin aktarılmasından dolayı ödenen değerlerin veya bu anlaşmalar gereği hizmet başına ihaleye çıkılmasından dolayı birim maliyetlerin belirlenebildiği belirtilmiştir.

Özel hastanelerin ise % 25’ inde yardımcı merkezlerdeki birim maliyetler belirlenebilmekte, % 25’ inde bazı yardımcı merkezlerdeki birim maliyetlerin belirlenebildiği ve bu hastanelerde merkezler için birim maliyet çalışması yaptıkları

görülmektedir. Özel hastanelerin % 45' inde ise yardımcı merkezlerde birim maliyetlerin belirlenmesine yönelik bir çalışma gerçekleştirmediği görülmektedir.

Genel üretim giderlerinin üzerinde özellikle durmamızın nedeni ilk madde malzeme maliyetlerinin ve işçilik maliyetlerinin etkin bir denetimle belirlenmesi mümkündür. Yalnız genel üretim giderlerinin belirlenebilmesi özel çalışmayı gerektirmektedir. Bu tip çalışmaların yapılabilmesi hastane işletmeleri için ayrı bir zaman ve maliyet gerektirmekte ve bu yüzden bu çalışmaların ağırlıkta yapılmadığı görülmektedir. Sorumluluk muhasebesine uygun bir yapının oluşturulması özellikle genel üretim giderlerinin de etkin bir kontrolünü sağlayacağı için hastane işletmelerine ayrı bir zaman ve maliyet yükü getirmeyecektir.

4.4.2.6. Muhasebe Sisteminin Sorumluluk Muhasebesine Uygunluğu

Sorumluluk Muhasebesinin hastane işletmelerinde uygulanabilmesi için muhasebe sisteminin de sorumluluk merkezlerine göre düzenlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla yapılacak en önemli uygulama hesap planlarının sorumluluk merkezlerine göre düzenlenmesidir.

Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için hesap planlarının, sorumluluk merkezlerine göre düzenlenmiş olması gerekmektedir. Hesap planlarının alt hesaplar yolu ile sorumluluk merkezleri temel alınarak düzenlenme durumu ile ilgili elde edilen bilgiler tablo 4.60' da verilmiştir.

Tablo 4.60.: Hesap Planlarının Sorumluluk Merkezlerine Göre Düzenlenme Durumu

Hesap planları Sorumluluk Merkezlerine göre düzenlenmiştir.	Kamu Hastaneleri	Özel Hastaneler
Evet	0 %0	0 %0
Kısmen	0 %0	0 %0
Hayır	23 %100	12 %100
Toplam	23 %100	12 %100

Tablo 4.60 daki sonuçlara göre hesap planları sorumluluk merkezleri baz alınarak düzenlenmediği görülmektedir. Fakat bütün hastaneler tek düzen hesap planını kullanmaktadır. Bilindiği üzere tek düzen hesap planı ana hesapları merkezler bazında düzenlenmemiş olmasına rağmen, tek düzen hesap planlarında bulunan ana hesaplar altında alt hesaplar kullanılarak sorumluluk merkezleri bazında bir düzenleme gerçekleştirilebilir.

Bugün artık modern işletmeler bilgisayar teknolojisini kullanmaktadır. Hastane işletmeleri de oluşan faaliyetlerini değerlemek amacı ile hastane işletmeleri için yazılmış olan farklı programlar kullanılmaktadırlar. Bu işlemler sağlık hizmet faaliyetleri amacı ile kullanılması yanında muhasebe amaçlıda kullanılmaktadır. Hastane işletmelerinde kullanılan bu programlar, hastanelerde oluşan faaliyetlerin veri olarak muhasebeye aktarılmasını sağlamaktadır.

Hastanelerde kullanılan muhasebe programları, bu hastanelerde muhasebe sisteminin uygulanmasında önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Muhasebe programları sorumluluk muhasebesine uygun olarak sorumluluk merkezleri temel alınarak veri giriş imkanı sağlayabilmelidir. Aynı zamanda sorumluluk raporlarının merkezler bazında oluşturulabilmesi için geçmiş dönemli istatistik bilgi alabilmeye imkan tanınmalıdır. Sorumluluk raporlarının oluşturulması için gerekli geçmiş ve cari faaliyet bilgilerine ulaşılabilir olması gerekmektedir.

Sorumluluk muhasebesine yönelik muhasebe programlarının uygunluğu araştırılmış ve özellikle sorumluluk merkezleri bazında gelir ve gider kontrolü sağlama, geçmiş yıllara ilişkin gelir ve gider rakamlarına ulaşabilme ve geçmiş yıllara ilişkin sorumluluk merkezleri bazında istatistik bilgisi ve rapor alabilme, imkanları araştırılmış elde edilen sonuçlar tablo 4.61’de verilmiştir.

Tablo 4.61.: Bilgisayar Programlarının Sorumluluk Merkezlerine Uygunluğu

	Kamu Hastaneleri				Özel Hastaneler			
	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam	Evet	Kısmen	Hayır	Toplam
Kullanılan muhasebe bilgisayar programı işletmenin sorumluluk merkezlerine ayrılarak bölüm bazında gelir ve gider kontrolü sağlamaya uygundur.	15 %65,2	5 %21,7	3 %13	23 %100	5 %41,7	4 %33,3	3 %25	12 %100
Kullanılan bilgisayar programı geçmiş dönemlere ait sorumluluk merkezleri bünyesinde giren-çıkan hasta sayısı, ameliyat sayısı , tahlil sayısı, v.b. gibi değerler konusunda istatistiksel bilgi almamıza imkan vermektedir.	19 %82,6	4 %17,4	0 %0	23 %100	10 %83,3	2 %16,7	0 %0	12 %100
Kullanılan bilgisayar programı geçmiş dönemlere ait sorumluluk merkezleri bazında dönemsel gelir ve gider tutarlarına ulaşmamıza imkan tanımaktadır.	19 %82,6	3 %13,0	1 %4,3	23 %100	5 %41,7	6 %50,0	1 %8,3	12 %100

Elde edilen sonuçlar, kamu hastanelerinde kullanılan bilgisayar programlarının özel hastanelerdeki kullanılan programlara göre, sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması durumunda daha etkin olacağını göstermektedir. Özel hastanelerdeki kullanılan programların şu anda sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması durumunda yetersiz kalması muhtemel olmakla birlikte, sektör amaçlı uygulama sağlayan ticari programların kullanıcıların istekleri doğrultusunda versiyonlarını geliştirecekleri göz önünde bulundurularak, sorumluluk muhasebesine uygun hastane işletmelerinin artması ile bu program üreticileri ticari kaygıları doğrultusunda versiyonlarını geliştirecek ve sorumluluk muhasebesine uygun daha etkin programlar üreteceklerdir.

Sorumluluk muhasebesi açısından muhasebe sisteminin uyarlanması çok detaylı bir çalışmayı gerektirmemektedir. Özellikle muhasebe uygulamaları açısından tek düzen hesap planlarının alt hesaplar kullanılarak programlarda önceden belirlenmesi ve bu belirlemelerin sorumluluk merkezleri baz alınarak gerçekleştirilmesi ile sorumluluk muhasebesine uygun bir muhasebe sistemi oluşturulmuş olacaktır. Burada önemli olan, organizasyonun sorumluluk muhasebesine uygun bir yapıyı benimsemesidir.

4.4.2.7. Sorumluluk Raporları, Bütçeleme Ve Performans Analizi

Sorumluluk raporları sorumluluk muhasebesinin en önemli unsurlarından biridir. Sorumluluk muhasebesi ile hastane işletmelerine kazandırmak istediğimiz maliyet muhasebesi açısından maliyet kontrolünün etkin olarak yapılması ve yönetim muhasebesi açısından performans değerlendirme ile denetim ve kontrolü sağlama ve etkin muhasebe verileri ile hazırlanmış bu raporlar sayesinde etkin bir planlama ve hedeflere ulaşmak için bütçeleme sonrasındaki gerçekleşen değerlerin bu bütçelere uyumu, sorumluluk raporları ile sağlanabilecektir. Sorumluluk raporlarının oluşturulması için öncelikli olarak etkin bir bütçenin hazırlanması gerekmektedir.

4.4.2.7.1. Bütçeleme

Sorumluluk raporlarının hazırlanmasının ilk ayağını bütçeleme oluşturmaktadır. Bütçeler ile sorumluluk merkezlerinde oluşan faaliyetlerin hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesi sağlanacaktır. Bu yüzden öncelikli olarak hastane işletmelerinde bütçe hazırlanması ve bu bütçelerin de sorumluluk merkezleri temel alınarak uygulanması gerekmektedir. Hastane işletmelerinde bütçeleme yapılmaktadır mı? bu sorunun cevabı tablo 4.62 de görülmektedir.

Tablo 4.62: Hastane İşletmelerinde Bütçe Uygulamalarının Varlığı

İşletmenizde bütçeleme gerçekleştirilmekte midir?	Evet	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	23 %100 %74,2	- %0 %0	23 %100 %65,7
Özel Hastaneler	8 %66,7 %25,8	4 %33,3 %100	12 %100 %34,3
Toplam	31 %88,6 %100	4 %11,4 %100	35 %100 %100

Hastane işletmelerinin % 88,6' sı bütçeleme gerçekleştirmektedir. Kamu hastanelerinin tamamı bütçe hazırlarken, özel hastanelerin % 66,7' si bütçeleme gerçekleştirmekte, % 33,3'ü bütçeleme yapmamaktadır.

Kamu hastaneleri ve kamu üniversite hastaneleri döner sermayeli işletmeler olmasından dolayı döner sermaye bütçesi hazırlamaktadır. Bu gereklilik 5018 sayılı

Kamu “Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” nun bir gereği olarak da uygulanmaktadır. Bu kanunda belirtildiği üzere devlet hastaneleri kamu idaresi olarak Sağlık Bakanlığı’ na bağlı döner sermaye işletmeleri, kamu üniversite hastaneleri ise üniversitelerin özel bütçeli idareler olmasından dolayı genel katma bütçe ve global bütçeden pay alabilmeleri için döner sermaye bütçesi hazırlamaktadırlar.

Özel ve vakıf hastanelerinde ise böyle bir zorunluluk olmamasına rağmen işletmeciliğin gereği, hedeflerin önceden tahmini açısından bütçe çalışmalarının yapılması bu işletmelere de geleceği kontrol edebilme, hedeflerini gerçekleştirebilme ve önceden ortaya çıkabilecek ekonomik risklere karşı önlem almalarını sağlayacaktır.

İşletmelerde genel olarak faaliyetlerle ilgili teorik kısımda belirttiğimiz çeşitli bütçe çalışmaları gerçekleştirilebilir. Sorumluluk muhasebesinin işletmelerde uygulanabilmesi için tahmini gelir ve gider bütçelerinin yapılması gerekmektedir. Sorumluluk merkezlerinde belirlenecek hedefler ve sorumluluk raporları için baz alınacak değerler açısından önemli olan tahmini gelir ve gider bütçelerinin hastane işletmelerinde uygulanma durumu tablo 4.63’ de görülmektedir.

Tablo 4.63.: Tahmini Gelir ve Gider Bütçelerinin Varlığı

Hastanede Tahmini Gelir ve Gider (Harcama) Bütçesi hazırlanmakta mıdır?	Evet	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	23 %100 %74,2	- %0 %0	23 %100 %74,2
Özel Hastaneler	8 %100 %25,8	- %0 %0	8 %100 %25,8
Toplam	31 %100 %100	- %0 %0	31 %100 %100

Bütçe çalışmaları yapan, kamu hastaneleri ve özel hastanelerin tamamı tahmini gelir ve gider bütçesi hazırlamaktadır. Hazırlanan bu bütçelerin sorumluluk muhasebesine uygun bir bütçeleme çalışması oluşturabilmesi için ise her bir sorumluluk merkezi için bu bütçelerin ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir. Tahmini gelir ve gider bütçesi hazırlayan hastane işletmelerinde bütçelerin hazırlandıkları yerleri açısından elde edilen sonuçları tablo 4.64’ de verilmiştir.

Tablo 4.64.: Hazırladığı Yer Açısından Tahmin Gelir Ve Gider Bütçeleri

Gelir ve gider bütçelerinin hazırlandığı yer açısından değerlendirilmesi	Kamu Hastaneleri	Özel Hastaneler	Toplam
Hastanenin genelinde oluşan gelir ve gider faaliyetleri için tek tip bir bütçe hazırlanmaktadır	23 %79,3 %100	6 20,7 %75,0	29 %100 93,5
Her bir sorumluluk merkezi için ayrı ayrı bütçeler hazırlanmaktadır	0 %0 %0	2 %100 %25,0	2 %100 %6,5
Toplam	23 %74,2 %100	8 %25,8 %100	31 %100 %100

Hastane işletmeleri, % 93,5 oranında hastanenin genelinde oluşan gelir ve giderler için bütçelerini hazırlamakta fakat sorumluluk muhasebesin uygun bir şekilde sorumluluk merkezleri temel alınarak bu bütçeleri hazırlamadıkları görülmektedir. Sadece özel hastanelerin % 25' i sorumluluk merkezleri bazında bütçelerini hazırlamaktadırlar.

Kamu hastanelerinde ise yapılan döner sermaye bütçelerinde poliklinik, servis, laboratuvar gibi sorumluluk merkezleri ile ilgili gelir ve giderler , ayaktan hasta gelirleri ve yatan hasta gelirleri olarak (<http://www.sgb.saglik.gov.tr>) veya laboratuvar hizmet alım giderleri olarak bütçe kalemleri içinde belirtilse de, bu gelirlerin hastane işletmesinin genel gelirleri veya giderleri olarak gösterilmesi ve sorumluluk merkez temelli değil sadece genel geliri veya gideri oluşturan kalemler olarak gösterilmesinden dolayı sorumluluk muhasebesine uygun merkez temelli bir bütçeleme gerçekleştirilmediği görülmektedir.

Sorumluluk merkezlerin de sorumluluk raporları hazırlanırken merkez bazında merkezin maliyet, gelir veya kar merkezi olmasına göre raporlar hazırlanacaktır. Maliyet merkezlerinde gider bütçesi, gelir merkezinde gelir bütçesi, kar merkezlerinde ise gelir ve gider bütçelerinin önceden belirlenmiş olması ve gerçekleşen değerlerle birlikte sorumluluk raporlarında bu rakamların yer alması ve bütçelere ne derecede yakın değerde faaliyetlerin gerçekleştirilebildiği sapmalar yolu ile izlenebiliyor olması gerekmektedir. Bu açıdan hastane işletmelerinin gelir ve gider bütçelerini hazırlarken sorumluluk merkezleri temel alınarak bu bütçelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Hazırlanan bütçelerle ilgili önemli bir ayrıntıda sorumluluk merkez yöneticilerinin bu bütçe çalışmalarında etkinliğinin olmasıdır. Bu şekilde etkin bir yönetim süreci sağlanabilecek ve bütçelerin demokratik anlamda yapılması sağlanabilecektir. Aynı zamanda merkezler bazında daha etkin bilgiye sahip orta ve alt yöneticilerin bütçe çalışmalarına dahil edilmesi bütçelerin daha reel olarak hazırlanmasına da imkan sağlayacaktır. Orta ve alt düzeyde bulunan sorumluluk merkez yöneticilerinin bütçe çalışmalarına katılma durumu ile ilgili değerler tablo 4.65’ da belirtilmiştir.

Tablo 4.65.: Bütçeleme Çalışmalarına Sorumluluk Merkez Yöneticilerinin Katılma Durumu

Bütçeleme çalışmalarına orta ve alt düzey yöneticiler katılmakta mıdır?	Evet	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	6 %26,1 %75,0	17 %73,9 %73,9	23 %100 %74,2
Özel Hastaneler	2 %25,0 %25,0	6 %75,0 %26,1	8 %100 %25,8
Toplam	8 %25,8 %100	23 %74,2 %100	31 %100 %100

Hazırlanan bu bütçelere, % 25,8 oranında orta ve alt düzey yöneticiler katılırken, % 74,2 oranındaki hastanelerde bütçe hazırlanması aşamasında bu yöneticilerin etkinliği bulunmamaktadır. Kamu hastanelerinin % 26,1’i ile özel hastanelerin % 25’inde bu bütçelerin katılımcı bir şekilde merkez yöneticileri ile beraber hazırlandığı görülmektedir. Fakat önemli bir kısım hastane işletmesinde ise üst yönetimin bütçe çalışmalarını merkez yöneticilerini dahil etmeden gerçekleştirdikleri tabloda görülmektedir.

Sorumluluk merkezleri bazında sorumlu yöneticilerin bütçe hazırlanma aşamasında etkin olmamaları onların adilane değerlendirilmesini kısıtlayıcı bir sebep olacaktır. Sorumlu yöneticiler, bu çalışmalarda yer almaması durumunda kendi merkezleri için belirlenecek hedefler konusunda söz sahibi olamayacaktır.

Hazırlanan Bütçeler statik ve esnek bütçe olarak iki farklı şekilde hazırlanabilir. Statik ve esnek bütçeler konusunda teorik bölümde bilgi verilmiştir. Sorumluluk muhasebesine göre sorumluluk raporları hazırlanırken, sorumluluk

merkezlerinin en optimum şekilde değerlendirilebilmesi için bütçelerin esnek olarak hazırlanması gerekmektedir. Statik bütçeler tek bir faaliyet hacmi baz alınarak hazırlanan bütçelerdir. Esnek bütçeler ise birden fazla faaliyet hacmine göre hazırlanan bütçelerdir. Esnek bütçeler ayrıca bilimsel yöntemler ve istatistiksel değerler kullanılarak da hazırlanabilir. Hastane işletmelerinde hazırlanan bütçelerin sabit veya esnek bütçe olarak hazırlanma durumu tablo 4.66 da görülmektedir.

Tablo 4.66.: Bütçelerin Faaliyet Hacmine Göre Sabit Veya Esnek Olarak Hazırlanma Durumu

	Tek bir faaliyet hacmi	Çeşitli faaliyet hacimleri	Bilimsel Yöntemler kullanılarak	Toplam
Kamu Hastaneleri	23 % 100 % 79,3	0 %0	0 %0	23 %100 %74,2
Özel Hastaneler	6 %75,0 %20,7	1 %12,5 %100	1 %%12,5 %100	8 %100 %25,8
Toplam	29 %93,6 %100	1 %3,2 %100	1 %3,2 %100	31 %100 %100

Hazırlanan bütçelerle ilgili olarak hastanelerin % 93,6' sı tek bir faaliyet hacmine göre yani sabit bütçeler hazırlamaktadır. % 3,2' si çeşitli faaliyet hacimlerine göre % 3,2' si ise bilimsel yöntemler kullanarak esnek bütçeler hazırlamaktadır. Devlet hastaneleri ve kamu üniversitelerinin tamamı sabit bütçeler hazırlamaktadır. Yalnız bu durum döner sermaye bütçesi hazırlanması ile ilgili bir standardın gereğidir. Devlet hastaneleri bürokratik zorunlulukları ve bir kamu teşekkülü olmaları yanında döner sermaye bütçeleri haricinde bir işletme olmaları açısından da kendi faaliyetlerini değerlemek açısından ayrıca bir bütçeleme gerçekleştirebilirler. Bu bütçelerin esnek olarak hazırlanması döner sermayeli işletmeler olan kamu hastane ve üniversite hastanelerinin etkinliği ve verimliliği açısından daha uygun olacaktır. Buradaki üzerinde durulması gereken önemli bir sonuç özel ve vakıf hastanelerin de karşımıza çıkmaktadır. Özel hastanelerinin % 75'i bütçeleme tekniği olarak sabit bütçeler yapmaktadırlar. Özellikle özel hastaneler de bütçeleme gerçekleştiriliyorsa, bu bütçelerin de esnek olarak sağlanması işletme yararına olacaktır. Esnek bütçeler ile kısa dönemli olarak ortaya çıkabilecek risklere

karşı daha etkin sonuçlar alınabilecek aynı zamanda farklı faaliyet hacimlerine göre yapılacak bütçeler ile gerçekleşen durumların karşılaştırılabilirliği daha gerçekçi sonuçlar verecektir.

Esnek bütçelerin bir faydası da sabit bütçelere göre daha kısa vadeli olarak hazırlanabilir olması ve zamansal ve çevresel etkiler karşısında revizyonu daha kolay sağlanabilmesidir. Bu yüzden hazırlanan bütçelerin aynı zamanda kısa vadeli olarak hazırlanması gerekmektedir. Sabit bütçe hazırlayan işletmelerin daha uzun süreli bütçe, esnek bütçe hazırlayan işletmelerin ise kısa vadeli bütçeler hazırlaması beklenir. Hastanelerin bütçe çalışmalarına yapma sıklığı ile ilgili sonuçlar tablo 4.67 de görülmektedir.

Tablo 4.67.: Hastanelerde Bütçe Hazırlama Süresi*

	Aylık	3Aylık	6 Aylık	Yıllık	1 yıldan fazla
Kamu Hastaneleri	0 %0	0 %0	0 %0	23 %100	23 %100
Özel Hastaneleri	0 %0	2 %25	0 %0	6 %75	%0
*Birden Fazla şıkta cevap verilmiştir.					

Devlet hastaneleri yıllık ve bir yıldan fazla süre için tahmini gelir ve gider bütçesi düzenlemektedirler. 5018 sayılı kanun 16. Maddesi uyarınca kamu idareleri bir yıllık ve stratejik planlar açısından devam eden 2 yıl olmak üzere çok yıllık bütçeler hazırlamaktadırlar. Üniversite hastanelerinin tamamı yıllık bütçeler hazırlarken özel hastanelerin % 25'i 3 er aylık % 75' i ise yıllık bütçeler hazırlamaktadırlar. Hastanelerin genel olarak hedeflerini kısa vadeli olarak belirlemedikleri ağırlıkta yıllık olarak bütçeler hazırladıkları görülmektedir.

Döner sermaye bütçesi hazırlayan devlet ve kamu üniversiteleri bütçe uygulama talimatı ve döner sermaye yönetmeliği doğrultusunda bütçelerini hazırlamaktadırlar. Bu durumda bu talimatın ve yönetmeliğin sorumluluk muhasebesine uygun şekilde hazırlanması gerekecektir. Bu talimat ve yönetmeliğin sorumluluk muhasebesine uygun hazırlanmaması da bu kurum yöneticileri için bir engel teşkil etmemesi, bu kurumların işletmecilik anlayışı içinde sorumluluk muhasebesine yönelik, yöneticilerin kendi inisiyatiflerini kullanarak bütçe

hazırlamaları ve bu bütçe verilerinden faydalanarak döner sermaye bütçelerini de ayrıca hazırlamaları mümkün olabilecektir.

Kamu hastanelerinde “Hastane Birlikleri Yasası” ile hastanelerin gelir ve giderler açısından özerkliği sağlanmak isteniyorsa, hazırlanan bütçeler açısından da bu özerkliğin sağlanması gerekmektedir. Bu doğrultuda, ilerleyen dönemlerde gerekli kanuni değişikliklerin yapılması ile mevcut döner sermaye bütçesi hazırlama kriterleri, sorumluluk muhasebesine uygun bir yapıda hazırlanmasını gerektirmektedir.

Bütçeleme sırasında sorumluluk muhasebesi açısından önemli bir durumda girdi ve çıktının ölçümlenemediği merkezlerde bütçelemenin yapılabileceğidir. Bu tip merkezlerinde sorumluluk merkezi olarak nitelendirilmesi ve bu merkezlerde sorumlu merkez yöneticilerinin merkezin hedeflerini belirleyerek bu hedef rakamlarını sorumluluk raporlarına yansıtabilmesi için bütçe hazırlanması gerekmektedir. Örneğin yönetim merkezlerinde belirli dönemler halinde bu merkez yöneticisinden dönemlik ihtiyaçları doğrultusunda bir bütçe hazırlanması istenilebilir. Bu tip merkezlerde hazırlanan bütçeler istemli bütçe olarak hazırlanmalıdır. İstemli bütçelerin Konya bölge hastanelerinde mevcut durumda yapılması ile ilgili sonuçlar tablo 4.68 de verilmiştir.

Tablo 4.68: İstemli Bütçelerin Varlığı

İstemli Bütçelerin Uygulanması	Evet	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	0 %0	23 %100	23 %100
Özel Hastaneler	0 %0	12 %100	12 %100
Toplam	0 %0	35 %100	35 %100

Konya bölge hastanelerinin tamamında girdi ve çıktının ölçümünün gerçekleştirilemediği merkezlerde istemli bütçeleme uygulanmamaktadır. Girdi ve çıktılarının ölçümünün gerçekleştirilemediği merkezlerde ortaya çıkan maliyetlerin daha etkin bir şekilde kontrol altına alınabilmesi için istemli bütçeler uygulanmalıdır. Bu sayede bu merkezlerdeki maliyet kontrolü yanında performans değerlemesinin gerçekleştirilebileceği sorumluluk raporlarının oluşturulması da mümkün olabilecektir. Aynı zamanda bu merkezlerde meydana gelen maliyetlerin esas hizmet

üretim merkezlerine dağıtımı içinde daha etkin değerlerin ortaya çıkarılması mümkün olabilecektir. İstatistiksel veriler kullanılarak uygulanacak bilimsel yöntemlerde de daha gerçekçi sonuçlara ulaşılabilecektir.

Genel olarak bakıldığında Konya bölge hastanelerinde sorumluluk muhasebesine uygun bütçe çalışmalarının durumu tablo 4.69 da verilmiştir.

Tablo 4.69. Bütçeleme Açısından Hastane İşletmelerinin Değerlendirilmesi

Bütçe Genel Değerlendirmesi	Kamu Hastaneleri			Özel Hastaneler			Toplam hastane sayısı
	Evet	Hayır	Cevapsız	Evet	Hayır	Cevapsız	
Bütçe uygulaması var mı?	23 %66	0 %0	-	8 %23	4 %11	-	35 %100
	Evet	Hayır		Evet	Hayır		
Tahmini gelir gider bütçesinin varlığı	23 %66	0 %0	-	8 %23	0 %0	4 %11	35 %100
Sorumluluk merkezleri bazında bütçelemenin varlığı	0 %0	23 %66	-	2 %6	6 %17	4 %11	35 %100
	Evet	Hayır		Evet	Hayır		
Bütçe hazırlama süresi esnek bir yapıda mı?	0 %0	23 %66	-	2 %6	6 %17	4 %11	35 %100
	Evet	Hayır		Evet	Hayır		
Faaliyet hacmi açısından Esnek bir bütçeleme mi?	0 %0	23 %66	-	2 %6	6 %17	4 %11	35 %100
	Evet	Hayır		Evet	Hayır		
Orta ve alt düzey yöneticilerin bütçelemeye katılımı var mı ?	6 %17	17 %49	-	2 %6	6 %17	4 %11	35 %100
	Evet	Hayır		Evet	Hayır		
İstemli bütçelerin varlığı	0 %0	23 %66	-	0 %0	8 %23	4 %11	35 %100

Konya bölge hastanelerinde bütçe uygulaması yapan hastanelerin % 66' sı kamu % 23'ü özel hastanedir. Bu hastaneler içinde tahmini gelir ve gider bütçesi çıkaran hastanelerin % 66' sı kamu, % 23'ü özel hastanedir. Fakat sorumluluk muhasebesi için gerekli olan sorumluluk merkezi temelli bütçe uygulaması sadece özel hastanelerde gerçekleşmekte ve sorumluluk merkezi temelli bütçe hazırlayan hastaneler, ankete dahil edilen hastanelerin sadece % 6' sını oluşturmaktadır. Yine bütçe uygulamalarının esnekliği açısından yapılan incelemede süre ve faaliyet hacmi açısından Konya bölge hastanelerinin içinde sadece özel hastanelerde esnek yapıda

bir bütçeleme gerçekleştirmekte ve bu hastaneler, toplam hastanelerin % 6' sını oluşturmaktadır. Bütçenin daha demokratik olarak hazırlanması ve sorumluluk merkez yöneticilerinin de bu çalışmalarda yer alma durumu %23 oranında (kamu % 17, özel % 6) Konya bölge hastanelerinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Bütçeleme açısından son olarak yapılan değerlendirmede hizmet üretimine direkt olarak katılmayan ve girdi ve çıktı sürecinin ölçülenemediği merkezlerde istemli bütçe hazırlığının oluşumu incelenmiş ve Konya bölge hastanelerinde böyle bir uygulamanın yapılmadığı görülmüştür.

4.4.2.7.2. Sorumluluk Raporlarının Ve Performans Değerlemesinin Varlığı

Sorumluluk raporları bir iç raporlama sistemidir. Hastane işletmelerinde daha etkin, verimli ve kaliteli bir sağlık hizmetinin sunumu için belirlenecek hedeflerin gerçekleştirilmesi gerekecektir. Bu hedeflerin gerçekleştirilmesi için hastane işletmelerinde farklı verilerin geçmiş değerler, istatistiksel değerler gibi baz değerler kullanılarak karşılaştırılması, hedeflerin gerçekleştirilebilirliği konusunda yönetime katkı sağlayacaktır. Sorumluluk raporları ise sorumluluk merkezlerinde gerçekleşen gelir ve gider rakamlarının baz alınan değerlerle karşılaştırılması ve sapmaların belirlenmesi yolu ile düzenlenen raporlar olarak alt merkezlerden üst merkezlere doğru aktarılan raporlardır. Bu raporlar sayesinde hem gelir ve maliyet kontrolü sağlanabilmekte, hem de elde edilen sonuçlar doğrultusunda sorumluluk merkez yöneticilerinin performansları ve genel organizasyona katkıları ölçülebilmektedir.

Hastane işletmelerinde genel olarak sorumluluk raporlarının varlığı ile ilgili Konya bölgesinde bulunan ve ankete dahil edilen hastanelerde elde edilen sonuçlar Tablo 4.70.' de verilmiştir.

Tablo 4.70.:Hastanelerde Sorumluluk Raporlarının Varlığı

Sorumluluk Raporlarının Varlığı	Evet		Hayır	Cevapsız	Toplam Hastane Sayısı
Hastanede alt kademelerden üst kademelere doğru aktarılan ve değerlemelerin yapıldığı bir iç raporlama sistemi mevcut mu ?	20 %57,1		15 %42,9	-	35 %100
	Evet	Hayır			
Bu raporlarda her bir merkez de oluşan gelir ve gider faaliyetleri belirtilmekte midir. ?	8 %22,9	12 %34,3		15 42,9	35 %100
	Evet	Hayır			
Bu raporlarda geçmiş yıl değerleri, bütçelenen değerler ve standartlarla, fiili gerçekleşen dönem faaliyetleri etkinlik açısından karşılaştırılmakta mıdır. ?	7 %20	1 %2,9		27 %77,1	35 %100
Karşılaştırmalar sonucu ortaya çıkan sapmalar değerlendirilmekte ve bu değerler üzerinden bölüm yöneticilerinin performansları değerlendirilmektedir. ?	3 %8,6	4 %11,4		28 %80	35 %100

Sorumluluk raporları organizasyon içinde oluşan faaliyetlerin gelir ve gider rakamları kullanılarak ortaya konulması ve bu sayede üst yönetimlerin organizasyon içinde belirlenen merkezleri ve yöneticilerini değerlemesine imkan sağlanması açısından önemli raporlardır. Alt yöneticilerden üst yöneticilere doğru aktarılan bir sistem olarak hastane işletmelerinde bir iç raporlama sistemi mevcutsa bu bilincin örgüt içinde mevcudiyeti sorumluluk raporlarının uygulanmasına da yardımcı olabilecektir. hastane işletmelerinin % 57,1' inde iç raporlama sistemi uygulanmaktadır.

Kontrol amaçlı iç raporların sorumluluk raporlarına uygun olarak yapılabilmesi için bu raporlar da merkez bazında gelir ve gider değerlerinin yer alması gerekmektedir. Hastane işletmelerinin % 22,9' u tablo 4.70 de görüldüğü üzere merkezler bazında gelir ve gider oluşumlarını bu raporlarda yer vermektedirler. İç raporlarda yer alacak gerçekleşen gelir ve gider değerleri ile bütçelenen değerler karşılaştırılacak ve işletmenin hedef ve amaçlara merkezler bazında ne derecede ulaşılabilirdiği değerlendirilebilecektir. Bütçelenmiş değerlerin önceden belirlenmemiş olması durumunda en azından sorumluluk muhasebesi bilincinin bu işletmelere uygulanabilmesi açısından sorumluluk raporları, geçmiş dönem değerleri veya geçmiş dönemlerin ortalaması baz alınarak ta cari dönem değerleri ile karşılaştırılabilir ve sapmalar geçmiş dönemlere göre belirlenebilir. Hastane işletmelerinin % 20' si baz değerlerle cari dönem değerlerinin karşılaştırmasını yapmaktadır. Sorumluluk raporlarının oluşturulması açısından son safha sapmaların

belirlenmesi olacaktır. Bu sapmalar aracılığı ile temel alınan hedeflerin ne derecede gerçekleştirilebildiği belirlenebilecektir. Konya bölgesindeki hastanelerin % 8,6' sını sapmaları belirlemek sureti ile hedeflerden ayrılıkların analizini gerçekleştirmekte ve bu yolla da yönetici ve çalışanların performanslarını belirleyebilmektedir. Bir anlamda hedeflenen şekilde sorumluluk raporlarını hazırlayabilen hastane işletmelerinin oranı % 8,6' dır.

Sorumluluk raporlarının gruplar açısından değerlendirilmesinde ise tablo 4.71. deki sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.71.: Sorumluluk Raporlarının Gruplar Açısından Değerlendirilmesi

SORUMLULUK RAPORLARININ GRUPLAR AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ					
Kamu Hastaneleri					
	Evet		Hayır	Cevapsız	Toplam
Hastanede alt kademelerden üst kademelere doğru aktarılan ve değerlemelerin yapıldığı bir iç raporlama sistemi mevcut mu ?	12 %52		11 %48	-	23 %100
	Evet		Hayır		
Bu raporlarda her bir merkez de oluşan gelir ve gider faaliyetleri belirtilmekte midir.?	6 %26		6 %26	11 %48	23 %100
	Evet		Hayır		
Bu raporlarda geçmiş yıl değerleri, bütçelenen değerler ve standartlarla, fiili gerçekleşen dönem faaliyetleri etkinlik açısından karşılaştırılmakta mıdır?	5 %22	1 %4		17 %74	23 %100
	Evet	Hayır			
Karşılaştırmalar sonucu ortaya çıkan sapmalar değerlendirilmekte ve bu değerler üzerinden bölüm yöneticilerinin performansları değerlendirilmektedir.	2 %9	3 %13		18 %78	23 %100
Özel Hastaneler					
	Evet		Hayır	Cevapsız	Toplam
Hastanede alt kademelerden üst kademelere doğru aktarılan ve değerlemelerin yapıldığı bir iç raporlama sistemi mevcut mu ?	8 %67		4 %33	-	12 %100
	Evet		Hayır		
Bu raporlarda her bir merkez de oluşan gelir ve gider faaliyetleri belirtilmekte midir.?	2 %17		6 %50	4 %33	12 %100
	Evet		Hayır		
Bu raporlarda geçmiş yıl değerleri, bütçelenen değerler ve standartlarla, fiili gerçekleşen dönem faaliyetleri etkinlik açısından karşılaştırılmakta mıdır ?	2 %17	0 %0		10 %83	12 %100
	Evet	Hayır			
Karşılaştırmalar sonucu ortaya çıkan sapmalar değerlendirilmekte ve bu değerler üzerinden bölüm yöneticilerinin performansları değerlendirilmektedir. ?	1 %8	1 %8		10 %83	12 %100

Kamu hastane işletmelerinin % 52' si ve özel hastanelerin % 67' si iç raporlama uygulamaktadır. Özel hastanelerde kamu hastanelerine göre iç raporlama ile dönemsel değerlendirme yapılma oranı daha yüksektir. Hastane işletmelerinde yapılan karşılıklı görüşmelerde belirli dönemler halinde daha kaliteli bir hizmet sunumu için üst yönetimler tarafından toplantılar düzenlendiği belirtilmekte ve bu toplantılarda mevcut durum değerlemesi yapılmaktadır. Bu toplantılara katılan yöneticiler tarafından merkez bazında gerçekleşen faaliyetler ile ilgili çeşitli veriler kullanılarak raporlar üst yönetime sunulmaktadır.

Bu raporların sorumluluk raporlarına uygun raporlar olarak düzenlenebilmesi için merkezler bazında bu iç raporlarda gelir ve gider değerlerinin de belirtiliyor olması gerekmektedir. Kamu hastanelerinin % 26' sı ve özel hastanelerin % 22' si gelir ve gider değerlerine iç raporlarında yer vermektedir. Aynı zamanda gelir ve gider değerleri açısından alınacak bazı değerler de bu raporlarda gösterilmelidir. İç raporlarda kamu hastanelerinin % 22' si ve özel hastanelerin % 17' si karşılaştırmalar için gerekli bu değerleri raporlarında kullanmaktadır. Performans değerlemesi açısından, değerlendirildiğinde ise kamu hastanelerinin ancak % 9' u özel hastanelerin ise % 8' i performans değerlemesi için bu raporlardan faydalandıkları görülmektedir.

Genel olarak bakıldığında iç raporlamanın kamu hastanelerinde (% 52) ve özel hastanelerde (% 67) kullanıldığı fakat bu raporların sorumluluk raporlarına uygun olarak düzenlenme oranlarının düşük olduğu görülmektedir (Kamu hastaneleri % 9, Özel hastaneler % 8) .

Yalnız burada önemli bir unsur bu raporların günümüzde bilgisayar ortamında girilen veriler doğrultusunda hazırlanıyor olmasıdır. Genel olarak hastanelerin tamamında paket program kullanımı mevcuttur. Bu programlar sayesinde istenilen değerlerden oluşan raporların alımı programın yeterliliği ile doğru orantılıdır. Programların sorumluluk merkezleri bazlı rapor alabilecek kapasiteye ulaştırılması ile sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından etkin sonuçlara ulaşılabilecektir.

Daha önce muhasebe sisteminin sorumluluk muhasebesine uygunluğu ile ilgili bölüm, tablo 4.61' da görülen sonuçlar doğrultusunda hastanelerde sorumluluk raporlarının oluşturulmasına uygun bir yapının hastanelerde mevcut olduğu

görülmektedir. Yalnız tekrar ifade edilmesi gereken durum bu hastanelerde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği; sorumluluk muhasebesinin gerektirdiği sorumluluk raporlarının avantajlarını benimsemeleri yanında, sorumluluk muhasebesine uygun bir kültürün de organizasyonlarda kabul edilmesine bağlıdır. Çünkü elde edilen veriler sonucu alınacak raporlar ihtiyaca bağlı olarak bu işletmeler için kullanılan programların geliştirilmesini ve bu sayede sorumluluk raporlarına uygun rapor sisteminin de bu programlara yerleştirilmesini sağlayacaktır.

Sorumluluk raporları ile belirlenen hedeflere ulaşma açısından gerçekleşen cari dönem değerleri ile belirlenen baz değerlerin karşılaştırılması yapılacak, ortaya çıkan sapmaların nedenlerinin araştırılarak merkezler bazında denetim sağlanacak, bu sapmalar doğrultusunda sorumluluk merkez yöneticilerinin performans ölçümü ile hedeflere ulaşmak için etkin olan bölüm yöneticileri de bu sayede belirlenebilecektir.

Performans ölçümü hastane işletmelerinde uygulanmaktadır. Özellikle son yıllarda Türkiye’ de verilen sağlık hizmetlerinin kalitesinin Sağlık Bakanlığı tarafından kamu ve özel hastanelerde artırılmasına yönelik çalışmalar yapıldığı görülmektedir.

Mevcut uygulamamıza katılan Konya bölge hastanelerinde yönetici ve personellere yönelik performans değerlemesinin varlığı tablo 4.72 de görülmektedir.

Tablo 4.72.: Hastane İşletmelerinde Performans Değerlemesinin Varlığı

Hastanenizde çalışan yönetici ve personelinize yönelik uygulanan bir performans değerlendirme sistemi var mı ?	Evet	Hayır	Toplam
Kamu Hastaneleri	23 %100 %76,7%	0 %0 %0	23 %100 %65,7
Ozel hastaneler	7 %58,3 %23,3	5 %41,7 %100	12 %100 %34,3
Toplam	30 %85,7 %100	5 %14,3 %100	35 %100 %100

Konya Bölge Hastanelerinin % 85,7’ si çalışanlarına yönelik performans değerlemesi yaparken % 14,3’ ü performans değerlemesi yapmamaktadır.

Hastane işletmelerinde performans analizi sorumluluk muhasebesinde belirttiğimiz performans değerlerinin haricinde de gerçekleştirilmektedir.

Özel ve vakıf hastanelerinde çalışan hekimler hastaların şikayetleri ve bakmış oldukları hasta sayısına göre performansa tabi oldukları görülmektedir. Burada en fazla kullanılan yöntem bakılan hasta sayısına göre verilen performans ücretlendirmesidir. Genelde özel hastaneler hekimlere verdikleri ücretlerde şu ücretlendirme modellerini kullanırlar.(Sur, <http://www.sdplatform.com>)

- Maaş (performanstan arındırılmış yöntem)
- Üretilen işe göre ödeme (performansa göre)
- Maaş + Üretilen işe göre ödeme (performanstan arındırılmış + performans)
- Maaş + değişik yüzdelere göre performans ücreti

Bu yöntemlerde dikkat edilecek unsur performans ölçümünün, yapılan ciro karşılığı veya hastane geneli açısından gelire sağlanan katkıya göre yapılmasıdır.

Özel hastanelerin kar amaçlı kurulan bir işletme olmaları açısından bakıldığında hastanın hekimi tercih etmesi ve hekimin verdiği hizmet memnuniyetine göre hasta sayısının artması en önemli performans ölçütüdür .

Kamu ve kamu üniversite hastanelerinde ise bu kurumların döner sermayeli işletme olmaları dolayısı ile döner sermayeden hastane çalışanlarına ve üst yönetici ve merkez yöneticilerine verilecek payların belirlenmesinde performans değerlendirme sistemi uygulanmaktadır. Tablo 4.72 de görüldüğü gibi kamu hastane ve üniversitelerinin tamamında personele yönelik performans sisteminin varlığı görülmektedir. Sağlık Bakanlığı' na bağlı kamu hastanelerinde bu sistem "Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurum Ve Kuruluşlarında Görevli Personele Döner Sermaye Gelirlerinden Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik " ile düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre (T.C. Resmi Gazete, sayı 26166, 12 05 2006) *"Sağlık Bakanlığına bağlı sağlık kurum ve kuruluşlarında, Bakanlıkça belirlenen hizmet sunum şartları ve kriterleri dikkate alınmak suretiyle, personelin unvanı, görevi, çalışma şartları ve süresi, hizmete katkısı, performansı, serbest çalışıp çalışmaması ile yapılan muayene, ameliyat, anestezi, girişimsel işlemler* (T.C. Resmi

Gazete, sayı 26166, 12 Mayıs 2006) ve *özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi unsurlar esas alınarak, döner sermayeden yapılacak ek ödemenin oran, usul ve esaslarını belirlemek,*” olarak ifade edilmektedir. Bu yönetmeliğe göre yukarıda bahsedilen ölçütler kullanılarak net performans puanları hesaplanmakta ve hastane personelinin yapmış olduğu hizmet doğrultusunda ek ödemeler gerçekleştirilmektedir. Kamu üniversite hastanelerinde ise bu sistem (T.C. Resmi Gazete, sayı 27850, 18 Şubat 2011) “Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik” ile düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğin ikinci bölüm “Genel İlkeler ve Dağıtım Esasları” Madde 4 genel ilkeler kısmı , 7.bendinde “*Yapılacak ek ödemeye esas katkı oranlarının belirlenmesinde 5 inci maddede belirlenen; kurumsal katkı puanı (A puanı), bireysel gelir getirici faaliyet puanı (B puanı), eğitim-öğretim faaliyeti puanı (C puanı), bilimsel faaliyet puanı (D puanı) ve diğer faaliyetler puanı (E puanı) esas alınır.*” şeklinde ifade edilmektedir.

Sorumluluk muhasebesine göre performans ölçümündeki esas hedef istenilen plan ve amaçların gerçekleştirilebilirliğini belirleyerek organizasyonun etkin bir şekilde faaliyetlerini devam ettirmesini sağlamak ve aynı zamanda bu performans analizleri ile maliyet kontrolünü de sağlayabilmektir. Yalnız hem özel hastanelerde hem de kamu hastanelerinde uygulanan performans analizlerinin genelde gelir ve verilen hizmete yönelik olduğu fakat maliyetlerin göz ardı edildiği görülmektedir.

Net performans puan (T.C. Resmi Gazete, sayı 26166, 12 05 2006) hesaplamalarında maliyet unsurlarından bahsedilmemektedir. Bu unsur yukarıdaki tanımda da açık bir şekilde görülebilir. Mutlak ki özel hastanelerdeki kar hedefi doğrultusunda yapılan muayene sayısının yüksekliğinin gelir artışı sağlayabilecek bir kriter olması, hasta memnuniyetinin talep artışını sağlaması, kamu hastanelerinde ise yine hasta memnuniyeti yanında bakılan hasta sayısının ve verilen hizmete göre performans değerlemelerinin yapıyor olması önemli kriterlerdir. Yalnız maliyetlerini kontrol edemeyen ve performans kriteri olarak maliyet verilerini kullanmayan işletmeler maliyet kontrolü ve denetimi sağlayamadan kalite ve verimliliklerini devam ettiremeyeceklerdir.

Hasta memnuniyeti için gider gelir dengesini gider yönünde bozacak harcamaların artırılması ve sırf performans artışı için kısa sürede daha çok hastanın

muayene edilmesi performans ölçütü olarak, kalite ve verimlilik açısından yeterli göstergeler olmayacaktır.

Kar amacı güden işletmeler açısından bir başka durum ise maliyet kontrolünün sağlanmadığı bir merkezde, bakılan hasta sayısı ile gelir artışının aynı oranda gerçekleşmeyebileceğidir. Hastanedeki bu tip bir merkezde belirli bir hasta sayısından sonra giderler gelirlerden daha yüksek oluşabilir. Bu durumda, hasta sayısındaki artışa bağlı olarak gelirin de artacağını düşünen üst yönetim, sadece hasta sayısı ve elde edilen gelire bakması durumunda bu merkez yöneticisi ve personeline daha yüksek performans ödülü verecek fakat maliyetleri performans ölçüsü olarak değerlendirmede için gerçekte bir noktadan sonra zarar eden bu merkezde oluşan negatif oluşumun farkına varamayacaktır. Bu yönlü bir istatistiksel çalışma yapan ve bunu 2010 yılında istatistik verileri olarak yayınlayan Meram Tıp Fakültesi hastanesinde bulunan bazı hizmet merkezlerinde bakılan hasta sayısı arttıkça azalan verimler yasasına bağlı olarak giderin gelire oranla daha çok arttığı gözlemlenmektedir. (Meram Tıp Fakültesi, 2010)

Bu açılardan hem özel hastanelerde hem de kamu hastanelerinde performans değerlendirme ölçütlerine maliyet değerlerinin de ilave edilmesi sağlanmalıdır. Sorumluluk muhasebesi açısından sorumluluk raporlarında maliyet verilerinin performans değerlemesinde kullanılıyor olması bu raporların hastane işletmelerinde etkin bir performans değerlendirme sürecine katkısını sağlayacaktır.

Devletin kamu harcamaları doğrultusunda maliyet kontrolüne son yıllarda önem verdiği görülmektedir. 2011 yılında yukarıda ifade ettiğimiz “Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden Yapılacak Ek Ödemenin Dağıtılmasında Uygulanacak Usul Ve Esaslara İlişkin Yönetmelik”, (T.C. Resmi Gazete, sayı 27850, 18 Şubat 2011) döner sermayeli işletmeler olarak üniversite hastanelerinde de uygulanmaktadır. Burada İkinci Bölüm “Genel ilkeler ve dağıtım esasları Madde 5 “Dağıtım Esasları” 1. Bendinde “*Birimde çalışanların, birim veya alt birim ortalamasına göre değerlendirilmesine yönetim kurulu karar verir. İlgili alt birimin gelir ve gider hesabı tek bir maliyet merkezi (alt birim) olarak tanımlanabiliyorsa alt birim ortalamasına, değil ise birim ortalamasına göre kurumsal katkı puanı (A) hesabı yapılır. Alt birimin, özelliklerinden dolayı birim ortalamasının altında kalması durumunda, hesaplamaların birim ortalamasından yapılmasına yönetim kurulu*

karar verebilir.” İbaresinde göze çarpan sorumluluk muhasebesinde belirtilen bir merkez olarak maliyet merkezi ve bu merkezde oluşan gelir yanında giderin de kullanılması, buna dönük bir uygulama olarak göze çarpmakta ve bahsettiğimiz şekilde giderlerin de performans ölçümü için etkinliği ifade edilmektedir. Yalnız bu etkinliğin daha net bir şekilde belirtilmesi ve uygulamada da sorumluluk muhasebesine uygun bir yapının benimsenmesi gerekmektedir.

4.4.3. Sorumluluk Muhasebesine Yönelik Yönetici Düşüncelerinin Ölçümü

Sorumluluk muhasebesi sisteminin bu işletmelerde uygulanabilmesi ve başarı sağlanabilmesi, öncelikli olarak mevcut yöneticilerin hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin sağlayacağı avantajları benimsemesine bağlıdır. Bu amaçla hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği açısından anket yapılan hastane yöneticilerinin görüş ve düşüncelerinin değerlendirilebilmesi için tablo 4.73 de belirtilen sorular yöneltiştir.

Tablo 4.73. Yöneticilerin Sorumluluk Muhasebesi Hakkındaki Düşüncelerinin Belirlenmesi Ölçeği

1- Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sistemi uygulanmalıdır.
2- Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması hastane işletmelerindeki etkinliği artırır
3- Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması hastane işletmelerinde daha etkin gelir ve maliyet kontrolünü sağlanmasına yardımcı olur
4- Merkez kaç yönetim tarzının uygulanması hastane işletmelerinin yönetim sürecini olumlu etkiler
5- Yetki devrinin yapılması hastane işletmelerinin yönetim sürecini olumlu etkiler
6- Yetki devrinin alt kademelere doğru aktarılması üst yöneticileri rutin işlerden kurtararak daha önemli kararların alınabilmesi için zaman ve fayda sağlayacaktır.
7- Hastane işletmelerinin sorumluluk merkezlerine bölünerek yönetilmesi işletmenin genel hedeflerinin gerçekleştirilmesine olumlu yönde katkıda bulunur.
8- Muhasebe sisteminin sorumluluk merkezlerine göre düzenlenmesi muhasebe verilerinin oluşumu ve sistemin işleyişi açısından etkinlik sağlar
9- Hastane işletmelerinde bütçeleme yapılması gereklidir.
10- Sorumluluk merkezlerinde gelir ve gider bütçesinin hazırlanması bu merkezlerde gelir ve maliyet kontrolü sağlayacaktır.
11- Sorumluluk merkezlerinde gelir ve gider bütçesinin hazırlanması bu merkezlerde sorumlu yöneticilerin hedeflenen ile gerçekleşen arasındaki farklara göre performanslarının ölçümü işletmenin genel hedef ve amaçlarına ulaşılmasında etkinlik sağlayacaktır.
12- Mevcut performans ölçüm sistemine göre, sorumluluk muhasebesi ile performans değerlemesi daha faydalı olacaktır.
13- Sorumluluk raporları denetim ve kontrol sürecinde etkinlik sağlayacağı için hastane işletmelerinde uygulanmalıdır.
14- Sorumluluk raporları gelir ve maliyet kontrolünü sağlayacağı için hastane işletmelerinde uygulanmalıdır.
15- Sorumluluk raporları hangi merkezin etkin hangi merkezin etkin olmadığı konularında üst yönetime bilgi sağlayacaktır.

İlk aşamada 15 sorudan oluşan bu ölçeğin geçerliliği Cronbach alfa katsayısı ile 0,925 olarak belirlenmiştir. 5'li Likert tipinde sorulan her sorudan alınan cevaplardan ortalama puan kullanılarak kamu ve özel hastane yöneticilerin sorumluluk muhasebesi hakkındaki görüş ve düşünceleri karşılaştırılmıştır.

Tablo 4.74.: Yöneticilerin Sorumluluk Muhasebesi Hakkındaki Yeterliliklerinin Hastane Gruplarında Karşılaştırılması

	n	Ortalama	Std. Sapma	F	p-değeri
Devlet hastanesi	23	3,29	,647	0,606	0,442
Özel hastane	12	3,13	,477		
Toplam	35	3,24	,592		

Genel olarak yöneticilerin sorumluluk muhasebesi sisteminin sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği hakkındaki görüş ve düşüncelerinin (ortalama=3,24) olumlu yönde olduğu görülmektedir. Bu durum farklı hastane gruplarında da önemli değişiklik göstermemektedir (F=0,606, p=0,442).

Ölçeğin tamamı 15 sorudan oluşmaktadır. Bu ölçek faktör analizi ile 3 alt ölçek grubuna ayrılarak analiz daha ayrıntılı olarak tekrar edilmiştir.

Tablo 4.75.: Faktör Analizi İle Üç Alt Ölçek

	Yöneticilerin sorumluluk muhasebesi hakkındaki bilgi yeterliliği alt ölçekleri		
	Sorumluluk muhasebesinin hastanelerde sağlayacağı etkinlik ve verimlilik açısından düşünceleri	Sorumluluk raporları ve performans ölçümünün sağlayacağı avantajlar	Merkezkaç yönetim uygulanmasının sağlayacağı avantajlar
Soru numarası	1	9	4
	2	12	5
	3	13	6
	7	14	
	8	15	
	10		
	11		

Görüldüğü üzere sorular, sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk merkezlerinin hastanelerde sağlayacağı etkinlik ve verimlilik artışı, sorumluluk raporları ve performans ölçümünün sağlayacağı faydalar ve merkezkaç yönetim sisteminin avantajları hakkındaki görüşler olarak 3 alt ölçekte tekrar edilmiş ve hastane grupları açısından alt ölçekler tablo 4.76 da gösterilmiştir.

Tablo 4.76.: Alt Ölçeklerin Hastane Gruplarında Karşılaştırılması

		n	Ortalama	Std. Sapma	F	p-değeri
Sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk merkezleri ile etkinlik ve verimliliğin sağlanması	Devlet hastanesi	23	3,182	0,922	0,025	0,135
	Özel hastane	12	3,133	0,783		
	Toplam	35	3,165	0,865		
Merkezkaç yönetim sistemi	Devlet hastanesi	23	3,347	0,691	0,607	0,442
	Özel hastane	12	3,178	0,400		
	Toplam	35	3,289	0,606		
Sorumluluk raporları ve performans ölçümünü	Devlet hastanesi	23	3,376	0,495	2,384	0,135
	Özel hastane	12	3,027	0,858		
	Toplam	35	3,257	0,652		

Yöneticilerin sorumluluk muhasebesi hakkındaki görüş ve düşünceleri sorumluluk muhasebesi sisteminin genel olarak etkinlik ve verimliliği (genel ortalama=3,165), merkezkaç yönetim sistemi(genel ortalama=3,289), sorumluluk raporları ve performans ölçümü(genel ortalama=3,257) olarak ayrı ayrı incelendiğinde de görüş ve düşüncelerinin olumlu olduğu ve aralarında çok önemli bir fark olmadığı gözlenmektedir. Diğer taraftan, bu 3 alt ölçekte de devlet ve özel hastanelere göre farklılık göstermemektedir.

Bu sonuçlar hastane işletmeleri yöneticilerinin, sorumluluk muhasebesi sisteminin hastane işletmelerinde uygulanabilirliği açısından olumlu yönde düşündüklerini göstermektedir. Örgüt kültürü açısından sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi ve elde edilecek faydalar öncelikli olarak örgüt kültürü açısından kabul edilebilir olmasını gerektirmektedir. Konya bölge hastaneleri yöneticileri sorumluluk muhasebesi sistemini uygulanabilir olarak görmektedirler.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Sağlık hizmeti veren en önemli alt sistem olan hastanelerde sunulan bu hizmetin insan kaynaklı olması ve insan sağlığı gibi önemli bir unsurun üzerine kurulmuş olması bu organizasyonlarda verilen hizmetin kalitesi yanında etkinliğini de ön plana çıkarmaktadır.

Sağlık hizmetinin vatandaşlara verilmesi, devletin asli görevlerinden bir olması, devletin kamusal anlamda bu sektörde varlığını gerektirmektedir. Kamu hastaneleri devletin bu asli görevini yerine getirmede yararlandığı kurumlardır. Fakat sadece kamusal anlamda bu hizmetin verilmesi oluşan talebi karşılamaya yetmemekte özel hastanelerde bu talebi karşılamada devletin kurumlarına yardımcı olmaktadır.

Türkiye’ de 2011 yılında T.Ü.İ.K. (Türkiye İstatistik Kurumu) tarafından açıklanan son istatistiki veri olan 2008 yılı için, toplam sağlık harcaması 57 Milyar 740 Milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bu değer gayri safi yurt içi hasılanın % 6,1’ ini oluşturmaktadır. Toplam sağlık harcamalarının yaklaşık % 40’ ı hastane işletmelerinde gerçekleşen harcamalardan meydana gelmektedir. Bu durum hastane işletmelerinde verilen hizmetin kalitesinin artırılmasının yanında bu işletmelerde etkin bir yönetimin gerekliliğini de ortaya koymaktadır. Kaliteden ödün vermeden sağlanabilecek etkin verimli bir hizmet iyi bir yönetim ve maliyet kontrolünü gerektirecektir. Bu açıdan sorumluluk muhasebesi bu organizasyonlarda etkin bir yönetim yanında maliyet kontrolünü de sağlayabilecek bir sistem olarak önemini ortaya koymaktadır.

2012 yılı itibari ile geçiş sürecinin devam ettiği Kamu Hastane Birlikleri ile hedeflenen kamu hastanelerinin yerinden yönetimi amaçlı uygulama da kamu hastanelerinin yeniden yapılandırılması sürecinde önce yerel olarak yönetimin göçerilmesi sonra hastanelerde sağlık hizmetleri yanında mali ve idari açıdan yetki devrinin sağlanması sürecine sorumluluk muhasebesi kamu hastanelerinin geçiş sürecine katkı sağlayabilecek bir sistemdir. Kamu hastane birlikleri ile kamu hastanelerinin yönetiminde sağlanacak bu değişim yakın zamanda özel hastanelerde de etkin faydaları görüldükçe uygulamaya geçirilebilecektir.

Uygulamada sorumluluk muhasebesi sisteminin bu hastanelerde uygulanabilirliği, sorumluluk merkezlerinin oluşturulması, merkezi yönetimden merkezkaç bir yönetim sistemine geçiş, sorumluluk merkez yöneticilerine yetki devrinin sağlık hizmetleri yanında mali açıdan da yapılması, organizasyon şemalarının ve muhasebe sisteminin sorumluluk muhasebesi sistemine göre oluşturulması, merkezlerde denetim ve kontrol amaçlı sorumluluk raporlarının oluşturulması ve buna bağlı olarak performans ölçümlerinin yapılması, yine performans ölçümleri için gerekli etkin bütçelerin oluşturulması açısından değerlendirilmiştir.

Uygulamanın örneklimi olan Konya bölge hastaneleri, Türkiye' nin genel potansiyeline örnek bir pilot bölgedir. Özellikle kamu hastanelerinin il ve ilçelerde varlığı, özel hastanelerin özel ve vakıf hastaneleri olarak hizmet vermesi, kamu ve vakıf üniversite hastanelerinin varlığı Türkiye' nin genel durumunun bir örneklimi olarak da kabul edilebilir.

Tezin uygulama bölümünde sorumluluk muhasebesinin hastane işletmelerinde uygulanabilirliği iki farklı grupta incelenmiştir. Bu iki grup yönetim sisteminin benzerliği ve gelir ve gider oluşumundaki benzerlik (döner sermayeli işletme olmaları) açısından devlet hastaneleri ve kamu üniversite hastaneleri birinci grup, özel ve vakıf hastaneleri ise ikinci grup olarak belirlenmiştir.

Elde edilen sonuçlara göre sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği bu organizasyonlarda sorumluluk muhasebesi sistemi için gerekli olan şartları taşımaları açısından değerlendirilmiştir. Uygulama sonuçlarına göre elde edilen veriler değerlendirildiğinde şu sonuçlara ulaşılmıştır.

Yönetim sistemi açısından bakıldığında hem kamu hastanelerinde hem de özel hastanelerde merkezi bir yönetim sisteminin etkin olduğu görülmektedir. Bu sistem açısından sorumlulukların dağılımının bu işletmelerde mevcut olduğu fakat mevcut sistem içinde karar verme açısından yetki dağılımının etkin bir şekilde kullanılmadığı görülmektedir. Yani genelde yetkiler üst yönetim tarafından alınmaktadır. Merkezi bir sistemin uygulanması ve genelde üst yönetim tarafından kararların verilmesinin en önemli sebepleri olarak kamu hastanelerinde bürokratik

yapının varlığı, tecrübeli yöneticilerin bulunmayışı, yönetim konusunda personel eksikliği belirtilirken, özel hastanelerde üst yönetim mekanizmasının yönetimi paylaşmama isteği, küçük işletme olmaları ve yine yönetim konusunda personel eksikliği olarak belirtilmektedir.

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğinin temel şartlarından birisi merkezkaç bir yönetim anlayışının işletme içinde varlığıdır. Buradaki amaç yetki dağılımının sağlanmasıdır. Yetki dağılımı sorumluluk merkez yöneticilerine yönetim açısından özerklik sağlanmasıdır. Bu sayede sorumluluk merkez yöneticileri merkezlerindeki oluşan faaliyetler açısından etkin bir karar verme özgürlüğüne sahip olabileceklerdir.

Konya bölge hastanelerinde merkezi yönetim sistemi ağırlıkta bir yapı olmasına rağmen yetki dağılımının yapıldığı görülmektedir. Merkezi bir sistem uygulanmasının yanında yetki dağılımının yapılabilir olması bir tezatlık oluşturmaktadır. Karşılıklı görüşmelerde elde edilen bilgiler doğrultusunda yetki dağılımının genelde merkezlerde verilen sağlık hizmetleri açısından yapıldığı fakat sorumluluk muhasebesinin gerektirdiği merkezlerdeki gelir ve gider kontrolü açısından ise bu yetki dağılımının yapılmadığı belirtilmektedir. Özellikle sağlık hizmetleri açısından yetki dağılımının yapılmasının nedeni hastane işletmelerinde konularında uzman personelin görev almasının bir sonucudur. Uzman personel görevli olduğu ve sorumluluk alanı içinde oluşan faaliyetler açısından tam bilgiye sahip olmasından dolayı etkin bir yetkiye sahiptir. Fakat bu yetki sorumluluk muhasebesinin gerektirdiği (gelir ve gider kontrolü açısından) yetki genişliğini tam olarak oluşturamamaktadır.

Sorumluluk muhasebesinin organizasyonlarda uygulanabilirliği için bir başka unsur organizasyon şemalarının varlığıdır. Organizasyon yapısının belirlenmesi ve sorumluluk muhasebesine uygun bir yapının belirlenebilmesi için gerekli bu durum sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, sorumlu yöneticilerin denetim amaçlı düzenlenen sorumluluk raporlarını alt yönetimden üst yönetime doğru sunmaları, dikey ve yatay organizasyon açısından kimin kime bağlı olduğu, sorumlu yöneticilerin sorumluluk alanlarının belirlenmesi gibi organizasyon yapısının bu şemalarda gösterilmesi gerekmektedir.

Organizasyon şemaları kalite ve performans standartları açısından hem kamu hem de özel hastanelerde zorunlu olmasından dolayı Konya bölge hastanelerinin tamamında mevcuttur. Bu şemaların ise yönetim kademelerinin belirlenmesi, dikey ilişkinin belirlenmesi sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, sorumlu yöneticilerin belirtilmesi ve sorumluluk alanlarının belirlenmesi açısından uygun bir yapıda olduğu fakat özellikle hastane işletmelerinde ki matris yapının önemli unsurlarından yatay ilişkilerin belirlenmesi açısından yetersiz olduğu görülmektedir. Sorumluluk muhasebesi açısından önemli olan, matris yapının sonucunda bazı merkezlerde çalışan personellerin oluşturduğu proje organizasyonlar üste karşı sorumluluklarda çatışmaların ortaya çıkmasına neden olabileceği için organizasyon şemalarında özellikle belirtilmesi gerekmektedir. Bu durumun kamu hastanelerinde özel hastanelerde göre daha yetersiz olduğu görülmektedir.

Sorumluluk Muhasebesi sistemi açısından en önemli unsurlardan birisi de sorumluluk merkezlerinin varlığıdır. Anket oluşturma aşaması öncesinde belirlenen hastane işletmelerindeki merkezler hastanelerin karmaşık yapısı içinde verilen hizmetlerin çeşitliliği açısından en etkin olan merkezler; poliklinikler, servisler, acil, ameliyathane, eczane, yardımcı birimler, yönetim birimleri yanında laboratuvar, yoğun bakım gibi özel nitelikli merkezler olarak belirlenmiştir. Örneğin radyoloji merkezi verilen hizmet açısından tanı ve tedaviye yardımcı merkez olarak laboratuvar merkezine benzediği için sadece laboratuvar merkezi değerlendirmeye alınmıştır.

Bu merkezlerin varlığı Konya bölge hastanelerinde araştırılmış ve bu merkezlerin sorumluluk muhasebesine uygun sorumluluk merkezi niteliği (maliyet, gelir, kar, yatırım) belirlenmeye çalışılmıştır. Kamu ve özel hastanelerde belirlenen merkezlerin aynı şekilde var olması ve verilen hizmetlerin de aynı niteliği taşımasından dolayı gruplar açısından ayrı ayrı bir değerlendirme yapılmayarak genel olarak sonuçlar ortaya konmuştur.

Elde edilen sonuçlar doğrultusunda poliklinikler gelir ve kar merkezi, servisler kar merkezi, acil kliniği, kar merkezi, laboratuvar maliyet merkezi, ameliyathane kar merkezi, eczane maliyet merkezi, yardımcı hizmetler maliyet merkezi, yönetim maliyet merkezi, yoğun bakım kar merkezi olarak bulunmuştur.

Hastaneler, sorumluluk muhasebesine göre genel olarak bir yatırım merkezi niteliğindedir. Kamu hastanelerinde mali ve idari açıdan yatırım kontrolü açısından karar yetkisinin kısıtlı olarak yöneticilere verilmiş olması özel hastanelerde de yatırım kararlarının bir üst organizasyon veya yönetim kuruluna ait olması dolayısı ile tam bir yatırım merkezinden bahsedilememektedir. Kamu hastanelerinde Kamu Hastane Birlikleri Kanunu ile genel sekreter ve hastane yöneticisi kavramları ile bu yapıya bir geçiş yapılma hedefi görülmektedir.

Hastane içindeki bir karar merkezi yöneticisine de yatırım kontrol yetkisi verilerek yatırım merkezi oluşturulabilir. Fakat bu tip bir merkezin hem kamu hem de özel hastanelerde bulunmadığı uygulama sonuçlarına göre bulunmamaktadır.

Nitelikleri açısından belirlenen sorumluluk merkezlerinde bulunan yöneticilerini faaliyet kontrolleri yanında merkezkaç bir yapıya bağlı olarak oluşan gelir ve giderleri de kontrol edebilme yetkisine sahip olmaları gerekmektedir. Konya bölge hastanelerinde genel olarak bu yapı araştırılmış ve elde edilen sonuçlar doğrultusunda hastane işletmelerinin yönetim sistemi yetki dağılımı önceden bulunan sonuçlar doğrultusunda yapıyor olsa da gelir ve giderler açısından yöneticilerin kontrol gücünün yetersiz olduğu, kontrol yetkisinin gelir ve giderler açısından sadece miktar belirleme ile sınırlı olduğu görülmektedir.

Bu durumda yetki paylaşımının sağlık hizmet faaliyetlerin kontrolü açısından varlığı mevcut olsa da gelir ve gider açısından sorumluluk muhasebesine uygun bir mevcudiyetin oluşmadığını sonuçlar ortaya koymaktadır.

Özel hastanelerde ve kamu hastanelerinde mali ve idari yapılanmanın ayrı olarak örgütlenmiş olması (satın alma birimleri v.b.) sorumluluk merkez yöneticilerinin sadece gelir ve gider açısından miktar kontrolü ile sınırlı kalmasına sebebiyet vermektedir. Özel hastanelerde, mali ve idari açıdan kontrolün sorumluluk merkez yöneticilerine verilmesi durumunda, sorumluluk raporları aracılığı ile üst yönetim denetim ve kontrol gücünü sağlayabilecektir.

Kamu hastanelerinde ise karşılıklı görüşmelerde yerleşmiş teammüler doğrultusunda üst yöneticiler harcama yetkilisi olarak kabul edilmekte ve mali ve idari açıdan sorumluluk merkez yöneticilerine bu yetkinin aktarılamayacağı ifade

edilmektedir. Üst yöneticilerin bu fikri Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda harcama biriminin en üst yetkilisinin harcama yetkilisi olacağı ifade edilmesine rağmen devam eden kanun maddesi teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle bu yetkinin alt birimlere kaydırılabileceğini ifade etmektedir.

Daha öncede ifade ettiğimiz sorumluluk muhasebesinin yönetim açısından avantajlarının yanında bir diğer faydası da maliyet kontrolü üzerine olacaktır. Sağlık hizmetinin kalitesini artırmak için sağlığa ayrılacak değerlerin azaltılmasının etkin sonuçlar vermeyeceği kesindir. Bu açıdan oluşan maliyetlerin en asgariye indirilmesi yanında sağlık hizmetinde kalitenin artırılması arasında dengeyi sağlayacak optimum faydanın sağlanması gerekmektedir. Bu da ancak maliyet kontrolü ile sağlanabilir.

Kamu hastanelerinde ve özel hastanelerde orta dereceli bir maliyet kontrolü gerçekleştirilmektedir. Sorumluluk merkezleri içinde en az maliyet kontrolünün sağlanabildiği yerler acil kliniği, servis ve ameliyathanelerdir. Maliyet kontrolünün sağlanması ile ilgili gruplar arasında anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Maliyet kontrolünün sağlanamamasına neden olan önemli etkenler araştırıldığında kamu hastanelerinde sorumluluk merkezleri bazında maliyet kontrolünün sağlanamaması, maliyet kontrolü açısından uzman personelin yetersizliği, ve işletme faaliyet sürecine etki eden S.U.T. , Döner sermayenin bulunması ve Döner sermaye ile ilgili faaliyetlerin yönetmeliklerle belirlendiği şekilde yapılması gerekliliği, sağlık sisteminde devamlı yeni uygulamaların varlığı (D.R.G.) sebepler olarak gösterilmektedir. Özel hastanelerde ise maliyet verilerinin yetersizliği, hastane işletmelerinin kullandığı bilgisayar programlarının yetersizliği ve sorumluluk merkezleri bazında maliyet kontrolünün sağlanamaması maliyet kontrolünün etkin bir şekilde yapılamamasının başlıca nedenleri olarak gösterilmektedir.

Sorumluluk muhasebesi uygulanabilirliği açısından sorumluluk merkezlerinde oluşacak maliyetler sorumluluk raporlarında ayrıntılı olarak belirtilecek ve kontrol edilebilirlik doğrultusunda bu raporlarda gerekli düzenlemeler yapılacaktır. Maliyetlerle ilgili düzenlenecek sorumluluk raporlarında özellikle 3

önemli maliyet kalemi gösterilecektir. Bunlar direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir. Hastane işletmelerinde sorumluluk merkezleri bazında direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri açısından girdilerin belirlenmesi mümkünken en önemli sorun genel üretim giderlerinde ortaya çıkmaktadır. Maliyet muhasebesi açısından genel üretim giderleri dağıtım anahtarları kullanılarak hesaplanabilecektir. Kamu hastanelerinde genel olarak ortak giderlerin dağıtımının merkezlere dağıtımının yapılmadığı görülmekte, özel hastanelerde ise kamu hastanelerine göre daha yüksek bir oranda yapılabildiği görülmektedir. Yine genel üretim giderlerinin yardımcı merkezlerde ortaya çıkan maliyetlerin esas hizmet merkezlerine dağıtımını araştırıldığında kamu hastanelerinde bu dağıtımın % 82,6 oranında yapılmadığı buna karşın özel hastanelerde % 33,3 oranında yapılırken % 41,7 oranında ise kısmi olarak yapıldığı görülmektedir. Bu açıdan sorumluluk merkezleri bazında genel üretim giderleri açısından sorumluluk raporlarında oluşturulacak maliyet değerlerinin etkin bir maliyet kontrolü için yeterli olmayacağı ortadadır. Özel hastanelerde ise işlem kolaylığı açısından dağıtımda basit dağıtım yöntemi kullanılmaktadır.

Maliyet kontrolü açısından maliyet kalemlerinden bir olan genel üretim giderlerinin özellikle kamu hastanelerinde maliyetlerin belirlenmesi açısından önemsiz görülmesi etkin bir maliyet kontrolünün önündeki en önemli engellerden biridir. Sorumluluk merkezleri bazında maliyetlerin belirlenmesi ve özellikle her merkezin kendi maliyet değerlerini ortaya koyması ile birlikte üretilen değerlerin birim maliyetlerinin ortaya konulması genel üretim giderlerinin dağıtımında hastane işletmelerine kolaylık sağlayabilecektir. Bunun için maliyet merkezi olarak kabul edilen yardımcı merkezlerin yapay kar merkezleri haline dönüştürülmesi gerekmektedir. Yine ortak giderlerin daha etkin bir şekilde dağıtımını için bu giderlerle ilgili ölçüm aletlerinin merkezlere bağlanması ile net sonuçlara ulaşmakta mümkündür. Örneğin ameliyathane merkezine takılacak bir su saati ile bu merkezin harcadığı su net olarak maliyetlendirilebilecek ve bu şekilde hem sorumluluk merkezinin ortak giderlerden aldığı pay net olarak hesaplanacak hem de kontrol edilemez bir maliyet olan ortak giderler kontrol edilebilir bir maliyet haline

dönüştürülebilecektir. bu çalışmalar sonucunda hastane işletmelerinde daha etkin bir maliyet kontrolü de sağlanmış olacaktır.

Kamu hastanelerinde genel yardımcı hizmet merkezlerindeki oluşan giderlerin esas hizmet üretim merkezlerine dağıtımının yapılmadığı görülmektedir. Sağlık bakanlığına bağlı hastaneler özellikle tıbbi hizmetler dışındaki yemek, kat hizmetleri, güvenlik konularında hizmeti dışarıdan almasından dolayı genel üretim giderlerinin dağıtımı birim fiyatlarının belirlenme imkanı doğrultusunda daha kolay olarak hesaplanabileceği açıktır.

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından muhasebe sisteminin de sorumluluk merkezleri temel alınarak uygulanması gerekmektedir. bugün özel hastaneler haricinde kamu hastanelerinde de Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu' na göre kamu hastaneleri tek düzen hesap planlarına göre muhasebe sistemini düzenlemektedir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği açısından tek düzen hesap planı içindeki hesaplar alt hesaplar yolu ile sorumluluk merkezi bazlı düzenlenmelidir. Genel olarak Konya bölge hastanelerinde kullanılan hesap planları sorumluluk merkezi bazlı bir şekilde düzenlenmediği görülmektedir. Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin kullanımı ile bu yapının oluşturulması mümkündür. Genel olarak bakıldığında muhasebe sistemi için kullanılan muhasebe programlarının hastane işletmelerinde bu yapıya dönüşümü için uygun olduğu görülmektedir.

Sorumluluk muhasebesinin son aşaması sorumluluk raporlarıdır. Sorumluluk raporlarının düzenlenmesi sorumluluk muhasebesinin işletmeye sağlayacağı yönetimin hedef ve amaçlar için denetim ve kontrol sürecine etkisi ve maliyet kontrolü aşamalarında kullanılacak değerleri gösterir sonuçlar olacaktır. Sorumluluk raporlarında, sorumluluk merkezleri bazında bütçelenen değerler, cari dönem değerleri ve farkların gösterildiği sapmaların mutlaka belirtilmesi gerekmektedir. Her sorumluluk merkezinde merkezin niteliğine göre farklı değerlerin gösterileceği sorumluluk raporları hazırlanacaktır. Örneğin maliyet merkezlerinde sadece maliyet değerleri, kar merkezlerinde ise maliyet değerlerinin yanında gelir değerleri de ayrıca gösterilecektir.

Yönetim muhasebesi açısından önemli olan ve üst yönetimin denetim ve kontrol sürecine yardımcı olacak plan ve hedeflerin belirlenmesi ve bu amaçla hazırlanan sorumluluk raporlarının oluşturulması amacı ile öncelikli olarak hastane işletmelerinde bütçelemenin varlığı araştırılmıştır. İşletmenin hedef ve amaçlarının ortaya konulduğu bütçeler kamu hastanelerinin tamamında, özel hastanelerin ise % 66,7' sinde yapılmaktadır. Sorumluluk raporlarının hazırlanması ile ilgili olarak gerekli baz değerlerin ortaya konabilmesi için her sorumluluk merkezinde oluşan gelir ve gider değerlerinin bütçelenmesi gerekmektedir. Tahmini gelir ve gider bütçesi uygulaması açısından bakıldığında kamu hastaneleri ve özel hastanelerin tamamı bu tip bir bütçe hazırlamaktadır. Yalnız hazırlanan bütçelerin hem kamu hem de özel hastanelerde ağırlıkta hastanenin geneli için hazırlandığı görülmektedir. Yani sorumluluk merkezi bazlı bir bütçe hazırlama oranı oldukça düşüktür. Hazırlanan bütçelerin sorumluluk merkezi bazlı hazırlanması gerekliliği doğrultusunda bir diğer durum da bu bütçelerin etkin sonuçlara ulaşımı açısından esnek hazırlanması gereğidir. Hastane işletmelerinin yine önemli bir kısmının bu bütçeleri esnek değil kullanılan yöntemler ve hazırlanma sürelerinin uzunluğu açısından sabit bütçe olarak hazırladıkları görülmektedir.

Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu' na göre devlet hastaneleri İzleyen yıl ve sonraki iki yıl olmak üzere 3 yıllık bütçeler çıkarılmaktadır. İzleyen yıl haricinde orta vadeli planlar açısından sonraki iki yıl içinde bütçe yapılması istenmektedir. Yalnız çıkarılan bütçelere sabit bütçe tipi ile yapılmaktadır. Bu planların daha gerçekçi hazırlanabilmesi için esnek bütçe tipi bir çalışma daha uygun sonuçlar verebilecektir.

Bütçelemenin gerekliliği etkin sonuçların önceden sistemli bir şekilde belirlenmesi amacı ile gerekli olmasıdır. Fakat sorumluluk raporlarının hazırlanması aşamasında bütçeleme çalışmalarının olmaması durumunda geçmiş dönem değerleri kullanılarak da karşılaştırmalar için bu değerlerden faydalanılabilir. Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği için gerekli şart sorumluluk raporlarının oluşumu için gerekli ortamın mevcudiyetidir. İç rapor kullanımı açısından bakıldığında Kamu hastanelerinin % 52' si ve özel hastanelerin % 67' si iç raporlama sistemini kullanmaktadırlar. Kullanılan bu yapı sorumluluk

raporlarına uygun olup olmadığı açısından yapılan araştırmada bu yapının sorumluluk raporlarına uygun bir şekilde gerçekleştirilmediği görülmektedir. Yalnız iç raporlama sisteminin olması ve hedeflerin belirlenmesi açısından rapor sistemi üzerinden değerlendirmelerin yapıldığı toplantıların oluşumu sorumluluk raporlarının hastane işletmelerinde kullanılabilirliği için uygun bir yapıyı oluşturmaktadır.

Mevcut durumda kamu hastanelerinde üst yöneici faaliyet raporlarını Sağlık Bakanlığı, Sayıştay ve Maliye Bakanlığına göndermektedir. Bu raporlarda, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgileri bulunmaktadır.

Sorumluluk merkez yöneticilerinin üst yönetime ulaştıracakları, ifade edilen bilgilerden oluşan sorumluluk raporları ile daha etkin raporlar hazırlanırken aynı zamanda üst yöneticileri hastane geneli ile ilgili daha uzun sürelerde rapor hazırlama yükümlülüğünden de kurtamış olacaktır.

Sorumluluk raporlarının işletmelere sağlayacağı bir diğer yararda etkin olan merkezlerle etkin olmayan merkezlerin belirlenmesini sağlamasıdır. Fakat hastanelerde sorumluluk raporları ile zarar eden kuruluşların belirlenmesi durumunda bu merkezlerin kapatılması her zaman mümkün olmayacaktır. Örneğin bir hastanede kar merkezi olarak belirlenen bir acil merkezin ilerleyen yıllarda devamlı zarar etmesi durumunda bu merkezin kapatılması gibi bir durum söz konusu olmayacaktır. Bu durum da hastaneler dışarıdan hizmet alma yoluna gidebilirler. Özellikle zarar eden merkezlerin kapatılarak bu merkezlerin verdikleri hizmetler dışarıdan karşılanabilir.

Sorumluluk raporları ile, elde edilen sonuçlar doğrultusunda performans ölçümü gerçekleştirilecektir. Bu sayede etkin bir kontrol yanında hedeflere ulaşmakta her bir sorumluluk merkez yöneticisinin hastane geneline yaptığı etkinin de daha net olarak görülmesi ve yöneticilere sağlayacağı teşvik açısından,

performans değerlemesi, hastane işletmelerinin verimliliğinin artışında da etkin bir sistem olacaktır.

Hem kamu hem de özel hastanelerinde daha çok gelire göre performans değerlemesi yapıldığı görülmektedir. Sorumluluk raporları ile performans ölümü sağlandığında hastane işletmelerinde gelir yanında maliyetler de performans değerlemelerinde etkin olacak ve bu şekilde mziyet kontrolü zendirilmif olacaktır.

Genel olarak bakıldığında Konya bölge hastanelerinde sorumluluk muhasebesi sistemi uygulayan bir hastane işletmesi bulunmamaktadır. Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği açısından hastane işletmelerinin merkezi yönetim sisteminden merkezkaç bir yönetim sisteminin gerektirdiği daha demokratik bir yapının uygulamaya sokulması ve özellikle gelir ve gider kontrolü açısından bu demokratik yapının sağlanması ile mümkün olabilecektir.

2005 yılında yayınlanan Sayıştay performans raporunda da belirtildiği gibi kamu ve özel hastane işletmeleri, karmaşık ve komplike organizasyon yapılarından dolayı modern anlamda hastane yönetimi konusunda eğitim ve deneyime sahip olan personeller tarafından yönetilmelidir. Yönetim sürecinde karmaşık yapı sorumluluk merkezlerine ayrılarak çözümlenebilir. Bu sayede hastanelerde hesap verme sorumluluğu yaygınlaştırılacaktır.

Bugün hastanelerin daha etkin yönetimi için sorumluluk merkezlerine atanacak konularında uzman sorumluluk merkezi yöneticileri ile bu işlevin giderilmesi aynı zamanda maliyetlerin etkin kontrolünü sağlayacak bir düzenlemeyi de ortaya çıkaracak, kaynakların verimsiz kullanımını engellenebilecektir.

2007-2013 yıllarını kapsayan Dokuzuncu Kalkınma Planı' nda devlet hastanelerinin idari ve mali açıdan özerkliğe kavuşturulması gerektiği konusu önceki kalkınma planlarında olduğu gibi tekrar gündeme gelmiştir. Bu açıdan da bakıldığında kamu hastanelerinin birer yatırım merkezi olarak ayrı bir idari ve mali yapıda revizyona uğratılması için sorumluluk muhasebesinden faydalanılması gerekmektedir.

Kamu hastanelerinde "Kamu Birliği Yasası" ile de getirilmeye çalışılan mali özerkliğin hastane genelinde, hastanedeki sorumluluk merkezlerine doğru

indirgenmesi ile sorumluluk muhasebesine uygun bir yapı kamu hastanelerine kazandırılacak bir gelişme olacaktır. Özel hastanelerde ise profesyonel bir yönetim anlayışının etkin hale getirilmesi, özel hastanelerin kar amacının üstünde çağdaş işletmecilik felsefesinin girişimcilere kazandırılması ile sorumluluk muhasebesine uygun bir yapının önü açılacaktır.

Bugün artık tam otomasyonu yakalayan hastanelerimiz, tıbbi kayıtlarını bilgisayar ortamında tutmaya başlamıştır. Tam otomasyona ek olarak, güvenlik sistemleri, monitör, internetten randevu, internetten görüntü, sıramatik, Kiosk¹⁷ uygulamaları, finansal raporların, faaliyet raporlarının ve diğer istatistiksel bilgilerin programlardan alınabilirliği mümkündür. Sorumluluk raporları hastanelerin sorumluluk merkezleri haline getirilmesi ile verilerin bu düzenleme doğrultusunda girilmesi ile birlikte bilgisayar üzerinden istenildiğinde alınabilecek hale gelmiştir.

Hastanelerde sorumluluk muhasebesine uygun bilgi akış sistemi oluşturularak bir tıbbi istatistik birimi kurulmalı, bu sayede sorumluluk raporları için gerekli bilgilerin sorumluluk merkez temelli olarak ulaştırılması sağlanmalıdır. Bu birimde elde edilecek istatistik bilgilerin doğruluğu ise çalışan personelin veri gerçekliğinin ölçümünü yapabilecek uzman kişilerden oluşturulması gerekmektedir.

Hastane işletmeleri sektörel açıdan faaliyet yoğunluğu, karmaşık bir yapıda bir sistem oluşturması, verdiği hizmetin önemi açısından çağdaş bir işletmecilik anlayışı ile yönetilmesi gereken başlıca kurumlardır. Devletin bu sektör üzerindeki belirleyici yapısının azaltılması, Sosyal Güvenlik Kurumu' nun hastane işletmeleri için en büyük müşteri potansiyele sahip bir yapıdan kurtarılması, bunun için özel sağlık sigortası sisteminin özendirilmesi, kamu hastanelerinin döner sermayeli bir işletme olarak global bütçeye bağlı olarak aldığı gelir payının daha adilane bir şekilde dağıtımı veya bu hastanelerin özerkleştirilerek kendi gelir ve gider yönetimini sağlaması, yine kamu üniversite hastanelerinin eğitim ve sağlık sistemi olarak ayrı olarak yönetilmesi, hastanelerde profesyonel bir yönetim için mali ve idari anlamda genel direktörlük yapacak işletmecilik eğitimi almış bireylerce üst kademe yönetilmesi hastane işletmelerinin sorumluluk muhasebesinin uygulanabilir bir

¹⁷ Dokunmatik ekranlı kısıtlı bilgi girişi olan bir bilgisayar. Bkz. <http://www.tr.wikipedia.org/wiki/Kiosk>

yapıyı oluşturabilmesi için gereken düzenlemeler olacaktır. Devlet hizmet üretiminden kademeli olarak çekilerek özel sektör ve üçüncü sektörün önünü açmalıdır.

Hastanelerin mali ve idari anlamda düzenlenmesi ve çağdaş bir yönetim sistemi için, üst yönetimi oluşturacak bireylerin yetiştirilmesi amacı ile üniversitelere sağlık işletmeciliği bölümlerinin daha fazla açılması yoluna gidilebilir ve bu yöneticilerin sorumluluk merkezlerinin başında yönetici olarak görev almaları sağlanabilir.

Sorumluluk muhasebesi sistemi ile karmaşık yapının sorumluluk merkezleri bazında organizasyon yapısının oluşturulması ile bir düzene kavuşturulabilecektir.

Yine sağlık hizmetlerindeki harcamaların azaltılması için sağlıkta dönüşüm programlarının makro açıdan gerekli düzenlemelerden oluştuğu görülmektedir. Sağlık harcamalarının azaltılması için sağlığa ayrılan payın kısılması geçerli bir sonuç ortaya koymayacaktır. Makro açıdan devlet tarafından yapılan uygulamalar bu sektörde kısa ve orta vadede sonuç vereceği kesindir. Son yıllarda bu tip eylemlerin başarıya ulaştığı günümüzdeki sağlık sisteminin durumu da bu düzelmeyi gösterir niteliktedir. Yalnız uzun vadeli sonuçlar için sağlık sisteminin en önemli alt sistemi olan hastanelerde mikro açıdan önlemlerin alınması gereklidir. Bunun için de hastanelerde çağdaş bir yönetim sisteminin uygulanması, kontrol ve denetimin etkin uygulanması ve maliyet kontrolünün maksimum seviyeye çıkarılmasını gerektirmektedir. Hastaneler sağlık sektöründe oluşturduğu yer açısından büyük işletmeler arasında değerlendirilmekte ve bundan dolayı da genel işletmeler gibi profesyonel anlamda yönetilmeleri gerekmektedir. Bu açıdan sorumluluk muhasebesi sistemi hastanelerin profesyonel yönetimine yardımcı olacak bir sistemdir.

Hem kamu hem de özel hastane yönetiminde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği ve elde edilecek etkin sonuçlar öncelikli olarak sistemin getireceği etkin faydaların yönetim tarafında kabul edilmesine bağlıdır. Sistemin uygulanması uygulamanın son bölümde elde edilen sonuçlar ile her iki grup yöneticileri için de sorumluluk muhasebesi sisteminin hastane işletmelerinde etkin ve verimliği artırıcı bir sistem olduğu kabul edilmektedir.

KAYNAKÇA

- Acil Sağlık Hizmetlerinin Sunumu Hakkında Genelge, T.C. Resmi Gazete, 26918, 26/06/2008
- AĞDELEN Zafer, ERKUT Haluk (2003). İnsan Kaynakları Yönetiminin Firma Finansal Performansı Üzerindeki Etkisi, *İTÜ Dergisi*, Cilt:2 Ağustos, Sayı:4.
- AIDEMAR Lars-Gîran, (2001). The Meaning Of Balanced Scorecards In The Health Care Organisations, *Financial Accountability&Management*, 17(1), February, 0267-4424.
- Aile Hekimliği UygulamaYönetmeliği (2010). T.C. Resmi Gazete, 27591, 25 /05/2010
- AK Bilal (1990). *Hastane Yöneticiliği*, Ankara : Özkan Matbaacılık.
- AK Ergin (1995). Hastane Hizmetleri Etkinliğinin Artırılmasında Mimari Yerleşim Ve Bina Düzeni (Ergonomi,Biyomedikal Mühendislik) Ve İhtiyaç Programından İnşaatın Kabulunde Sorunlar, *1. Ulusal Sağlık Kuruluşları Ve Hastane Yönetim Sempozyum*”, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Sempozyum Kitabı.
- AKAR Çetin, ÖZGÜLBAŞ Nermin (2003). *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim*, Eskişehir : Anadolu Üniversitesi Yayın No:1388, sayı 12.
- AKAT İlter, BUDAK Gönül, BUDAK Gülay (2002), *İşletme Yönetimi*, İzmir : Barış Yayınevi.
- AKDOĞAN Nalan (2000). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara : Gazi Kitabevi.
- AKDUR Recep (1998). *Türkiye’ de Sağlık Hizmetleri*, Halk Sağlığı, Ankara : Antıp Yayınevi.

- AKDUR Recep (2000). *Türkiye' de Sağlık Hizmetleri Ve Avrupa Birliği Ülkeleri İle Kıyaslanması*, Ankara : Ankara Üniversitesi Basımevi.
- AKDUR Recep (2008). Cumhuriyetten Günümüze Türkiye'de Sağlık, *12. Ulusal Halk Sağlığı Kongresi*, Ankara : Kongre Kitabı, 21-25 Ekim.
- AKDUR Recep (2006). *Sağlık Sektörü: Temel Kavramlar, Türkiye Ve Avrupa Birliği'nde Durum Ve Türkiye'nin Birliğe Uyum*, Yayın No: 2, Ankara : Ankara Üniversitesi Basımevi.
- AKTAN Coşkun Can, SARAN Ulvi (2003). *Sağlık Ekonomisi ve Sağlık Yönetimi*, İstanbul : Aura.
- AKTAN Coşkun Can ve IŞIK A. Kadir (2007). *Sağlık Hizmetlerinin Sunumu Ve Alternatif Yöntemler, Sağlık Ekonomisi ve Sağlık Yönetimi*, İstanbul.
- AKTAN Coşkun Can (2004). Sağlık Bakanlığı Merkez Teşkilatı Yönetim Kapasitesinin Değerlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması, (Yayınlanmamış Rapor), Ankara, Nisan.
- AKWAHLE Willis (2006). An Urgent Call to Professionalize Leadership and Management in Health Care Worldwide , *Management Sciences for Health*, Volume.4.
- ALPUGAN Oktay (1981). *Genel Hastanelerin Kullanımı Türkiye' de Uygulamada Karşılaşılan Kimi Sorunlar Ve Bu Sorunların Çözümlemesi* E.Ü. İşletme Fakültesi Doçentlik Tezi, İzmir.
- ALPUGAN Oktay, HAFTACI Vasfi (1995) *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi*, Edt. SEÇİM Hikmet, Hastane İşletmeciliği Seçme Yazılar, Eskişehir : Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- ALPUGAN Oktay (1995). *Hastanelerde Verimlik Sorunu ve Kimi Öneriler*, Hastane İşletmeciliği Seçme Yazılar, Eskişehir : Anadolu Üniversitesi Yayınları.

- ALPUGAN Oktay (1998). *İşletme Bilimine Giriş*, Trabzon : Per Yayınları.
- ALTAY Asuman (2007). Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Yeni Açılımlar ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:64, Ocak-Mart
- ALTINTAŞ A.Taylan (2003). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*, İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- ALTUĞ Osman (1999). *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul : Türkmen Kitabevi
- APPLEBY John (1992). *Financing Healt Care in the 1990s*. Buckingham : Open University Press.
- ARABACIOĞLU Celal (1991). *Hekimlik ve Hastanecilik*, Ankara : Çukurova Üniversitesi Tıp Fakültesi, Yayın No:15.
- ASLAN Sinan (2004). İşletmelerde Stratejik Faaliyet Bölümleri Arasında Transfer Fiyatlandırması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 12 Nisan.
- ASLAN Şebnem (2004). Hastanelerde Örgütsel Çatışma: Teori ve Örnek Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:11.
- ATAAY Faruk (2007). *Kamu Hastane Birlikleri Tasarısı Üzerine Değerlendirme*, , Birinci Baskı, Ankara : .Türk Tabipler Birliği Yayınları.
- ATAYETER Coşkun (1995). Sağlık kuruluşlarında kalite Yönetimi ve Toplam Kalite kontrolü, ; Sağlık Bakanlığı Hastaneleri İçin bir Model Önerisi, *I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu*, Sempozyum Kitabı, İzmir : Dokuz Eylül Üniversitesi Rektörlük Matbaası.
- ATEŞ Hamza, KIRILMAZ Harun (2009). Bir Yönetişim Modeli Örneği: Kamu Hastane Birlikleri, *VII Kamu Yönetimi Forumu*, Küreselleşme Karşısında Kamu Yönetimi Bildiriler Kitabı, Kahramanmaraş : Sütçü İmam Üniversitesi.

- ATICI Elif (2009). Klinik Aarştırmalar Hakkında Yönetmelik Üzerine, Derleme, *Uludağ Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, Bursa,Sayı 3 Cilt 35.
- ATKINSON, Anthony A.; BANKER Ravij D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Marc, (2001), *Management Accounting*, London : Prentice Hall.
- AYTEK Bintuğ (1983). *İşletme Yönetimi*, Ankara : Turhan Kitabevi.
- AYTEKİN Sinan ve AYTEKİN Gamze (2010). Türkiye’ de Sağlık Hizmetleri ve Kamu Sağlık Harcamalarının Finansmanı, Gümüşhane Üniversitesi *Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Sayı:2, Haziran.
- BALÇIK Bahattin (2002). *İşletme Yönetimi*, Ankara : Nobel Yayınevi.
- BARFIELD Jesse, CECILY Raiborn, KINNEY Micheal (1994). *Cost Accounting Traditions and Innovations*, Second Edition , West Publishing Company.
- BARTLETT C. Raymond (1990). Trends In Quality Management, *Pathology & Laboratory Medicine* , Nov, 114(11).
- BARUTÇUGİL İsmet (1983). *Üretim Sistemi ve Yönetim Teknikleri*, Bursa : Uludağ Üniversitesi Yayınları.
- BEDEIAN G. Arthur (1989). *Management*, New York : The Dryden Press, Holt Rinehart and Winston Saunders College Publishing.
- BENLİGİRAY Yılmaz (1996). *İhtisas Muhasebeleri*, Eskişehir : Birlik.
- BERRY, Eugene Leonard (2005). *Management Accounting Demystified*, California : McGraw-Hill Professional Publishing.
- BIDDLE C. Gary, BOWEN M. Robert, WALLACE S. James (2000). Evidence on EVA, *Social Science Research Network*, Paper Collection, December.
- BIGELOW Barbara, ARNDT Margarete, (1995). Total quality management: Field of dreams? , *Health Care Management Review*, Fall, Volume 20 Issue 4.

- BİLGİN Gülhan, ÇIRAKLI, Zeynep (2010). Hastanelerde Kurum Kültürü, *II. Uluslar Arası Sağlıkta Performans Ve Kalite Kongresi*, Ankara : Bildiriler Kitabı.
- BİRCAN Hüdaverdi, BAYCAN Serap (2004). Sağlık Sektöründe Verimlilik ve Kalite Sistemi: Cumhuriyet Üniversitesi Hastanesi Örneği, *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, Aralık Cilt : 28 No:2.
- BLANCHARD Kenneth, CARLOS P. John, RANDOLPH W. Alan (1998), *Yetki Devri Bir Dakikadan Fazla Zaman Alır*, Yöneticinin Kitaplığı, Çeviren : Gülümser DOKUTAN, İstanbul : Epsilon Yayıncılık.
- BLOCHER J. Edward, CHEN H. Kung, LIN W. Thomas, DOOST Roger, *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Boston : McGraw – Hill Inc.
- BLOOMFIELD P. Brian, COOMBS Rod, COOPER J. David, REA David (1992). Machines And Manouvres: Responsibility Accounting And The Construction Of Hospital Information Systems, *Accounting, Management and Information Technology*, Volume 2, Issue 4, October–December.
- BOADNAR H. George, HOPWOOD S. William (1998). *Accounting Information Systems*, Seventh Edition, New Jersey : Prentice Hall Upper Saddle River.
- BOERMA Wienke (2003). *Profiles of General Practice in Europe*, An International Study Of Variation In The Tasks Of General Practitioners. Utrecht Netherlands: <http://www.nivel.nl> e.t.: 01.02.2012.
- BRANDON Charles, RALPH Drtina (1997). *Management Accounting, Strategy And Control*, International Edition, Newyork : McGrawHill.
- BULUTOĞLU Kenan (2004). *Kamu Ekonomisine Giriş*, İstanbul : Batı Türkelî Yayıncılık.
- BURCH John (1994). *Cost And Management Accounting : A Modern Approach* Auburn : West Publishing Company.

- BURSAL Nasuhi, ERCAN Yücel (1992). *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamaları*, 4.basım, İstanbul : Der Yayınları.
- BÜYÜKMİRZA Kamil (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 9.baskı, Ankara : Gazi. Kitabevi.
- CALDWELL Chip. (1998). *Sağlık Kuruluşlarında Stratejik Yönetim*, Çev. Osman Akinhay, No: 184, İstanbul : Sistem Yayıncılık.
- CAN Ali, İBİCİOĞLU Hasan, *Yönetim ve Yöneticilik Açısından Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi*, , *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y.2008,C.13,S.3, s.253-275.
- CAN Halil, TUNCEER Doğan, AYHAN Yaşar D. (1994). *İşletme ve Yönetim*, Ankara : Aslımlar Yayınevi.
- CANMAN, A. Doğan (1993). *Çağdaş Personel Yönetimi*, Ankara : Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları.
- CAREY Kathleen (1997). A Panel Data Design For Estimation Of Hospital Cost Functions, *The Review Of Economics And Statistics*, Vol:79, No:3 August-1997, 443-453.
- CASARREAL M. Kenia, MILLS L. Jack,PLANT MaryAnn. (1986). Improving Service Through Patient Surveys In A Multihospital Organization, *Hospital & Health Services Administration* No. 2 (31) March/April.
- CAVANAUGH Karen (2004). *Management Accounting System for Hospitals (MASH) Manual*, Bethesda, MD: The Partners for Health Reformplus Project, Abt Associates Inc, Maryland.
- ÇALIŞ Serkan (2006). *Türkiye’de Sosyal Güvenlik Reformu Kapsamında Genel Sağlık Sigortasının İncelenmesi*, İstanbul : Marmara Üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

- CEVAHİR Egemen, ÇATAR Özgür R. (2009). Sağlık Hizmetlerinin sunumunda Devletin Değişen Rolü ve Sağlıkta Eşitlik İlkesi, *Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Dergisi*, İstanbul : Haziran-Temmuz-Ağustos, Sayı 11.
- CHO, W. Hyun, LEE, Hanjoon, KIM Chankon, LEE Sunhee, CHOI Kui-Son. (2004). The impact of visit frequency on the relationship between service quality and outpatient satisfaction: A South Korean study”, *Health Services Research*, Vol. 39(1).
- CLEVERLY O. William. (1989). *Handbook of Health Care Accounting and Finance*, Volume I, Maryland : An Apsen Publication.
- CLEVERLY O. William; (1992) *Essentials of Health Care Finance*, Maryland : An Apsen Publication.
- CLEVERLY O. William, SONG H. Paula, CLEVERLY O. James (2011). *Essentials Of Health Care Finance*, Seventh edition, Jones&Barlett Learning.
- COHEN R. David, HENDERSON B. John (1992). *Health, Prevention And Economics*, Oxford Medical Publications, Oxford University Press.
- COPELAND Tom (2002). *New Developments in Valuation, A Vision for The Future: In Conversation with Financial Strategists*, John Wiley&Sons.
- COŞKUN Ali, GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar (2009). Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS2’ye göre muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:95, Yıl:19, Eylül-Ekim.
- CRAYCRAFT Catherine (1999). A Review of Statistical Techniques in Measuring Efficiency. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 19-27.
- ÇALIŞKAN Zafer (2009). Sağlık Hizmetlerinde Önceliklerin Belirlenmesinde Ekonomik Değerlendirme Yöntemi Olarak Maliyet-Etkililik Analizi, *Süleyman*

Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.14, S.311-332.

ÇATALCA Huriye (1989). *Hastane Hizmetlerinde Kalite Sağlama ve Değerleme sistemleri ve Örnek Olaylar*, Doktora Tezi, İstanbul : İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÇETİN Murat Ecevit Eyüp (2010). Sağlık Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi :OECD Ülkeleri Üzerine Bir Panel Regrasyonu Analizi , *Doğuş Üniversitesi Dergisi* ,11 (2). ss.166-182.

ÇİMEN Mesut, ATEŞ Metin (1997). *Hastanelerde Enformasyon Sistemleri*, Edt. HAYRAN Osman, SUR Haydar, Hastane Yöneticiliği, Ankara : Nobel .

ÇOBANOĞLU Nesrin (1996). Türkiye’ de Sağlık Politikaları ve Etik, *Tıp Etiği – Hukuku – Tarih Dergisi*, Cilt : 4 S.3 s. 104-107.

ÇORUH Mithat (1995). Başkent Üniversitesi Hastanesinde kalite Güvencesi Uygulaması, , *I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu*, Sempozyum Kitabı, İzmir : Dokuz Eylül Üniversitesi Rektörlük Matbaası.

ÇOŞKUN Ali (2009). *Sağlık İşletmelerinde Performans Esaslı Yönetim*, Sağlık işletmelerinde Yönetim Rehberi, Edt.:Ali Çoşkun – Ahmet Akın, Ankara : Seçkin.

DAFT Richard L., (2000). *Management* , Mishawaka-A.B.D : Dryden Press.

DEMİR Sırma (2006). *Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı İnsani Gelişme Endeksi Ve Türkiye Açısından Değerlendirme*, Sosyal sektörler ve koordinasyon Genel Müdürlüğü, <http://ekutup.dpt.gov.t> E.t. : 02.02.2012 .

DEMSKI Joel (1994). *Managerial Uses Of Accounting Information*, Norwell – Massachusetts : Kluwer Academic Publishers.

- DEREBEK Erkan (2006). Tıp Fakültelerinde Döner Sermaye “Personel Katkı Payı Oluşumu Ve Dağıtımı, S.2 [Http://Www.Deu.Edu.Tr/Userweb/Erkan.Derebek/](http://Www.Deu.Edu.Tr/Userweb/Erkan.Derebek/) E.t.: 06.11.2011.
- DİRİCAN M.R (1970). Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Örgütlenmesinin Kısa Tarihçesi, Atatürk Üniversitesi Tıp Fakültesi Tıp Bülteni cilt:2 sayı:7 Erzurum 1970.
- Diyaliz Merkezleri Hakkında Yönetmelik (2010). T.C. Resmi Gazete, 27615, 18 Haziran 2010.
- DOWLESS M. Robert (2007). ,Your guide to costing methods and terminology, Nursing Management, April 2007, <http://www.nursingmanagement.com>. E.t:06.04..2011.
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği (2007). T.C. Resmi Gazete, 26509, 05 Ocak 2007.
- D.P.T. (Devlet Planlama Teşkilatı) (2010). *Temel Ekonomik Göstergeler*, <http://ekutup.dpt.gov.tr/tg/> E.t.: 03.06.2011.
- D.P.T. (Devlet Planlama Teşkilatı) (2001). *Sağlık hizmetlerinde Etkinlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu* Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Yayın no: DPT:2561 – ÖİK:577, Ankara-2001.
- D.P.T. (Devlet Planlama Teşkilatı) (2006). *Dokuzuncu Kalkınma Planı*, <http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/plan9.pdf> E.t.:06.08.2011.
- D.P.T. (Devlet Planlama Teşkilatı) (2007). *Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)*, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayını, Ankara.
- DRUMMOND Michael F. SCULPHER Mark J., TORRANCE George W., O’BRIEN J.Bernie, STODDART Gregl., (2005) *Methods for the Economic Evaluation of Health Care Programmes*, Third Edition, Newyork : Oxford University Press.

DÜLER HAKAN, (1995) Genel Sağlık Sigortası , 1. *Ulusal Sağlık Kuruluşları Ve Hastane Yönetim Sempozyumu*, Sempozyum Kitabı, İzmir : Dokuz Eylül Üniversitesi.

EFİL İsmail (1999) *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon*, İstanbul : Alfa.

ELMACI Orhan. (2005). *Maliyet Muhasebesi*, Kütahya : Ekspres Matbaası.

ERDOĞAN Necmettin, SABAN Metin (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul : Beta Yayınları.

ERDOĞAN Necmettin (2001). *Maliyet Muhasebesi*, İkinci Baskı, İzmir : Şafak Yayınları.

EREN Bülent (2011). *Bir Hekim Örgütü Olarak Hastane*, <http://www.merih.net>. E.t.: 09.09.2011.

EREN Erol (2001). *Yönetim ve Organizasyon*, İstanbul, Beta Yayınları.

ERENÇİN Arif, YOLCU Vesim, (2008). Türkiye’ de Sağlık hizmetlerinin Dönüşümü ve Yerinden Yönetimi, *Memeleket Siyaset Yönetim Dergisi* , Cilt: 3, Sayı: 6.

ERGİNÖZ Ethem, (2008). Türkiye’ de sık karşılaşılan psikiyatrik hastalıklar, *İstanbul Üniversitesi Cerrahpaşa Tıp Fakültesi Sürekli Tıp Eğitimi Etkinlikleri*, Sempozyum Dizisi, No:62, Mart, s.231-238.

ERSOY Korkut, KAVUNCUBAŞI Şahin (1995). Sağlık Kurumlarında Kalite Yönetimi, *I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu* Sempozyum Kitabı, İzmir : Dokuz Eylül Üniversitesi Rektörlük Matbaası.

FERRANTI David (1985). *Paying For Health Services In Developing Countries An Overview*, Washington D.C. : The World Bank Press.

FINKLER, S. A., (1982) The Distinction Between Cost and Charges, *Annals of Internal Medicine*, January, Vol, 96, No. 1, p.102-109.

- FISHER G. Joseph, LAUREEN A. Maines, SEAN A. Pfeffer, GEOFFREY B. Sprinkle (2002). Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance,” *The Accounting Review*, October Vol 77 No. 4, p.847-866.
- FİŞEK Nusret (1983) Halk Sağlığına Giriş , Ankara, HU ve DSÖ Hizmet Araştırma ve Araştırıcı Yetiştirme Merkez Yayını.
- FRIEDLOB G. Thomas, PLEWA Franklin J.(1996), Understanding Return on Investment, Newyork , John Wiley&Sons Inc.
- GALBRAITH Jay R. (1968)“Environmental and technological determinants Of organization design: a case study” , Massachusetts, Massachusetts institute of technology, October.
- GAYLE L. Rayburn (1989) Cost Accounting, Sixth edition, Richard D. Irwin Inc., London. Scinto D.L. “*Product Cost Analysis In The Clinical Laboratory, Hospital Cost Management And Accounting*, Vol 1 , No:7 October.
- GEESINGER Gernot H.(2009) , *Materials and Innovative Product Development*, Elsevier Inc.
- GINTER Peter M., SWAYNE Linda E., DUNCAN Walter, DUNCAN Jack, (2002) *Strategic Management Of Health Care Organizations*, Fourth Edition, U.S.A., Blackwell Publisher Inc.
- GİDER Ömer, AKAR Çetin (2000) Hastane İşletmelerinde Bütçe Sistemi: Radyoloji Departmanı Örnek Uygulaması, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 33, Sayı 1, Mart .
- GÖK Rafet (1981) *Sağlık Kurumlarında Maliyet Hesaplama İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi*, Muğla, A.İ.T.İ.A. Muğla İşletmecilik Yüksekokulu Yayınları, Yayın No: 6 .

- GÜNER M.Fatih, (2004). “Örtülü Kazanç Kavramı Çerçevesinde Transfer Fiyatlandırması Ve Oecd Transfer Fiyatı Belirleme Yöntemleri”; *Yaklaşım Dergisi*, Eylül, Sayı: 14.
- GÜNEY, Filiz (1999). *Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Uygulanması ve Birim Çıktı Maliyetlerinin Uygulanması Bursa Özel Konur Hastanesinde Bir uygulama*, İstanbul, İ.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- GÜRSOY C.Tuncer (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınları, İstanbul 1999.
- HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ (2005). “*Tanıya Dayalı Hastalık Sınıflandırması Sisteminin Pilot Uygulamasına Yönelik Olarak Pilot Hastanelerin Seçimi Ve Değerlendirilmesi Raporu*” Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi Ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirilmesi Projesi, , Ankara, 21.11.2005, <http://www.tig.saglik.gov.tr/> E.t. : 17.06.2010
- HAFTACI Vasfi (2005). *işletme Bütçeleri*, 4.bası, İstanbul, Beta.
- HANSEN Don.R., MOWEN Maryanne (2006). *Cost Management*, Fifth edition,: Accounting and control, Thomson South-Western Public.
- HANSEN, R.Don; MOWEN, M. Maryanne (1992). *Management Accounting*, South-Western Publishing .
- HATİBOĞLU Zeyyat. (1993). *Temel Maliyet-Kar Planlaması ve Kontrolü*, İstanbul Beta Yayınları.
- HATUNOĞLU, Z., DOĞAN, Z., (1996). “İşletmelerde Etkin Bir Gider Kontrolü Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Önemi”, *Vergi Dünyası* Sayı 183.
- HAYRAN Osman, *Sağlık Hizmetlerinin Yönetimi, Hekimler mi? Profesyonel Yöneticileri mi?* <http://www.merih.net/m1/wosmhay21.htm> E.t. 01.02.2010.
- HAYRAN Osman, SUR Haydar (1997)., *Hastane yöneticiliği*, İstanbul, Nobel.

HAYRAN Osman, Sur Haydar (1998). , *Sağlık Hizmetleri El kitabı*, İstanbul, Yüce Yayınları..

HERKIMMER Allen G., (1989) *Understanding health Care Accounting*” ,Maryland, 1.edt., An Asspen Publication.

HILTON Ronald W. (2006). *Managerial Accounting*, Columbus,7.edt ,McGraw-Hill/ Erwin Book Company.

HORNGREN Charles, Foster George, (1997) *Cost Accounting : A Managerial Emphasis*, New Jersey Ninth Edition, Prentice Hall.

HOWARD Berman .J. and LEWIS Weeks. E. (1994). *The Financial Management of Hospital*. Bureau of Hospital Administration Health Administration Ann Arbor, 8. edition Press.

<http://insankaynaklari.arthurandersen.com/kurumlar/trends/makale/empowerment.asp>

E.t. : 07.06.2010

<http://tr.wikipedia.org> Erişim Tarihi : 13.12.2011.

<http://train-srv.manipalu.com/wpress/?p=130879> “Hospital Organization” E.t.:17.12.2010.

<http://www.cahme.org/> E.t:10-11-2010.

http://www.accountingformanagement.com/decentralized_organizations.htmE.t.: 18.06.2011

<http://www.seslisozluk.net> 17.08.2011.

<http://www.memurlar.net/haber/211156> “Genel Sağlık Sigortası 1 Ocak 2012 tarihinde yürürlüğe girecek” e.t.: 10.11.2011.

<http://www.ecgmc.com>, The Strategic Imperative of Adapting the Hospital’s Management Structure, ECG Management Consultant, Winter 2007, E.t. : 18.10.2011.

<http://www.Saglik.gov.tr> e.t. : 10.10.2010.

- [http://www.saglik.gov.tr \(a\) /TR/belge/1-7591/hastane-yatak-sayilari-ve-tanimlari-ile-ilgili-genelge-2](http://www.saglik.gov.tr (a) /TR/belge/1-7591/hastane-yatak-sayilari-ve-tanimlari-ile-ilgili-genelge-2) E.t:10.06.2011.
- http://www.sgb.saglik.gov.tr/content/files/genelgeler/2010/201076dsermayekalem_g_aciklamasi.pdf
E.t. :08.012012.
- <http://www.sp.gov.tr/documents/5018kmykk.pdf>, Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, E.t.11.11.2011.
- <http://www.tuik.gov.tr>, Sağlık İstatistikleri,Sağlık Personeli, E.t: 18.12.2011.
- <Http://www.Tubitak.gov.tr>, Sağlık Hizmetlerinin Sorunları, Ek-19 e.t.09.11.2011.
- <http://www.tr.wikipedia.org/wiki/Kiosk> E.t. : 24.08.2011.
- http://www.ekoayrinti.com/news_detail.php?id=48660, Tedbirler sonuç verdi: Sağlık harcamaları % 30 azaldı, 18.07.2010 E.t. : 07.10.2011.
- [http://www.tuik.gov.tr \(b\)](http://www.tuik.gov.tr (b)), Sağlık İstatistikleri,Yataklı ve Yataksız Sağlık Kurumları, E.t: 18.12.2011.
- <http://medical-dictionary.thefreedictionary.com/diagnosis-related+group>, E.t.: 17.05.2011.
- <http://www.tig.saglik.gov.tr/index.php?pid=16> E.t: 14.05.2011.
- <http://Www.Resmi-Gazete.Org/Tarih/20070501-8.Htm> E.t.:06.022011.
- http://www.bjreview.com.cn/quotes/txt/2010-07/.../content_286575.htm E.t.: 17.05.2011.
- <http://www.tig.saglik.gov.tr/index.php?pid=16> E.t.:20.05.2011
- Hürriyet Gazetesi (2003). Vakıf Hastaneleri Özel Hastane Oldu, 14 Nisan 2003.
- İPÇİ, M. (1986), “Sorumluluk Muhasebesi”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(1): s.99- 108.
- JACOBS Rowena, *Alternative Methods to Examine Hospital Efficiency: Data Envelopment Analysis and Stochastic Frontier Analysis* ,Centre For Health

Economics, Discussion Paper 177, <http://www.york.ac.uk/inst/~che/pdf/DP177.pdf> E.t. : 30.09.2011.

JÄRVINEN JANNE (2005). *Rationale For Adopting Activity- Based Costing In Hospitals*, Oulu, Oulu University Press.

JOHNSON Glenn L.; CENTRY James A. (1980). *Finneyand Miller's Principles of Accounting* 8th edition, New Jersey, Prentice-Hall Inc Englewood Cliffs.

JOSHI, Prem .L.; Jawahar Al-Mudhaki; WAYNE G. Bremser (2003) "Corporate Budget Planning, Control and Performance Evaluation in Bahrain," *Managerial Auditing Journal*, 18/9, s. 737-750.

KAPUSUZOĞLU Tuncay (1998). Transfer Fiyatlandırması Nedir? , *Vergi Dünyası*, Sayı: 205, Eylül.

KARI Nyland, INGER Johanne Pettersen (2004). Control Gap: The Role Of Budgets,Accounting Information And Non Decisions In Hospital Settings; *Financial Accountability &Management*, 20(1), February.

KARTAL Ali, SEVİM Adnan, GÜNDÜZ Erdin (2003). *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1524.

KARTAL Ali (1996). *Konaklama İşletmelerinde Yönetmel Planlama ve Kontrol Sistemler*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Eğitm,Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayını, No:108.

KARTAL Ali, SEVİM Adnan, GÜNDÜZ Erdin, (2003) *Maliyet Muhasebesi*,Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:1524.

KAVUNCUBASI Sahin (2000). *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, Ankara, Siyasal Kitabevi.

KAYA Sıdıka (1995). *Hastanelerde Örgütsel Çatışmaların Nedenleri*, *Hastame İşletmeciliği*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:845.

- KAYGUSUZ Sait (2005). İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi, *Sosyal Bilimler Dergisi*, s.217-235.
- KAYMAZ Ali Rıza (2000). *Konaklama İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi Ve Sheraton Voyager Antalya Hotelinde Uygulama*, *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi.
- KERMAN Uysal (2006). *Türkiye’ de Devletin Küçültülmesi sorunu* Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- KIRAL Haydar (1976). , *Hastane İşletmeleri Yönetiminde Temel Bilgiler*, Ankara, Başbakanlık Basımevi.
- KIRAL Haydar (1976). *Hastane İşletmeleri Yönetiminde Temel Bilgiler*, Ankara, SSBYB Mesleki Öğrenim Genel Müdürlüğü Yayınları.
- KLAES, Jim (1998). *The Realities Of Family Business Conflicts*
<http://www.fambiz.com/contprov.crm?ContProvCoac=Utxas&ID=10> E.t.:
 06.08.2011.
- KOCADAĞ Zahide,;ÖZGEN Hacer (1995). Toplam Kalite Yönetimi : Sağlık Bakanlığı Hastaneleri İçin bir Model Önerisi, *I.Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu*, Sempozyum Kitabı, Dokuz Eylül Üniversitesi Rektörlük Matbaası.
- KOÇ YALKIN Yüksel (1989). *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*, Ankara, Turhan Yayınevi.
- KOÇEL Tamer, (2001) *İşletme Yöneticiliği - Yönetim ve Organizasyon, Organizasyonlarda Davranış , Klasik-Modern-Çağdaş ve Güncel Yaklaşımlar*, 8.b.,İstanbul Beta Yayınları.
- KOÇEL Tamer, (2001) *İşletme Yöneticiliği*, İstanbul, Beta Yayınevi.

- KÖSE İlker (2008). Sağlık Bilişmi ile SGK, Sağlıkta Tek Aktör Olmaya Doğru İlerliyor, *Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Dergisi*, Mart-Nisan-Mayıs, 2008 sayı:6, MedPolitan Yayınları, İstanbul.
- KURTULMUŞ Sevgi (1998). *Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi*, Değişim Dinamikleri Yayınları ,İstanbul.
- KURUP Hari (2010). On the Estimation of Hospital Cost: *The Approach*, Centre for Development Studies (JNU), 18 May, Kerala, India, MPRA Paper No. 22 767.
- KÜÇÜKİLHAN Mutafa, LAMBA Mustafa (2007). Üniversite Hastanelerinde Örgütsel Yapıdan Kaynaklanan Sorunlar, *Afyon Koca Tepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi* C.9, Sayı.2.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat. (2002). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Yönetim Açısından Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Beta Yayınevi.
- LAPSLEY Irvine (2001) , Accounting, Modernity And Health Care Policy,*Financial Accountability&Management*, 17(4), November, 0267-4424.
- LAZOL İbrahim (2002), *Maliyet Muhasebesi*,Ekin, Bursa.
- LOMAS Jonathan (1997), Devolving authority for health care in Canada's provinces: 4. Emerging issues and prospects, *Canadian Medical Association* MAR. 15, 1997; 156 (6),
- MACH E.P. , (1978) The Financing of Health Systems in Developing Countries: Discussion Paper. *Social Science and Medicine*, Vol:12 , Issues:1-2, Pages 7-11
- MAHER Micheal (1997), *Cost Accounting: Creating Value For Management*, fifth edition, Irwin McGraw-Hill.
- MADENOĞLU Kıvanç M. (2001) Hemşirelikte Matris Yapılanma, *Modern Hastane Yönetimi Dergisi*, Ocak-Şubat. Cilt : 5, Sayı :1 s.24-26.

MARŞAP Akın, AKALP Gizem, YENİMAN Ebru, (2010). Sağlık İşletmelerinde İnsan Kaynağının Kurumsal Bilgi Güvenliği Kültürü Gelisimi, *Bilişim Teknolojileri Dergisi*, Cilt:3 , Sayı:1.

MARTIN James R., *What is Responsibility Accounting?*

<http://www.maaw.info/ResponsibilityAccountingConcept.htm> E.t. : 01.01.2011.

MAZGİT İsmail (2002). Bilgi Toplumu ve Sağlığın Artan Önemi, Kocaeli, *I. Ulusal Bilgi ve Yönetim Kongresi*, Tebliğ Kitabı ,10-11 Mayıs.

MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi) (2008), *Büro yönetimi ve sekreterlik, Ankara Tıbbi terminoloji(tedavi hizmetleri)*

<http://hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/kursprogramlari/buroyonetim/moduller/tedavihizmetleritibbiterimler.pdf> E.t. : 08.12.2011.

MENDERES Münevver, Ersoy Korkut, (1995) Genel sistem kuramı ve sağlık sistemi, hastane sistemi ve hasta bakım alt sistemi” *Hacettepe Sağlık İdare Dergisi*, C.2.

MENDERES Münevver (1995). *Sağlık Kurumlarında Muhasebe Tutmanın Önemi”*, Ed. SEÇİM Hikmet, Eskişehir, Hastane İşletmeciliği Seçme Yazılar.Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Meram Tıp Fakültesi (2010) İstatistik verileri katalogu, Selçuk Üniversitesi Basımevi.

MERİH Kutlu, *Örgütsel Yapı Ve Stratejik Etkileşim*, <http://www.merih.net/m2/str/strayap.htm> E.t.:02/12/2010.

MITRA J.K. (2009)*Advanced Cost Accounting*, New Age International.

MİNTZBERG, H. ve J.B. QUINN (1991). *The Strategy Process*, Prentice Hall Inc, New Jersey.

MOORE L. Care, JAEDICKE Robert K (1988). *Yönetim Muhasebesi*, Çeviren Alparslan Peker, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No:3486.

- MORENO, L., AGUILAR, R.M., MARTIN, C.A., PINEIRO, J.D. V.d. (1999). Volume .I. , Patient-centered simulation tool for aiding in hospital management, *Simulation Practice and Theory*. V.7, s.373-393.
- MOSHIRI Hossein, ALJUNID, S.Mohammed, AMIN R.Mohd (2010). Hospital Efficiency: Concept, Measurement Techniques And Review Of Hospital Efficiency Studies, Malaysian, *Journal of Public Health Medicine*, Vol. 10 (2): 35-43.
- MUNHURUN P.Ramseook, MUNHURUN M.Vedmani, ARKRASUNSINGH Panchoo (2011), Total Quality Management Adoption In A Public Hospital: Evidence From Mauritius, *Global Journal Of Business Research*, Volume 5, N. 3, S.67-78.
- MUCUK İsmet (1993). *Modern İşletmecilik*, İstanbul, Der yayınları.
- MURRAY Christopher JL, FRENK Julio, A. (2000). *WHO Framework for Health System Performance Assessment, Evidence and Information for Policy World Health Organization*; Geneva, Switzerland <http://www.who.int/healthinfo/paper06.pdf> E.t.01.02.2011.
- MUTLU, Ayşegül., Işık, Kadir (2005). *Sağlık Ekonomisine Giriş*, Ankara,Ekin Yayınevi.
- MYERS Stewart , BREALEY A. Richard. (2000). *Principles of Corporate Finance*, Sixth Edition, Boston, Irwin/McGraw-Hill, Inc.
- NACHUM, Lilach. (1999). Measurement of productivity of professional services. An illustration on Swedish management consulting firms, *International Journal of Operations & Production Management*, 19 (9).
- NAVARRO Vicente, (2000). *Assesment of the World Health Report*, The Lancet, Vol.356, Nowember 4 <http://www.thelancet.com> erişim Tarihi : 04.01.2011

- NEEDLES Belverd E., POWERS Marian, v.d.,(1999). *Financial & Managerial Accounting*, Fifth Edition, Boston Newyork ,Houghton Mifflin Company.
- NETTEN, E.W. (1974), “Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi” Çev. Rıfat Üstün, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1 (10): s.203-228.
- NUSTINI Yuni (2003). Analisis Dupont Untuk Mengukur Competitive Advantage Perusahaan Pengaplikasi Teknologi Informasi” *Simergi*, Vol.6,No:1, s.31-46
- O’NEILL Liam, RAUNER Marion., HEIDENBERGER Kurt, and KRAUS, Markus (2008). Cross-national comparison and taxonomy of DEA-based hospital efficiency studies. *Socio-Economic Planning Sciences*, :s. 158–189.
- O.E.C.D. (2011). *OECD Health Data 2011*, <http://www.oecd.org> E.t. : 08.01.2012.
- O.E.C.D. (2009). *OECD Healt Data 2009* , <http://www.oecd.org>. E.t. :02.07.2010.
- O.E.C.D. (2007). *Health a Glance OECD Indicators*, Geneva, OECD, <http://www.oecd.org>. E.t. : 06.01.2011.
- OVALI Fahri (2010). Sağlık Hizmetlerinde Maliyet, *Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Platformu, SD E-Dergi*, Aralık-Ocak-Şubat, Sayı:13.
- ÖZDEMİR Yusuf Ekrem (2001). Cumhuriyet Dönemi Sağlık Politikaları – Cumhuriyetin kuruluşundan 1980’li yıllara Sağlık Politikaları,Özel Sayı 1 “*Yeni Türkiye Dergisi*, Ankara, Yeni Türkiye yay. Yıl:7, Sayı 39.
- ÖZEN Cemil, ÖZDEVECİOĞLU Mahmut (2002). *Sağlık Hizmetlerinde ve Sağlık İşletmelerinde Yönetim*, 2.Baskı, Ankara, Nobel.
- Özel Hastaneler Yönetmeliği (2002) T.C. Resmi Gazete,24708, 27/03/2002.
- Özel Hastaneler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (2003). T.C. Resmi Gazete, 25078, 13 Nisan 2003.

- ÖZGEN Hüseyin (1993). *Çağdaş hastane yönetim anlayışı ve Türkiye’deki uygulamalar” işletme yönetiminde güncel konular*, Adana, Çukurova üniversitesi İİBF, işletme bölümü yayın no:2,
- ÖZGEN Hüseyin, ÖZTÜRK Azim (1992). Türkiye’deki Devlet Hastanelerinin Yönetim ve Organizasyon Yapısını Verimlilik Açısından İnceleyen bir Araştırma, *Sosyal Siyaset Dergisi*, C.1, Ağustos.
- ÖZGENER Şevki, KÜÇÜK Fatma (2008). Hastanelerde Modern Yönetim Felsefesinin Verimliliğe Etkisi: Gevher Nesibe Hastanesinde Bir Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Sayı 19, sayfa:340-358.
- ÖZGÜLBAŞ Nermin., (2001). *Hastanelerde Teknik ve Finansal Performans İlişkisi (Ampirik Bir Çalışma)*, Doktora Tezi, Ankara , Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ÖZKANLI Özlem (2003). Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu İşletmelerde Uygulama, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı:3, ss.107-124.
- ÖZKARA Yasemin (2006). *Birinci Basamak Sağlık Hizmetlerinde Hasta Memnuniyetinin Sağlık Ekonomisindeki Yeri ve Önemi: Bir Uygulama*, Antalya, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- ÖZMEN T. Ömür, KATRİNLİ A.Ergenç (1994) Eğitim ve Araştırma Hastanelerinde İş Yapısı Özellikleri, İş Doyumu ve Sorunları”, (Editör.Muammer Doğan, ve Diğerleri), 9 Eylül Üniversitesi *1. Ulusal Sağlık Kuruluşları ve Hastane Yönetimi Sempozyumu*, Aydın , 4-7 Mayıs.
- ÖZSARI Haluk (2005). Ülkemizde Genel Sağlık Sigortası Süreci, *TİSK İşveren Dergisi*, Mart.
- ÖZSARI Salih H., (1999). *Sağlık ve Milli Güce Etkisi*, Milli Güvenlik akademisi yayınlanmamış Konferans tebliği, Ankara, Milli güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Ocak.

- ÖZTEK Zafer (1992). Temel Sağlık Hizmetleri, Halk Sağlığı Ana Bilim Dalı, Ankara, Hacettepe Üniversitesi Halk Sağlığı Vakfı Yayın No:92/2.
- ÖZTÜRK Mustafa (1999). Cumhuriyet Dönemi ' nde Sağlık Hizmetleri , *SDU Tıp Fakültesi Dergisi*, Cilt 6 Sayı 1.
- ÖZTÜRK, Azim (1993). Sağlık Sektöründe Özelleştirme *Verimlilik Dergisi*, MPM Yayını, Sayı 3.
- PALMER Margeret (1993). Performans Değerlendirmeleri. Çev. Doğan ŞAHİNER, , 1.Baskı, İstanbul, Rota Yayınları.
- PEKDEMİR Işıl (1992), *İşletmelerde Kalite Yönetimi*, İstanbul, Beta Yayınları.
- PEKER Suat v.d. (2004), Gata Eğitim Hastanesinde Yatan Hastaların Tanılarına Göre Gereksiz Kullanımın Değerlendirilmesi, *Gülhane Tıp Dergisi*, Cilt 4 Sayı: 46.
- PEKİNER Kamuran (1988). *İşletme Denetimi*, 5.Baskı, İstanbul, İ.Ü.Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını.
- POLATLI Ahmet (2009), *Modern Sistem Yaklaşımı*, <http://www.makaleler.com/bilim-makaleleri/modern-sistem-yaklasimi.htm> E.t.: 06.11.2011
- POLIMENI, Ralph .S., ADELBERG Arthur H. ve FABOZZI Frank.J., (1991), *Cost Accounting: Concept and Applications for Managerial Decision Making*, 3. Edition, McGraw- Hill Inc..
- POTTER Patricia, PERRY Anne (1993). *Fundamentals of Nursing Concepts, Process and Practice*, , 3rd Revised edition, Mosby-Year Book.
- PETERSON Kristine (1988) *The Strategic Approach To Quality Service In Health Care*, Rockwille, Apsen Pub..

- RAYBURN L.Gayle (1996), *Cost Accounting, Using A Cost Management Approach* , Times Mirror Higher Education Group Inc.
- REED Lydia M. (2008). I Healthcare Management – A different Kind of Health Profession, *The Advisor*, March, ss.38-42 .
- RICKETTS Don, GRAY Jack (1988). *Management Accounting*, Boston, Houghton Mifflin Company.
- ROBERT F.Meigs, WALTER B.Meigs (1993). *Accounting*, 9.baskı, New York, Mc Graw Hill.
- ROBBINS, Stephen P., DECENZO David A. (2004). *Fundamentals of Management*, New Jersey, Prentice Hall.
- ROSENSTOCK Irwinn M (2005).Why People Use Health Services, *Milbank Quarterly* ,Volume.83, Issue.4, December.
- Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşlarında Görevli Personele Döner Sermaye Gelirlerinden Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik (2006). T.C. Resmi Gazete, 26166, 12 Mayıs.
- SALTIK Ahmet (1995). Sağlık Ekonomisinde Yeni Kavramlar, *Toplum ve Hekim Dergisi*, Temmuz – Ağustos, Cilt: 10 sayı:68.
- SARGUTAN Erdal A. (2005). Karşılaştırılması Sağlık Sistemleri Yaklaşımı, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1 82.
- SARIKAYA Muzaffer (1990). *Hastane İşletmelerine Uygun Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Sağlık Bakanlığı Hastane İşletmeleri Tek Düzen Hesap Planı Önerisi*, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.
- SARVAN Fulya (1995). *Gelismis Ülkelerde ve Türkiye’de Sağlık Hizmetleri Yöneticiliği Meslek ve Eğitimi*, SEÇİM Hikmet, Hastane İşletmeciliği, Seçme Yazılar, Eskisehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No:845.

- SAYIN Kudret Şevket, YEĞİNBOY Yasemin (1995). *Hizmet Sağlık İşletmelerinin Verimliliğinin Artırılmasında Maliyetlerin Önemi, Hastane İşletmeciliği* (Seçme Yazılar) Derleyen Hikmet Seçim, Eskisehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No:845.
- SCHULTZ Rockwell, JOHNSON Alton (2003). *Management of Hospitals and Beard Books, Washington D.C.* , Third Edition,n. 10-12;
- SCOTT W. Richard (1982). *Managing Professional Work: Three Models of Control for Health Organizations, Health Services Research* 17:3
- SEÇİM Hikmet (1991). *Hastane Yönetim Ve Organizasyonu*,İstanbul,İşletme Enstitüsü Yayını No:145.
- SEÇİM Hikmet, PEKELMAN Talat (1995). *Hastanelerde Verimliliği Yükseltici Uygulamalar*, Eskişehir, Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar Derleyen Hikmet Seçim, Eskisehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No:845.
- SEER, Gitelle (2000) *Special Library Financial Management: The Essentials of Library Budgeting, The Bottom Line: Managing Library Finances*, 13, 4, s. 186-192.
- SERİNKAN Celalettin, CABAR Hasan (2008). *KOBİ' lerin yönetim ve organizasyon sorunları: Denizli' deki tekstil işletmelerinde bir araştırma, Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi* , Cilt:5 Sayı:1.
- SEVGENER A.S., HACİRÜSTEMOĞLU R., (2000) *Yönetim Muhasebesi*, 7.Baskı İstanbul, İşletme Muhasebe Dizisi, Alfa Yayınları.
- SEVGENER A.Sait, HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem (1998). *Yönetim Muhasebesi*,, 5.baskı,İstanbul Alfa Yayınları.
- SHEPARD Donald S., HODGKIN Dominic, ANTHONY Yvonne (1998).*Analysis Of Hospital Costs: A Manual For Managers*, Health Systems Development

Program World Health Organization, Geneva, <http://people.brandeis.edu/~shepard/w-manual.PDF>; e.t. 14.04.2011.

SHIM Jae.K. ve SIEGEL, Joel.G. (1998), *Managerial Accounting*, Second Edition, U.S.A., McGraw- Hill.

SNOOK Donald I. (1989). Opportunities In Hospital Administration Careers, Illions USA, *VGM Career Horizons*.

SÖZEN Cemil ve ÖZDEVECİOĞLU Mehmet (2002). Sağlık Hizmetlerinde ve Sağlık İşletmelerinde Yönetim Ankara, Nobel Yayınevi.

SÖZER Ali Nazım (1994). *Türkiye' de Sosyal Hukuk*, Ankara, Kamu-İş Yayınları.

STARFIELD Barbara (1998). *Primary Care: Balancing Health Needs, Services and Technology*, New York – Oxford, Oxford University Press.

SUR Haydar, ÇEKİN Murat (2009). *Sağlık Hizmetleri ve Etik, Yolsuzluğu Önlenmesi için Etik Projesi*, Akademik Araştırma Çalışması, Ekim.

SUR Haydar (2011). *Özel Hastanelerde Hekim Hak Edişleri Ve Performans Kriterleri*, <http://www.sdplatform.com> E.t.: 21.09.2011.

SUSMUŞ Türker (2002). Maliyet Kontrolunun Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü Ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması, *Mevzuat Dergisi*. Yıl:5 Kasım, Sayı : 59.

SÜMERKAN Zekeriya (1996). *Otel İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi*, T.C. Turizm Bakanlığı A.Ş. , Turizm Yıllığı.

SÜRMEİLİ Fevzi (1996). *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları No:115.

ŞİMŞEK Mehmet (2010). Konuşma Notları, Gaziantep Yaşam Hastanesi Açılışı, 5 Mart 2010.

ŞİMŞEK Şerif (2001). *Yönetim ve Organizasyon*, 6.Baskı, Konya , Günay Ofset.

- TAMBAŞ Necla (1994). *İşletme Bütçeleri ve Kontrol*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TANER Tuna (2000). ÖNCÜ Sema; *İşletmelerde Planlama –Bütçeleme-Kontrol*, 2.baskı, Emek Matbaası.
- TANRIVERDİ Haluk ve TEKER Çiğdem (2010). Eğitim Hastanelerinde Asistan Doktorların Klinik İş Yükleri Bakımından Performans Ölçütlerinin Karşılaştırılması, *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*, Ocak Sayı 1.
- TATAR Fahrettin (1996). Sağlık Hizmetleri Finansman Kaynakları, *Toplum Ve Hekim*, Cilt 11, Sayı.72 Mart-Nisan.
- TC HEALTH (2006), Sağlık Hizmetleri Finansman Yönetiminin Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması İçin Altyapı Geliştirilmesi Araştırma Projesi, *Ulusal D.R.G.s Geliştirilmesi Çalışmalarının Sonuçları Raporu*, D.B.3.2, http://www.tig.saglik.gov.tr/content/files/dokumanlar/butceleme/db32_rapor.pdf
- T.C. Sağlık Bakanlığı (2004). *80. Yılda Tedavi Hizmetleri*, Ankara, Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü.
- T.C. Sağlık Bakanlığı, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği (2011). <http://www.saglik.gov.tr> e.t.: 01.02.2011.
- T.C. Sağlık Bakanlığı (2011). *Sağlık İstatistikler Yıllığı 2010*, Ankara, Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı Yayın No: 832.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2005). Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi Ve Tıbbi Cihaz Yönetimi, *Performans Denetimi Raporu*, Mart.
- TEMEL Türkan (2003), *Özel Hastaneler Sektör Profili*, İstanbul Ticaret Odası, Haziran, <http://www.ito.org.tr/Dokuman/Sektor/1-71.pdf>.
- TENGİLİMOĞLU Dilaver, IŞIK Oğuz, AKBOLAT Mahmut (2009). *Sağlık İşletmeleri Yönetimi*, Ankara, Nobel.

- THUSE Aniruddha, BAPORIKAR Neeta (2011). Responsibility Accounting In Small And Medium Scale Industries Manufacturing Auto Components, *Interneational Journal Of Research In Commerce It And Management*. Volume No: 1 Issue No. 2 July, Issn 2231-5756.
- TIMMRECK, Thomas (1987). *Dictionary Of Health Services Management* 2nd edition, Owings Mills , MD : National Health Publishing.
- TOKAÇ Ahmet (2007). *Tek Düzen Hsapl Planı Uygulama Klavuzu*, İstanbul, TuncaYayınevi.
- TOKAY Mehpare (2000). *Sağlık Hizmetlerinin Pazarlamasında Kalite Ve Hasta Tatmini (Eskişehir Devlet Hastanesinde Bir Araştırma)*, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TOKER O.Sencer (2002). Bir Kurum Hekimliğinin Tanıtımı ve İdeal Hekim Hasta İlişkisinin Uygulanması Sonucunda Hastanelere Sevk Edilen Hastaların Sayısındaki Değişim, *Aile ve Toplum Dergisi*, Nisan ,Haziran, Başbakanlık Aile Araştırma Kurumu Başkanlığı Yayınları, Yıl:5, Cilt,2, Sayı:5.
- TOKSÖZ, Erdinç (1991). Sosyal Gelişmede Sağlık , *Türkiye İkinci İktisat Kongresi Sosyal Gelişme ve İstihdam Komisyonu Tebliğleri*, Ankara, Tebliğ Kitabı.
- TOSO E.Mark (1989). “Reader’s Forum: The Value of a Cost Accounting System,” *Hospital Cost Management and Accounting*, Vol. 1, No. 4, July.
- TURAN Nurcan (2004). *Türkiye’de Sağlık Hizmetleri Ve Sağlık Sektöründe Temel Sorunlar: Çözüm İçin Sağlık Kooperatifçiliğinden Yararlanma Gereği Ve Olanakları*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- T.Ü.İ.K. (Türkiye İstatistik Kurumu) (2008). *T.C.Başbakanlık Türkiye İstatistik Kurumu Haber Bülteni*, Sağlık Harcamaları İstatistikleri, 2008, Sayı:34.

- TUTAR Filiz, KILINÇ Nurcan (2007). Türkiye' nin Sağlık Sektöründe ki Ekonomik gelişmişlik ve Farklı Ülke Örnekleriyle Mukayesesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF. Dergisi*, Cilt 9, S 1
- TÜMERDEM Yıldız. (1992) *Halk Sağlığı I (Toplum Hekimliği)*. İstanbul , İstanbul Üniversitesi Rektörlüğü yayınları. Yayın No : 3625, Fak. Yayın No:182.
- T.T.B.(Türk Tabipler Birliği) (2002). *Yeni Bin Yılın Başında Türkiye Sağlık Sektörünün Durumu*, Ankara, Mart, Türk Tabipler Birliği Yayınları.
- ULU Ahmet (1995). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması*, Aydın, İztaş Matbaası.
- UNDP (United Nations Development Programme) (2009). *Human Development Report*, 2009,s.144 [http://hdr.undp.org/en/media/HDR_2009_EN_Complete .pdf](http://hdr.undp.org/en/media/HDR_2009_EN_Complete.pdf) E.t.: 09.08.2010.
- UNDP (United Nations Development Programme) (2010). *Human Development Report*, 2010, s.144, http://hdr.undp.org/en/media/HDR_2010_EN_Complete_reprint.pdf E.t.: 20.04.2011.
- URAGUN Mehmet (1993). *Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar*, Ankara, Yetkin.
- USLU Selçuk. (1982). *Gider Kontrolünde Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi*, Ankara, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları Yayın No: 188.
- UTKU Burcu Demirel (2009). *Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi*, ,Ankara, Detay Yayınları.
- UYAR Ali, (2009). *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Bütçelemesi*, Sağlık İşletmelerinde Yönetim Rehberi, Edt.Ali Çoşkun , Ahmet AKIN, Ankara, Seçkin Yayınevi.
- ÜÇER AliRıza, OĞAN Cihat (2000). SSK Gerçeği ve Sosyal Güvenlik Reformu' nun Perde Arkası, *Kamu Yönetimi Dünyası Dergisi*, Yıl: 1, Sayı : 3-4 / Kasım

- ÜÇOK Tengiz (1988). *Yönetim İlkeleri*, Ankara, Gazi Yayınevi.
- ÜSTÜN Rıfat (1998). *İmalat İşletmelerinde Çözümlü Yönetim Muhasebesi Problemleri*, 3.Baskı, Eskişehir, Bilim Teknik Yayınevi.
- VAROL Asaf (2008). *Harcama Yetkilileri İle İlgili, Bazı Çelişkiler Ve Çözüm Önerileri*, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 70, Temmuz-Eylül.
- VENKAT B.Rathnam, REDDY K. Raji (2011). *Responsibility accounting conceptual Framework, Accounting*, <http://www.icwai.org/icwai/knowledgebank/ma34.pdf> E.t:18.04.2011.
- VRACIU A. Robert (1979). *Programming, Budgeting, And Control In Health-Care Organizations - State Of The Art*, *Health Services Research*. Summer. 14 (2): 126-149.
- WARD J.William (1994). *Health Care Budgeting And Financial Management For Non-Financial*, Westport- U.S.A., A New England Healthcare Assembly Book.
- WEETMAN Pauline, (2003). *Management Accounting - An Introduction*, Third Edition, U.K. , Prentice Hall.
- WEST D. Timothy, WEST A. David (1997). *Applying ABC to Healthcare , Management Accounting*, February, pp.22-33.
- WEYGANDT Jerry J., KIESO E. Donald, KIMMEL Paul D. (1998). *Accounting Principles*, 5th Edition, John Wilry & Sons inc.
- WHITEHEAD Margaret (2000) *The concepts and principles of equity and health*, WHO Regionl Office for Europe Copenhagen, http://salud.ciee.flacso.org.ar/flacso/optativas/equity_and_health.pdf E.t.:02/01/2011.
- WHO (World Health Organization) (1998). *A Manual For Managers, Health Systems Development Program* World Health Organization, Geneva, 1998 s.7: <http://people.brandeis.edu/~shepard/w-manual.PDF>; E.t. 14.04.2011.

- WHO (World Health Organization) (2008) Closing the Gap in a Generation ,
Comission on Social Determinants of Health., Geneva *Final Report of the
Commission on Social Determinants of Health*,
http://whqlibdoc.who.int/publications/2008/9789241563703_eng.pdf E.t. : 16.06.2011.
- WHO (World Health Organization) (1999) *Health 21: The Health for all policy
framework for the WHO European Region.*, Cophenhagen - Denmark, European
Health for All Series No:6, WHO Library Cataloguing in Publication Data.
<http://www.euro.who.int/data/assets/pdf.file/0010/98398/wa540ga199heeng.pdf> E.t. :
08.10.2010.
- WHO (World Health Organization) (1978). *Declaration of Alma-Ata. International
Conference on Primary Health Care*, Alma-Ata, USSR, 6–12 September
<http://www.who.int/hpr/archive/docs/almaata.html>.Erişim Tarihi :09.06.2010.
- WHO (World Health Organization) (2000). *Exploring Health Policy Development in
Europe*. <http://site.ebrary.com/lib/Balikesir/Doc?id=10040319> E.t.: 18.08.2011.
- WOLPER F.Lawrence (2004). *Health Care Administration: Planning, Implementing,
And Managing Organized Delivery Systems*, London, Fourth Edition, Jones
And Barlett Publishers Inc.
- World Bank (2011). *Turkey at a Glance*, http://devdata.worldbank.org /AAG /tur_aag.pdf
E.t.:06.11.2011.
- WU Yan-Kuen (2007). On The Manpower Allocation Within Matrix Organization :
A Fuzzy Linear Programming Approach, European Journal Of Operational
Research, Volume 183, Issue 1, 16 November.
- YALÇIN, Türkan, YILDIRM H.Hüseyin (2001). Sağlık Hizmetleri Finansmanı, *Yeni
Türkiye Dergisi*, Sağlık Özel Sayısı, No:40.
- YAZGAN Turan (1977). *Sosyal Sigorta*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İktisat
Fakültesi Yayınları.

- YEĞİNBOY Y.Emine ve YEĞİNBOY Emin (1993). *Uluslar Arası Sağlık Hizmetleri Etkinlik Göstergelerinin Türkiye Açısından İrdelenmesi*, İzmir Sağlık Hizmetleri ve İşletmeleri Serisi 2.
- YEĞİNBOY, Y. Emine (1992). *Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi Ve Hastane İşletmeleri İçin Bir Model Önerisi*, Doktora Tezi, İzmir,Dokuz Eylül Üniversitesi.
- YILDIRIM Kemal, ARAS Rahmi, SOYDAŞ-WILSON Zeynep (2007). Birbirlerinin Satışını Destekleyen Hizmet ve Ürünlerin Bir Arada Sunulduğu Ticari Mekânlar: Kitap Evi-Kafe Örneği, *Politeknik dergisi*, Cilt : 10 sayı : 3, ss.313,324.
- YILDIRIM Oya, YÜKÇÜ Süleyman, ERGUN Ülkü (1989). *Bir Yönetim Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Raporları Sistemi*, İzmir, Alper Basımevi.
- YILDIRIM Selami (1993). *Profesyonel Hastane Yöneticilerinin Nitelikleri Konusunda Sağlık Meslek Mensuplarının Önkabulleri*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Hacettepe Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü.
- YILDIZ M. Said (2007). Döner Sermayelerinin Geleceği ve Hastane Döner Sermayeleri, *Mali Klavuz Dergisi*, Sayı:38, Ekim-Aralık, Yıl:9.
- YILMAZ Uğur (1995). Türkiye’ De Sağlık Ve Sigortacılık Sisteminde Görülen Temel Sorunlar Ve Çözüm Yaklaşımları, “1. Ulusal Sağlık Kuruluşları Ve Hastane Yönetim Sempozyumu”, İzmir, Sempozyum Kitabı, Dokuz Eylül Üniversitesi.
- YİĞİT Uğur (2009). *Gerçekleştirme Görevlisinin Kim Olacağına İlişkin İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği Hükümlerinin 5018 sayılı Kanun Açısından Değerlendirilmesi”* <http://www.idarehukuku.net> E.t.:11.11.2011.

- YİĞİTTOP V. Murat (2008). *Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları ve İç Kontrol Sistemi*, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi.
- YOUNG W. David. (2007). *Profit Centers in Clinical Care Departments: An Idea Whose Time Has Gone*, July, S.2; <http://www.davidyoung.org/ProfitCenters.pdf> E.t. 06.08.2011.
- YOUNG W.David (2003) *Management Accounting in Health Care Organizations*, Jossey-Bass, A Wiley Company.
- YURDADOĞ Volkan, (2007) Türkiye’ de Sağlık Harcamalarının Finansmanı ve Analizi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16,Sayı:1.
- YÜKÇÜ Süleyman (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 4.Baskı, İzmir, Cem Ofset.
- Yükseköğretim Kurumlarında Döner Sermaye Gelirlerinden yapılacak Ek ödemenin Dağıtılmasında uygulanacak usul ve Esaslarar ilişkin Yönetmelik (2011). T.C. Resmi Gazete, 27850, 18 Şubat 2011.
- WORLD BANK (2008). *OECD Sağlık Sistemi İncelemeleri Türkiye* , Yönetici Özeti, ISBN 978-975-590-282-1, OECD ve IBRD / Dünya Bankası.
- ZELMAN William, MCCUE Micheal, MILLIKAN Alan, GLICK Noah (2004). *Fianncial Management of Health Care Organizations*, Second Edition Blackwell Publishing.
- ZIETLOW John, HANKIN Jo Ann, SEIDNER Alan (2007). *Financial Management For Nonprofit Organizations Policies And Practices*, New Jersey, John Wiley & Sons. Inc.
- ZIMMERMAN L. Jerold (2008). *Accounting For Decision Making And Control*, Sixth Edition, Mcgraw-Hill Inc.

Ek 2: Konya Bölgesindeki Hastanelerde Uygulanan Anket Soruları

Sayın Katılımcı,

Bu anket çalışması Prof.Dr.Fehmi KARASİOĞLU yönetiminde yürütülen bir doktora tez çalışması için hazırlanmıştır.. Çalışma, Konya il ve ilçelerinde bulunan devlet, üniversite ve özel hastaneleri kapsamaktadır.. Çalışmamızdaki temel amaç belirlenen hastanelerde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini test etmek amacıyla kamu ve özel hastaneler ayrımında uygulanabilirlik seviyesinin tespitini sağlamaktır. Sorular demografik ve Sorumluluk Muhasebesinin uygulanabilirliğini ve uygulanması için gerekli şartlar olan “ Merkezkaç Yönetim, Yetki Devri, Sorumluluk Merkezlerine ayırım, Hesap planları ve organizasyon Şemasının Sorumluluk Muhasebesine uygun olarak hazırlanması, Bölüm bazında Bütçeleme, iç raporlama, performans değerlemesi ” konularını araştırarak şekilde düzenlenmiştir. Anket içinde Sorumluluk Muhasebesi ve kavramları hakkında kısa bilgiler verilmiştir. Bu araştırma doktora tezinde kullanılacaktır. Araştırma için sizden alınan anket bilgileri tarafımızca gizli tutulacaktır. Gösterdiğiniz ilgiye şimdiden çok teşekkür ederiz.

Prof.Dr.Fehmi KARASİOĞLU
Öğrt.Gr.v. İbrahim Emre GÖKTÜRK

1. DEMOGRAFİK ÖZELLİKLER VE GENEL YAPI HAKKINDA BİLGİ İÇEREN SORULAR

1-Görev yapılan Kurum : <input type="checkbox"/> Kamu ve Kamu Üniv. Hastanesi <input type="checkbox"/> Özel ve Vakıf Hastanesi (Üniv.Hastaneleri Dahil)	2- Hastanede çalışan personel sayısı (.....)	3- Hastanenin bulunduğu yerleşim yeri <input type="checkbox"/> İl <input type="checkbox"/> İlçe	4- Hastane ne kadar yıldır hizmet vermektedir. (.....)
5- Fiili yatak sayısı (.....)	6- Aylık ortalama muayene olan hasta sayısı (.....)	7- Aylık ortalama yatan hasta sayısı (.....)	8- Aylık ortalama ameliyat sayısı (.....)

14- Hastanenizde muayene olan hastaların ortalama yüzde olarak durumunu belirtiniz.

S.G.K. lı hasta	(.....)
Özel Ücretli Hasta	(.....)
Özel Sağlık Sigortalı hasta	(.....)
Diğer	(.....)

ANKETİ CEVAPLAMADAN ÖNCE AŞAĞIDAKİ İFADELERİ OKUYUNUZ...

• Sorumluluk muhasebesi :	<i>Örgütün sorumluluk merkezleri adı verilen bölümlere ayrılarak bu bölümlerde oluşan veriler sonucu belirli hasılat, maliyet, kar ve yatırımların bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan, işletmede etkin bir maliyet kontrolü yanısıra bütçelenen değerler ve standartlarla fiili değerlerin sorumluluk raporları adı verilen iç raporlar ile bölümlerin ve yöneticilerin performans ölçümüne olanak sağlayan bir muhasebe bilgi sistemidir.</i>
• Merkezi Yönetim :	<i>İşletmede oluşan bütün kararların üst yönetim tarafından alındığı Karar verme yetkisinin üst yönetimde toplandığı yönetim tarzıdır.</i>
• Merkezkaç Yönetim;	<i>Çeşitli yönetim kademelerine ayrılmış işletmede, üst yönetim düzeylerinden alt yönetim düzeylerine doğru karar verme yetkisinin aktarıldığı yönetim tarzıdır. Bölümde oluşan faaliyetlerden dolayı bölüm yöneticisinin karar verme yetkisine sahip olmasıdır.</i>
• Sorumluluk Merkezi :	<i>İşletmede gelir ve gider gibi çeşitli faaliyetlerin toplandığı bir alt birimin sorumluluk muhasebesine uygun olarak bir yöneticinin emir ve kumandası altına verilmesi ve burada oluşan farklı faaliyetlerle ilişkili finansal sonuçların bu yöneticiler tarafından hesaplanabildiği raporlanabildiği alt birimdir.</i>
• Transfer fiyatlandırması :	<i>Hastane işletmesinde ki bir merkezin diğer bir merkezden mal ve hizmet alımı sırasında uygulanan fiyat olarak ifade edilebilir.</i>

2. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ KONUSUNDA ANKET SORULARI

1- İşletmenizde uygulanan yönetim tarzı hangisidir.

- Merkezi Yönetim
- Merkezkaç Yönetim

2- İşletmenizin karar verme yetkisinin paylaşımı açısından merkezileşme derecesini merkezi yönetimden merkezkaç yönetime doğru belirtiniz

Merkezi Yönetim	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Merkezkaç Yönetim
-----------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	----	-------------------

3- Hastanede merkezi bir yönetim uygulanmasının nedenleri

- Bürokratik engeller
- üst yönetimin yönetimi paylaşmama isteği
- Tecrübeli yöneticilerin bulunmaması
- Yönetim konusunda personel eksikliği
- Küçük bir işletme oluşu
- Diğer

4- İşletmenizde üst yönetimden alt yönetime doğru yetki paylaşımı gerçekleştirilmektedir ?

- Evet Kısmen Hayır

5- Aşağıdaki belirtilen merkezler ve merkezlerden sorumlu yöneticilerin durumu hakkında bilgi veriniz. Bu merkezler Yataklı tedavi kurumlar işletme yönetmeliğine göre hastanelerde verilen Tıbbi hizmetler baz alınarak ayrıma tabii tutulmuş bunlara işleyiş açısından gerekli yardımcı hizmet ve yönetim merkezleri ilave edilmiştir. Hastanenizde aşağıdaki ayırım haricinde önemli olduğuna inandığımız merkez veya merkezleri diğer kısmında belirterek ankete ilave edebilirsiniz.

- MERKEZ sütununda bu merkezin hastanenizde bulunup bulunmadığı
- MERKEZİN YÖNETİMİ sütununda belirtilen merkezde oluşan faaliyetler hastane yönetimi tarafından mı, bu merkezde sorumlu bir yönetici tarafından mı yoksa diğer bir şekilde mi bu hizmet yönetimi gerçekleştirilmektedir. Örneğin Dışarıdan taşeron bir firmadan bu hizmet alıyorsa
- GİDER sütununda bu merkezde hizmet üretim sürecinde gider oluşumunun olup olmadığı
- GELİR sütununda bu merkezde hizmet üretim sürecinde gelir oluşumunun olup olmadığı ölçümlenmek üzere oluşum hakkında bilgi veriniz.

MERKEZLER	MERKEZ		MERKEZİN YÖNETİMİ			GİDER				GELİR			
	Var	Yok	Üst Yönetim	Merkezden Sorumlu bir yönetici	Diğer (Belirtiniz)	Yüksek	Orta	Düşük	Yok	Yüksek	Orta	Düşük	Yok
Poliklinikler													
Servisler													
Acil Kliniği													
Laboratuvar													
Ameliyathane Hizmetleri													
Eczane													
Yardımcı birimler (Yemekhane, Kat hizmet. v.b)													
Yönetim Birimleri (Satın Alma, Personel, Muhasebe, Hemşire Müdürlüğü v.b.)													
Yoğun Bakım													
Diğer													

- Yukarıdaki Soruda Sorumlu Yöneticinin Bulunduğu Merkezler İle İlgili Olarak Aşağıdaki Bilgileri Belirtiniz. Merkezlerden Direkt Sorumlu Yöneticiler Yoksa 10. Soruya Geçiniz.

- 6- Aşağıda belirtilen merkezlerde sorumlu olan yöneticilerin, bu merkezlerde oluşan faaliyetler ile ilgili karar verme yetki derecelerini belirtiniz. Bir önceki tabloda sorumlu yönetici var olarak işaretlediğiniz merkezlerle ilgili olarak bu soruyu cevaplayınız.

KISALTMALAR = TY: Tam Yetkili Y+: Yetkili ODY:Orta Dereceli Yetki AZ: Az Yetkili Y- : Yetkisiz															
	GİDER OLUŞUMU AÇISINDAN YETKİ DERECESESİ					GELİR OLUŞUMU AÇISINDAN YETKİ DERECESESİ					SERMAYE KONTROLÜ AÇISINDAN				
	TY	Y+	ODY	AY	Y-	TY	Y+	ODY	AY	Y-	TY	Y+	ODY	AY	Y-
Poliklinikler															
Servisler															
Acil Kliniği															
Laboratuvar															
Ameliyathane Hizmetleri															
Eczane															
Yardımcı birimler (Yemekhane, Kat hizm. v.b)															
Yönetim Birimleri (Satın Alma, Personel, Muhasebe, Hemşire Müdürlüğü v.b.)															
Yoğun Bakım															
Diğer															

- 7- Hastanede bulunan merkezlerde sorumlu olan yöneticilerin bu merkezlerde oluşan gelir ve giderleri kontrol etme gücü açısından değerlendirme sorularıdır. Bu soruda her bir merkez ve oluşabilecek maliyet ve gelirler ayrı ayrı belirtilmeye çalışılmıştır. Bu gelir ve gider çeşitleri açısından oluşumu sorumluluk merkez yöneticisi tarafından kontrol edilebiliyorsa yani yönetici karar verme yetkisine sahipse "1" , bu karar üst yönetim veya diğer bir yönetim merkezi tarafından alınmakta ise "2" olarak işaretleyiniz. Bu çeşit gider , gelir ve yatırım yoksa herhangi bir işaretleme yapmayınız

GİDER AÇISINDAN SORULAR (3. Soruda Gider Oluşturmayan Merkezler İçin Cevaplama Yapmayınız)															
A- İlk Madde ve malzeme (Tıbbi malzeme,kullanılan ilaç,yıkama çamaşır v.b.)alınacak ve kullanılacak miktar açısından kontrol gücü															
B- İlk madde malzeme kullanımı ve alımlarında alış fiyatını belirleme kontrolü															
C- Maaşların belirlenmesi															
D- Prim, fazla mesai, dışarıdan gelen personel ücretlerinin belirlenmesi															
E- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler kontrol edilebilir (elektrik, su, doğalgaz, yemek, güvenlik,sağlık hizmetleri)															
F- Hastane ve organizasyon içindeki diğer merkezlerden alınan fayda ve hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi															
G- Diğer giderler Amortisman-Kira-sigorta v.b.															
GELİR AÇISINDAN SORULAR (3. Soruda Gelir Oluşturmayan Merkezler İçin Cevaplama Yapmayınız)															
A- Satış miktarının belirlenmesi açısından (giren hast, yatan hasta, ameliyat olacak hasta sayısı, tahsil sayısı,yemek sayısı v.b.)															
B- Klinik, poliklinik,servis merkezlerde SGK lı hastaların hizmet satış fiyatı açısından															
C- Klinik poliklinik,servis merkezlerde Özel hastaların hizmet satış fiyatı açısından															
D- Klinik poliklinik,servis merkezlerde özel sağlık sigortalı hastaların satış fiyatı açısından															
E- Hastane ve organizasyon içindeki diğer hizmet merkezlerine verilen hizmet satış fiyatının belirlenmesi açısından															
F- Hastane ve organizasyon dışında verilen hizmet satış fiyatının belirlenmesi açısından															
G- Diğer gelirler açısından															
SERMAYE KONTROLÜ															
	GİDER KONTROLÜ AÇISINDAN							GELİR KONTROLÜ AÇISINDAN							SERMAYE KONTROLÜ AÇISINDAN
	A	B	C	D	E	F	G	A	B	C	D	E	F	G	
Poliklinikler															
Servisler															
Acil Kliniği															
Laboratuvar															
Ameliyathane Hizmetleri															
Eczane															
Yardımcı birimler (Yemekhane, Kat hizm. v.b)															
Yönetim Birimleri (Satın Alma, Personel, Muhasebe, Hemşire Müdürlüğü v.b.)															
Yoğun Bakım															
Diğer															

- 8- Hastane işletmeniz de yukarıda belirtilen merkezler veya organizasyonunuz içindeki belirttiğiniz veya belirtebileceğiniz diğer merkezlerde bulunan yöneticilerine gelir ve gider kontrolü haricinde varlıklar kontrol yetkisi, önemli derecede bir sermayeyi kontrol yetkisi verilmiş (Yatırım Merkezleri) bölümleriniz varmı ?

Evet Hayır

- 9- Bu merkez yöneticilerine verilen sermayenin etkin kullanımı ve getiri oranı v.b. finansal yöntemlerle değerlendirilmektedir. ?

Evet Hayır

10- Bağılı bulunduğunuz bir üst organizasyon var mı?

Evet Hayır

11- Hastanenizin bağılı bulunduğu üst birime bağılı başka hastanelerle sizin hastaneniz arasında veya Hastanenize bağılı merkezler arasında hizmet alım ve satımı belirlenmiş bir fiyat (transfer Fiyatı) üzerinden gerçekleştirilmektedir. ?

Evet Hayır **Cevabınız hayırsa 13. Soruya geçiniz.**

12- Bu fiyatın oluşumu sırasında hangi fiyatlama yöntemi kullanılmaktadır.

Piyasa fiyatı maliyet fiyatı İki taraf için en uygun fiyatın belirlenmesi

Pazarlık sonucu fiyat maliyet + Kar diğer

13- Hastane işletmenizde Organizasyon şeması var mı?

Evet Hayır

Eğer cevabınız evetse aşağıdaki soruyu cevaplayınız: **Hayırsa 15.Soruya geçiniz.**

14- Organizasyon şemasız ile ilgili aşağıdaki sorulara cevap veriniz.

	Evete	Kısmen	Hayır
Üst Kademe, Orta Kademe ve Alt Kademe bölümler ayrıntılı olarak gösterilmektedir			
Bu kademelerde Klinik, Birimler, poliklinikler ve diğer hizmet merkezleri ayrıntılı olarak gösterilmektedir.			
Bu kademeler ve merkezler arasındaki üst ast ilişkisi – dikey ilişki gösterilmektedir.			
Üst-Orta ve Alt Kademede bulunan merkezlerdeki Yöneticiler belirtilmektedir			
Üst-Orta ve Alt Kademede bulunan merkezlerdeki Yöneticilerin sorumluluk alanları belirlenebilmektedir			
Üst-Orta ve Alt Kademede bulunan merkezlerdeki yatay ilişki gösterilmektedir. Başhemşireye bağılı hemşirenin aynı zamanda dahiliye kliniğinde de görev alması gibi			

15- Organizasyon şeması hazırlanırken ortaya çıkan sorunlar veya organizasyon şemasının bulunmamasının nedenleri

	evet	Kısmen	hayır
Organizasyon şemasının hazırlanması konusunda bilgi eksikliği			
Zaman yetersizliği			
Hastanelerdeki yapının karmaşıklığı			
Merkezlerin çok fazla olması			
Birimlerin veya personelin birden fazla üste karşı sorumlu olması			
Organizasyon şemasının oluşturulmasında görev alacak eleman eksikliği			
Hastane işletmelerinde bir birimde görevli olan personelin aynı zamanda bir başka birimde de görevlendirilebilmesi			
Diğer (.....)			

16- Hastane işletmenizde maliyet kontrolü sağlanabilmektedir ?

Evet Kısmen Hayır

17- Hastanenizde meydana gelen maliyetleri kontrol edilebilirlik derecesini belirtiniz

	Tamamen kontrol edilebilir.	Kontrol edilebilir	Orta dereceli kontrol	Kısmi kontrol edilebilir	Hiç kontrol edilemez
Hastane genelinde oluşan maliyetler					
Poliklinikler					
Servisler					
Acil Kliniği					
Laboratuvar					
Ameliyathane Hizmetleri					
Eczane					
Yardımcı birimler (Yemekhane, Kat hizm. v.b)					
Yönetim Birimleri (Satın Alma, Personel, Muhasebe, Hemşire Müdürlüğü v.b.)					
Yoğun Bakım					
Diğer					

18- Maliyet kontrolü tam anlamıyla sağlanamadığını düşünüyorsanız sebepleri konusunda görüşleriniz

	Kesinlikle katılıyorum	katılıyorum	Fikrim yok	katılmıyorum	Kesinlikle katılmıyorum
Maliyet kontrolüne yönelik gerekli çalışmaların olmaması veya yetersizliği					
Bu konuda eleman eksikliğinden dolayı etkin bir maliyet kontrolü yapılamıyor					
Bürokratik veya işletme kültürü açısından önemsiz görülmesi veya zorunluluk oluşturmaması					
Bürokratik veya işletme kültürü açısından basit veya yetersiz maliyet bilgilerinin yeterli görülmesi					
S.U.T. , Döner sermaye, DRG gibi sistemlerin varlığının maliyet kontrolünü etkisizleştiriyor					
Maliyet verilerine tam anlamıyla ulaşamamasından dolayı maliyet kontrolü etkin yapılamıyoruz.					
Hastane genelinde işlem ve faaliyetlerin yoğunluğundan dolayı maliyet kontrolü etkin yapılamıyoruz.					
Bölümsel (Klinikler, laboratuvar, satın alma birimi v.b.) anlamda bir maliyet kontrolünün yapılmaması					
Kullanılan bilgisayar programlarının yetersizliği					
İşletme Hedef ve amaçlarının maliyet kontrolünü gerektirmemesi					

19 ve 20. Sorular Bilgi İşlem Ve Muhasebe Departmanlarından Bilgi Alınarak Cevaplandırılmalıdır.

19- Aşağıda Muhasebe ve bilgi işlem sistemi ile ilgili sorular bulunmaktadır.

	evet	Kısmen	hayır
İşletmenin sorumluluk merkezlerine ayrılarak yönetilmesi muhasebe verilerinin daha sağlıklı olarak departmanımıza ulaştırılmasını sağlamaktadır / sağlayacaktır.			
İşletmenin sorumluluk merkezlerine ayrılarak yönetilmesi maliyetlerin daha etkin kontrolünü sağlayacaktır.			
Hastanenin genel ortak giderlerin diğer hizmet merkezlerine dağıtımını gerçekleştirmektedir.			
Yardımcı ve destek hizmet merkezlerinde ortaya çıkan maliyetler klinik hizmet merkezlerine dağıtım yapılmaktadır.			
Hesap planları hizmet üretim merkezlerine göre düzenlenmektedir			
Kullanılan muhasebe bilgisayar programı işletmenin sorumluluk merkezlerine ayrılarak bölüm bazında gelir ve gider kontrolü sağlamaya uygundur.			
Kullanılan bilgisayar programı geçmiş dönemlere ait sorumluluk merkezleri bünyesinde giren-çıkan hasta sayısı, ameliyat sayısı , tahlil sayısı, v.b. gibi değerler konusunda istatistiki bilgi almamıza imkan vermektedir.			
Kullanılan bilgisayar programı geçmiş dönemlere ait sorumluluk merkezleri bazında dönemsel gelir ve gider tutarlarına ulaşmamıza imkan sağlamaktadır.			
Faaliyetlere yardımcı olan (yemekhane – çamaşırhane) gibi yardımcı hizmet merkezlerinde verilen hizmetin birim fiyatları belirlidir.			
Sorumluluk merkezlerinde oluşan genel üretim giderlerinden bazılarının ölçümü ölçüm aletleri (elektrik Doğalgaz veya su saati v.b.) ile yapılmaktadır.			
Bilgisayar programı ile her bir sorumluluk merkezine göre bütçeleme gerçekleştirilmektedir / gerçekleştirilebilir.			

20- Genel üretim giderlerinin dağıtım ile ilgili olarak ikincil dağıtımda kullanılan yöntemlerden hangisini kullanmaktasınız ?

- Basit dağıtım Kademeli dağıtım Karşılıklı çapraz dağıtım Matematiksel dağıtım Planlı dağıtım
- Dağıtım yapılmamaktadır.

21- İşletmemizde bütçeleme gerçekleştirilmektedir. ? **Cevabınız hayırsa 30. Soruya geçiniz**

- Evet Hayır

22- Bütçe süresi olarak ne kadar zamanlık bütçeleme gerçekleştirilmektedir.?

- Aylık 3 aylık 6 aylık Yıllık 1 yıldan fazla

23- . Bütçeleme çalışmaları sadece üst yönetim tarafından gerçekleştirilmektedir.

- Evet Hayır

24- Bütçeleme çalışmalarına orta ve alt düzey yöneticilerde katılmakta mıdır?

- Evet Hayır

25- Hastanede Tahmini Gelir ve Gider (Harcama) Bütçesi hazırlanmaktadır. ?

- Evet Hayır

26- Bu bütçelerin hazırlanması sırasında hedeflenen faaliyet hacmi olarak:

- Tek bir faaliyet hacmine göre bütçeleme gerçekleştirilir.

- Çeşitli faaliyet hacimlerine göre bütçeleme gerçekleştirilir.
- Bilimsel yöntemler, tecrübeler, istatistikî veriler kullanılarak bir bütçe denklemi oluşturulur.

27- Gelir ve Gider bütçelerinin hazırlandığı yer açısından değerlendirilmesi

- Hastanenin Genelinde oluşan gelir ve gider faaliyetleri için tek tip bir bütçe hazırlanmaktadır.
- Her bir sorumluluk merkezi (Hizmet merkezleri) için ayrı ayrı bütçeler hazırlanmaktadır.

Eğer ilk şıkkı işaretlediyseniz 29. Soruya geçiniz.

28- Gelir ve Gider (Harcama) bütçeleri hangi hizmet merkezleri için hazırlanmaktadır.

Yer	Evet	Hayır
Poliklinikler		
Servisler		
Acil Kliniği		
Laboratuvar		
Ameliyathane Hizmetleri		
Eczane		
Yardımcı birimler (Yemekhane, Kat hizmet. v.b)		
Yönetim Birimleri (Satın Alma, Personel, Muhasebe, Hemşire Müdürlüğü v.b.)		
Yoğun Bakım		
Diğer		

- 29- Hastanenizde yönetim bölümleri gibi merkezler hizmet üretim sürecine katkıda bulunmakta ve bu merkezlerde girdi ve çıktının ölçümü gerçekleştirilememektedir. Bu merkezler veya benzeri merkezler için bir tahmini bir bütçe hazırlanmaktadır?
- Evet Hayır
- 30- Hastanenizde çalışan yönetici ve personelinize yönelik uygulanan bir performans değerlendirme sistemi varmı ?
- Evet Hayır **Cevabınız hayırsa 33. Soruya geçiniz.**
- 31- Hastanenizde yukarıda daha önce ayrımını gerçekleştirdiğimiz bölümlerdeki bölüm yöneticilerinin performansları sorumluluk alanlarındaki oluşan gelir ve giderler açısından ölçümlenmektedir. ?
- Evet Hayır **Cevabınız hayırsa 33. Soruya geçiniz.**
- 32- Bu ölçüm sırasında oluşan gelir ve giderler açısından yöneticinin performansı ölçülürken
- merkezde oluşan bütün gider ve/veya gelir açısından performansı ölçümlenmektedir.
- Yöneticinin kontrol edebilme yetkisine göre performansı ölçümlenmektedir.
- 33- Hastanede alt kademelerden üst kademelere doğru aktarılan ve değerlemelerin yapıldığı bir iç raporlama sistemi mevcutmu ?
- Evet Hayır **Cevabınız hayırsa 3. Bölüme geçiniz.**
- 34- Bu raporların ve değerlendirmelerin süresi
- Aylık 3 aylık 6 aylık Yıllık 1 yıldan fazla
- 35- Bu raporlarda her bir merkez de oluşan gelir ve gider faaliyetleri belirtilmemektedir. **Cevabınız hayırsa 3. Bölüme geçiniz.**
- Evet Hayır
- 36- Bu raporlarda geçmiş yıl değerleri, bütçelenen değerler ve standartlarla, fiili gerçekleşen dönem faaliyetleri etkinlik açısından karşılaştırılmaktadır. ? **Cevabınız hayırsa 3. Bölüme geçiniz.**
- Evet Hayır
- 37- Karşılaştırmalar sonucu ortaya çıkan sapmalar değerlendirilmekte ve bu değerler üzerinden bölüm yöneticilerinin performansları değerlendirilmektedir. ?
- Evet Hayır

3. SORUMLULUK MUHASEBESİNE YÖNELİK YÖNETİCİ DÜŞÜNCELERİNİ ÖLÇEN SORULAR

1-kesinlikle katılıyorum	2-katılıyorum	3-fikrim yok	4-katılmıyorum	5-kesinlikle katılmıyorum	1	2	3	4	5
Sorular									
1-	Hastane işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sistemi uygulanmalıdır.								
2-	Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması hastane işletmelerindeki etkinliği artırır								
3-	Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması hastane işletmelerinde daha etkin gelir ve maliyet kontrolünü sağlanmasına yardımcı olur								
4-	Merkez kaç yönetim tarzının uygulanması hastane işletmelerinin yönetim sürecini olumlu etkiler								
5-	Yetki devrinin yapılması hastane işletmelerinin yönetim sürecini olumlu etkiler								
6-	Yetki devrinin alt kademelere doğru aktarılması üst yöneticileri rutin işlerden kurtarak daha önemli kararların alınabilmesi için zaman ve fayda sağlayacaktır.								
7-	Hastane işletmelerinin sorumluluk merkezlerine bölünerek yönetilmesi işletmenin genel hedeflerinin gerçekleştirilmesine olumlu yönde katkıda bulunur.								
8-	Muhasebe sisteminin sorumluluk merkezlerine göre düzenlenmesi muhasebe verilerinin oluşumu ve sistemin işlevişi açısından etkinlik sağlar								
9-	Hastane işletmelerinde bütçeleme yapılması gereklidir.								
10-	Sorumluluk merkezlerinde gelir ve gider bütçesinin hazırlanması bu merkezlerde gelir ve maliyet kontrolü sağlayacaktır.								
11-	Sorumluluk merkezlerinde gelir ve gider bütçesinin hazırlanması bu merkezlerde sorumlu yöneticilerin hedeflenen ile gerçekleşen arasındaki farklara göre performanslarının ölçümünü işletmenin genel hedef ve amaçlarına ulaşılmasında etkinlik sağlayacaktır.								
12-	Mevcut performans ölçüm sistemine göre, sorumluluk muhasebesi ile performans değerlemesi daha faydalı olacaktır.								
13-	Sorumluluk raporları denetim ve kontrol sürecinde etkinlik sağlayacağı için hastane işletmelerinde uygulanmalıdır.								
14-	Sorumluluk raporları gelir ve maliyet kontrolünü sağlayacağı için hastane işletmelerinde uygulanmalıdır.								
15-	Sorumluluk raporları hangi merkezin etkin hangi merkezin etkin olmadığı konularında üst yönetime bilgi sağlayacaktır.								

Anketimiz Tamamlanmıştır. Sabrınızdan dolayı teşekkür ederim



T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Özgeçmiş

Adı Soyadı:	İbrahim Emre GÖKTÜRK			
Doğum Yeri:	Erzurum			
Doğum Tarihi:	07.10.1975			
Medeni Durumu:	Evlü			
Öğrenim Durumu				
Derece	Okulun Adı	Program	Yer	Yıl
İlköğretim	FevziPaşa		Isparta	1985
Ortaöğretim	İ.H.L.		Konya	1988
Lise	Selçuklu		Konya	1992
Lisans	Selçuk Ünü.	İktisat	Konya	2001
Yüksek Lisans	Selçuk Ünü.	İşletme A.B.D. Yönetim Organizasyon	Konya	2003
Yüksek Lisans	Selçuk Ünü.	İşletme A.B.D. Muhasebe Finansman	Konya	2005
Becerileri:	Bilgisayar Opt., Ms Office			
İlgi Alanları:	Yönetim Muhasebesi, Finans, Bilişim Teknolojileri			
Tel:	0 505 293 96 13			
Adres	Akşehir Meslek Yüksekokulu Akşehir-KONYA			