

HASTANE İŞLETMELERİNDE HASTA BAZLI FİNANSAL ANALİZ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

K. Şevket SAYIN¹
İbrahim YÜKSEL²

Özet

Sağlık ekonomisi içerisinde hizmet veren işletmelerin başında hastane işletmeleri gelmektedir. Günümüzde sağlık sektöründeki yeni girişimlerin artışı da dikkate alınır, hastane işletmeleri varlıklarını teknolojik ve bilimsel gelişmeyi takip ederek sürekli yenilemek durumunda olan kuruluşlar olarak karlılıklarını devamlı kontrol etmek ve artırmak zorundadırlar.

Son yıllarda sağlık sektöründeki girişimlerin artışı dikkate alındığında, sürekli teknolojik ve bilimsel gelişmeye uyum sağlamak durumunda olan hastanelerin ne denli zor rekabet koşulları içerisinde faaliyetini sürdürdüğü daha iyi anlaşılacaktır. Bu rekabet koşullarında var olabilmek, sağlam bir finansal yapıyı ve finansal yönetimi gerektirir. Bu nedenle hastane işletmeleri için, doğru maliyet ve karlılık değerlendirmelerini yapabilecekleri finansal analiz yöntemlerini kullanmaları önemlidir. Hastanelerin sunduğu sağlık hizmeti maliyetlerinin kişiye göre farklılık göstermesi nedeniyle, hem maliyet hem karlılık hesaplamaları “hasta başına maliyet” ve hasta başına karlılık” yaklaşımıyla yapılmalıdır.

Bu çalışmanın amacı, bir kamu hastanesi örneği üzerinde, sipariş maliyet yöntemine göre hesaplanmış olan hasta maliyeti ile hasta bazında karlılık analizinin nasıl yapıldığını göstermektir. Bu gibi analizler, profesyonel hastane yöneticilerine, çeşitli birimlere yapacakları yatırımlar konusunda doğru kararlar vermelerine yardımcı olacak; dolayısıyla kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Hasta, finansal analiz, sağlık.

JEL Kodu: I10, M10, M41

PATIENT-BASED FINANCIAL ANALYSIS IN HOSPITAL FACILITIES AND A SAMPLE APPLICATION

Abstract

Hospitals are the most important among the enterprises serving in the health economics. Regarding the increase of the new attempts in healthcare sector, the hospital enterprises have to continuously control and increase their stability since they are organizations which are in the position of renewing their entity by consistently tracking technological and scientific development.

In recent years, considering the increase of the attempts in the healthcare sector, the difficult conditions of competition in which the hospitals carry on their activities would be understood better as they have to adapt to the technological and scientific development. Existing in these conditions of competition requires a solid financial structure and a financial management. Therefore it is important for hospitals to use methods of financial analysis by which they can make correct marginal and profitability analyses. Since the healthcare service offered by hospitals is variable, both margin and profitability calculations must be made with the approach of “cost per patient” and “margin per patient”.

The aim of this study is to show the making of the margin analysis on the basis of patient cost and patient which is calculated in accordance with the order costing method, regarding to a public hospital model. This kind of analyses would help professional hospital managers for making the right decisions with regards to the investments they will make to various units; therefore make the usage of public resources more effective.

Keywords: Patient, Financial Analysis, Healthcare

Jel Codes: I10, M10, M41

¹ Doç. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye, sevketsayin@deu.edu.tr

² Öğr. Gör., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye, i.yuksel@deu.edu.tr

GİRİŞ

İşletmeler arasındaki rekabetin son yıllarda çok yönlü olarak hız kazanması, finansal analizin yönetimler açısından önemini artırmıştır. Bu da yönetimleri daha başarılı finansal kararlar verebilecekleri yeni finansal analiz yöntemleri aramaya ve geliştirmeye yöneltmiştir. Bu analiz yöntemlerinin başında maliyet ve karlılık analizleri gelmektedir. Bu analizler diğer işletmelerde olduğu gibi sağlık sektöründe hizmet veren işletmeler için de yatırım ve karlılık planlamaları bakımından önem arz etmektedir.

Sağlık sektöründe hizmet veren işletmelerin ilk sıralamasında, hastane işletmeleri gelmektedir. Hastane işletmeleri matris yapıdaki sağlık hizmetlerini kesintisiz veren işletmeler olup; sundukları sağlık hizmetleri çeşitlilik arz etmektedir. Her hastaya ya da hasta grubuna yapılan tedaviler birbirinden farklılık göstermektedir. Bu nedenle, hasta ya da hasta grupları için yapılan finansal analiz sonuçlarını genelleterek hastalık ve klinik bazında değerlendirmek, standart değerler oluşturmak, analisti de yöneticileri de yanılacaktır.

Hastane işletmelerinin temel amacı sağlık hizmeti üretmek olmakla birlikte, her işletme gibi varlıklarını kesintisiz sürdürebilmeleri karlılıklarının sürdürülebilirliğiyle olanaklıdır. Bu sebeple hastane işletmelerinin, hem verilen sağlık hizmeti (ultrason, kan tahlili v.b hizmetinin maliyeti ve satış fiyatı) hem de hastalar bakımından doğru karlılık analizi yapmaları önemlidir. Hasta bazında karlılık analizi, hastane yönetimlerine verecekleri, yönetsel ve yatırım kararlarında yol gösterici olmaktadır.

Hastane işletmeleri sundukları hizmet maliyetlerinin, diğer mamul ve hizmet sektörü maliyetleriyle kıyaslanamayacak kadar karmaşık ve farklı özelliklere sahip olmasından dolayı, sadece işletmenin bütünü için değil; hasta bazında da karlılık analizlerini yapmak durumundadır. Çünkü hastane işletmelerinde sunulan sağlık hizmetleri klinikten kliniğe farklılık gösterdiği gibi; aynı hastalık tanısıyla başvuran hastalarda bile uygulanan tetkik ve tedavi yöntemleri bakımından farklılıklar göstermektedir. O kadar ki aynı hasta, aynı şikayetle farklı zamanlarda hastaneye başvurduğunda yapılan tetkik ve tedaviler farklı olmaktadır. Bu da her hasta için, her defasında farklı maliyetler ve farklı kar (ya da zarar) sebebi demektir.

Bu çalışmada, bir kamu hastanesine farklı tanımlar ile başvuran ayakta tedavi gören ve yataklı tedavi gören hastaların finansal analizi, hasta bazlı karlılık analiz yönetimi ile yapılacaktır. Ayrıca bu analiz yöntemi ile hasta bazlı gelir ve maliyet hesaplamalarının hasta bazında izlenebileceği kanıtlanmaya çalışılacaktır. Bunun için de, sipariş maliyete göre hesaplanan hasta başına birim maliyet ile, Sağlık Uygulama Tebliği esaslarına göre tahakkuk ettirilen gelirler kıyaslanarak, her bir hasta için kar tutarları ve karlılık oranları hesaplanacaktır.

1. HASTANE İŞLETMELERİNDE FİNANSAL ANALİZ

İşletmelerin finansal güçleri başlıca iki temel özelliklerinin değerlendirilmesine göre belirlenir. Bunlardan biri finansal yapıları, diğeri de finansal performanslarıdır. İşte bu amaçla yapılan finansal analiz, bir işletmenin fon yapısını ve fonların kullanımını oluşturan bilanço kalemleri ve gelir tablosundaki değerler arasındaki ilişkilerin incelenerek, işletmenin hangi ölçü içinde finansal dengesinin sağlandığını belirlemek, finansal duruma göre rasyonel kararlar alabilmek için yapılan incelemedir (Doğan, 2014:418). Analizde veri olarak işletmenin finansal tablolarındaki finansal bilgilerin yanı sıra ekonomiden ve faaliyet gösterilen sektörden sağlanacak bilgiler de kullanılır (Büker vd.,2011:6). Finansal analiz, hem işletme yöneticileri için hem de işletme dışı çevreler (yatırımcılar vb. gibi) için, içerdiği bilgiler bakımından oldukça önemlidir. Çünkü finansal analiz ile birlikte işletmenin verimliliği, karlılığı, performansı ve etkinliği ölçülmektedir (Dayı, 2013:96). Finansal analiz, sağlık işletmeleri dahil kurum ve işletmelerin mali yapılarının incelenmesi, denetlenmesi ve finansal performansın ana göstergelerinden birisi olarak son yıllarda yoğun biçimde kullanılmaktadır (Songur vd., 2016: 3).

Günümüzde sağlık sektörü de rekabetçi bir nitelik kazanmış ve sağlık hizmetleri ile ilgili hastaların beklentileri ve gereksinimlerinin dikkate alınması gerekliliği öncelik kazanmıştır. Özellikle sağlık sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, müşterilerine daha iyi hizmet verebilmek için teknolojik gelişimleri yakından izleyerek, kendilerini sürekli yenilemek, çağdaş tıbbi hizmet kalitesindeki değişime

ayak uydurmak zorundadırlar. Türkiye’de sağlık alanında yapılan son yıllardaki reformlar dikkatlice incelendiğinde sağlık sisteminin farklı bir boyuta ulaştığı görülmektedir. Hastanelerin sayısındaki artış ve coğrafi olarak yaygınlaşması sağlık hizmetine ulaşmayı geçmişe kıyasla daha kolay hale getirmiştir. Tabii sağlık hizmeti sektöründeki özelleşme de sektöre yeni bir rekabet boyutu kazandırmıştır. Rekabetin artmasıyla hastaneler sağlık hizmetlerini daha kaliteli sunabilmek için işgücü, fiyatlandırma ve maliyet gibi sağlık hizmetinin kalitesini etkileyebilecek öğelere önem vermeye başlamışlardır (Ölmez, 2015 :2).

Hastaneler, artık profesyonel işletmecilik anlayışıyla yönetilmesi gereken ve kaynaklarını verimli olarak karlılık hedeflerine göre kullanmak zorunda olan profesyonel işletmeler haline gelmiştir. Bu bakımdan finansal analiz, hastane yöneticileri için bir harita, pusula işlevi görmektedir. (Kahraman, 2012: 41). Çünkü finansal analizin işlevi, hastane yönetimlerine sadece o andaki finansal yapı ve finansal verimlilik hakkında bilgi vermekle sınırlı kalmayıp, sahip oldukları potansiyel finansal güç ve yetenekleri bakımından da önemli veriler sağlamaktır. Özellikle günümüzde üniversite hastanelerinin borç yükü göz önüne alındığında, finansal planlamada finansal analizin ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Hastane yönetiminde finansal analizin başarılı olması için gerekli koşullar şöyle sıralanabilir;

- Mali tabloların sağlıklı bir biçimde hazırlanması ve analize esas alınan verilerin, bilgilerin doğru olması,
- Analistin, muhasebe kuramı ve uygulamasını iyi bilmesi,
- Analizi yapılan sağlık sektörünün ve sağlık işletmesinin sahip olduğu özelliklerinin bilinmesi,
- İnceleme dönemindeki ekonomik şartların ve eğilimlerin saptanması, çevre koşullarının bilinmesi,
- Analizi yapılan sağlık işletmesinin hizmet üretimi, fiyat, finansman ve benzeri politikaları ile muhasebe usullerinin analist tarafından bilinmesi,
- Analistin, iyi bir muhakeme yaratma ve sezgi yeteneğine sahip olması,
- Analistin, işletme ile ilgili birkaç oran veya yüzdeye bağlı kalarak kesin sonuçlara ve yargılara varmaması (Sayın, 2005:81).

Finansal analizler yönetimlere, gelecek dönemlerle ilgili (kısa ve uzun vadeli) kararlarda kullanabilecekleri çok önemli bilgiler sağlar. Yine finansal analizler amaçlarına, kapsamlarına ve analiz yapanın niteliğine göre üç grupta sınıflandırılmaktadır (Ağırbaş, 2014:70). Hastane işletmecilerinin, finansal analizden bekledikleri bilgiler, analiz türünün ve yöntemlerinin belirleyicisi olmaktadır.

1.1. Amacına Göre Finansal Analiz Sınıflandırması

Hastane yönetimleri farklı finansal amaçlarla finansal bilgilere gereksinim duyarlar. Bu amaç farklılığı elde edilecek finansal bilgilerin farklılığının dolayısı ile farklı finansal analiz türlerinin oluşmasının nedeni olmaktadır. Bu bağlamda finansal analiz çeşitleri;

- yönetim analizi,
- kredi analizi,
- yatırım analizi

olarak üç gruba ayrılmaktadır.

Yönetim analizinden, işletmenin karlılık, likidite, borçluluk vb. durumları hakkında bilgiler elde edilmektedir. Daha çok, yönetimin başarısını değerlendirmek amacıyla uygulanmaktadır.

Kredi analizi, hastane işletmesinin kredi gereksiniminin hangi nedenlerden doğduğunu tespit etmek ve kredi veren kuruluşun kredilendirmeden doğan riskini azaltmak amacıyla, kredi kurumlarınca yapılır. (Akgüç, 2006:5).

Yatırım analizi ise, işletmenin mevcut ve potansiyel hissedarları ile işletmeye uzun vadeli yabancı kaynak sağlayan ya da sağlamayı düşünenlerin yapmış olduğu analizdir.

1.2. Kapsamına Göre Finansal Analiz Sınıflandırması

Yukarıda da vurgulandığı gibi, hastane işletmelerinin mevcut durumdaki finansal yapıları ve başarıları hakkında bilgi edinme amaçlarının yanı sıra, gelecek dönemde yapısal değişikliklerinin ve başarılarının (karlılık vb.) nasıl olacağını öngörmek ve planlamak gibi amaçları da, kapsamına göre finansal analiz yönteminin belirleyicisidir. Bu anlamda hastane işletmesinin analizinde kullanılan verilerinin dönem ve kapsamı bakımından değerlendirildiğinde finansal analiz;

- Statik Analiz
- Dinamik Analiz

olarak iki gruba ayrılmaktadır.

Mevcut durumun tespiti ve değerlendirmesi amacıyla yapılan analizlerde statik analiz teknikleri, gelecek dönemle ilgili öngörü ve planlamalar amacıyla yapılan analizlerde ise dinamik analiz teknikleri kullanılır.

1.3. Analizi Yapana Göre Finansal Analiz Sınıflandırması

Aslında finansal analiz yeterli bilgi ve deneyim isteyen bir uzmanlık alanıdır. Bu sebeple, finansal analiz hizmeti profesyonel uzmanlarca dışarıdan talep edilebileceği gibi kurum ve kuruluş içinde istihdam edilen uzman kişilerden de sağlanabilir. Ancak analizi yapılan finansal tablonun sahibi olan işletme açısından, finansal analiz;

- İç Analiz
- Dış Analiz

olmak üzere ikiye ayrılır.

Hastane işletmelerinde finansal analiz kurum içinde veya dışında çalışanlar tarafından yapılabilmektedir. Kurum içinde çalışan yöneticiler, denetçiler, muhasebe, finans vb. çalışanlar tarafından yapılan iç analizdir. Kurum dışından, bu alanda uzman kişi ve kurumlar tarafından yapılan analiz ise dış analizdir.

2. HASTA BAZLI FİNANSAL ANALİZ

Teknolojik donanım kullanımında sürekli gelişim gösteren bir sektörde hizmet sunan hastanelerin; çevresinde meydana gelen değişimlere ayak uydurabilmek, diğer hastanelerle rekabette başarılı olabilmek ve sağlıklı planlamalar yapabilmek güçlü bir finansal yapıya sahip olmaları gerekmektedir. Bundan dolayı da finansal yapılarının sahip olduğu potansiyeli etkili ve verimli kullanabilmek amacıyla finansal performanslarını, değerlendirebilmek ve kontrol edebilmek için, daima ölçmek durumundadırlar. Hastane işletmelerinin varlık yapılarına göz atıldığında, sanayi işletmeleri gibi toplam varlıklarının büyük kısmının duran varlıkların finansmanında kullandıkları görülür. Böyle bir varlık yapısı ise, hastane işletmelerinde sabit maliyetlerin daha fazla olduğunu ve kara geçiş noktalarının diğer sektörlerle göre daha yüksek olduğunu ifade eder. Bu sebeple hastane işletmelerinde kar planlaması, gerçekçi kar hesaplamalarıyla olanaklıdır (Ölmez, 2015: 6).

Hastane işletmeleri sunmuş oldukları hizmet maliyetinin özelliklerinden dolayı, bilhassa karlılık performansı ile ilgili analizlerinde, sadece işletmenin bütünü için değil; (hastane işletmesi için müşteri olarak kabul edilen) hasta bazında maliyet ve kar analizlerini de yapmak durumundadır. Giriş bölümünde de vurgulandığı gibi, sunulan sağlık hizmetleri hastadan hastaya farklılık göstermekte olup; aynı tanı ve teşhise sahip hastalar da bile farklı tedavi yöntemleri uygulanabilmektedir. Hastanın yaşı, cinsiyeti, yaşamsal alışkanlıkları (sigara, alkol vb.), yaşadığı yöresel özellikler, genetik özellikler çeşitli komplikasyonlara yol açabileceği ve tedaviye cevapta dirençlere neden olabileceği için iyileşme sürecindeki maliyetler hastadan hastaya değişmektedir. Bu bağlamda, her hastanın hastaneye sağlayacağı finansal katkı da farklılık arz edecektir. Özellikle hasta bazlı yapılacak gelir, gider, maliyet ve karlılık analizleri hastane yönetimine alacağı stratejik kararlar da büyük önem arz etmektedir.

2.1. Hastane İşletmelerinde Hasta Bazında Kar Analizi

Hastane İşletmelerinin başarıları, zorlu rekabet ortamında yenilik ve gelişmelere ayak uydurabilmeleriyle ölçülebilir. Bu başarı ise, sağlıklı bir finansal yapının varlığı ve sürdürülebilirliği ile mümkündür. İşletmelerin kararlı bir faaliyet karlılığı içerisinde çalışmaları, varlıklarını (yenileyerek) sürdürebilmeleri için şarttır. Bu nedenle hastane işletmeleri için de karlılık analizleri, finansal yapılarının ve performanslarının kontrol ve denetiminde vazgeçilmez araçlardır.

Hizmet işletmesi özelliği taşıyan hastanelerin müşteri grubunu, hastalar oluşturmaktadır. Hastaların beklentisi, kaliteli sağlık hizmeti olarak muayene, tetkik ve tedavi işlemlerinin yapılmasıdır. Hastanelerin temel görevlerinden biri de, hastalara kaliteli sağlık hizmeti sunarak onların tedavi süreçlerinin olumlu sonuçlanmasını sağlamaktır.

Bu amaçla hastaneler, varlıklarını teknolojik ve bilimsel gelişmelere göre sürekli yenilemek durumunda olan kuruluşlar olarak, gelirlerini, dolayısıyla karlarını devamlı kontrol etmek ve artırmak zorundadırlar. Hastane işletmeleri tarafından yapılabilen karlılık analizlerinden biri de hasta bazlı karlılık analizidir. Hasta bazlı karlılık analizinin önemli iki unsuru ise hasta bazlı maliyet ve hasta bazlı gelirdir.

Hastanelerde hasta bazında sağlık hizmeti maliyeti, maliyet muhasebesi kurallarına göre ve yaklaşımına göre hesaplanmak durumundadır. Hastaya sunulan sağlık hizmetinin bedelinin SGK' dan, anlaşmalı kurumlardan veya ücretli olarak tahsil edilmesi (veya tahakkuk etmesi) ile sonucunda hastadan gelir elde edilmiş olmaktadır. Sağlık hizmet sonucu ortaya çıkan maliyetler ve elde edilen gelirler kullanılarak hasta bazında kar hesaplamaları ve analizleri yapılabilecektir.

Karlılık analizi sonucunda hastaneler, hasta süreçlerini değerlendirerek hem maliyetlerin hem de gelirlerin denetimlerini ve kontrollerini yapmış olacaklardır. Hastane işletmeleri de, tıpkı kar amaçlı diğer işletmeler gibi, karlılıklarını artırabilmek için maliyetlerini azaltma yöntem ve yollarını bulmak ve uygulamak zorundadırlar. Çünkü hastalardan alınan tanı ve tedavi ücretleri, gerek rekabet koşulları ve gerekse Bakanlığın belirlediği fiyatların dışında artırılamamaktadır. Bu nedenle, maliyetlerin yüksek ve çeşitli olduğu süreçler tekrar analiz edilerek, maliyetler düşürülmeye çalışılmalıdır. Örneğin, hastanede kullanılan tıbbi malzemeler daha düşük fiyatlarla hastaneye mal edilebilirse, önemli derecede maliyet düşüşü sağlanabilmiş olacaktır. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde, hasta bazında karlılık analizinin temelini oluşturan hasta bazında gelirle ve hasta bazında maliyetle ilgili ayrıntılara yer verilmiştir. Hasta bazında gelir, kamu hastaneleri esas alınarak değerlendirilmiştir.

2.1.1. Hasta Bazında Gelir

Hastane işletmelerinin elde ettiği hasta bazındaki gelir; hastanın sosyal güvencesine göre değişmektedir. Şöyle ki, sosyal güvencesine göre hastaları üç gruba ayırabiliriz. Bunlar:

- Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)'na tabi hastalar,
- SGK dışı resmi kurum (banka, özel sigorta vb.) hastaları
- Ücretli hastalar.

Sosyal Güvenlik Kurumu, Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) esaslarına göre, hastanelerin vermiş oldukları sağlık hizmeti ile ilgili olarak beyan ettikleri fatura bedellerini hastanelere ödemektedir. Ayakta tedavilerde vaka başı (paket) ücreti ödenmekte ve SUT'ta Ek-2/A-2 listesinde bulunan tetkikler vaka başı ücretine ilave olarak ödenmektedir. Ayrıca poliklinik başvurularında ilk muayene tarihini takip eden ilk 10(on) gün içerisindeki aynı branşta yapılan muayeneler, kontrol muayenesi sayılmakta ve ilave ücret alınmamaktadır. Yatan hasta için ise paket ödeme sistemi ya da hizmet başına ödeme sistemi SUT'a göre uygulanmaktadır. Paket ödeme sisteminde sunulan sağlık hizmetinin, ilaç ve tıbbi malzeme bedelleri ne olursa olsun, sabit bir ücret ödenmektedir. Örneğin, appendektomi* cerrahi işlemi

* Apandisit, ameliyat yolu ile alınması işlemidir.

paket bir işlem olup; paket içinde kalan tüm işlemler için sadece 440 TL ödenmektedir. Ancak, SUT'ta belirtilen esaslar doğrultusunda paket ödeme sistemi içinde olmayan tetkik, tedavi, tıbbi işlem, ilaç ve tıbbi malzeme bedelleri paket ödemeye ilave olarak tahsil edilmektedir.

Ayakta ve yatan SGK'lı hastalarda tanı, tedavi ve yapılan tetkikler farklılık göstermesine rağmen; hastalardan elde edilen ayakta vaka başı gelir ve yatan paket geliri değişmemektedir. Örneğin, SGK'ya tabi 20 yaşında hiçbir kronik rahatsızlığı olmayan bir hastanın appendektomi ameliyatından elde edilen paket hasta geliri ile SGK'ya tabi 70 yaşında kronik rahatsızlıkları olan hastanın appendektomi ameliyatından elde edilen paket hasta geliri aynıdır.

2.1.1.1. Ayakta Hasta Geliri

Ayakta hasta geliri, hastane polikliniklerine muayene ve tedavi amaçlı başvuran hastaların verilen sağlık hizmeti sonucunda ilgili tetkik ve tıbbi işlemlerden elde edilen gelirlerdir. Ayakta gelir kalemleri muayene, laboratuvar, radyoloji, patoloji, nükleer tıp, girişimsel işlem, EKG, EFOR, EKO vb. gibi laboratuvar test gelirlerinden oluşmaktadır. Bölüm 3.1.1.'de değinildiği üzere, hastanın sosyal güvencesine göre farklı tutarlarda gelirler elde edilmektedir. Örneğin, hastanın sosyal güvencesi SGK'ya tabi ise, elde edilen gelir SUT esaslarına göre; SGK dışı (özel sigorta, banka vb.) başka bir kuruma bağlı ise, yapılan anlaşma fiyatları üzerinden gelir elde edilmektedir.

SGK hastalarının ayakta ödeme uygulamasında; ayakta yapılan her bir başvuru için, SUT ekindeki "Sağlık Kurum ve Kuruluşlarının Ayakta Tedavilerde Sınıflandırılması Listesi" nde (EK-2/A-1) bulunduğu sınıfa göre belirlenmiş olan SUT eki EK-2/A Listesinde yer alan tutarlar esas alınarak sağlık kurumlarına ödeme yapılır. Ayrıca SUT eki "Ayakta Başvurularda İlave Olarak Faturalandırılabilir İşlemler Listesi" nde (EK-2/A-2) yer alan işlemlerin bedelleri Kurumca karşılanır. Örneğin, kardiyojoloji branşından elde edilen vaka başı gelir 68 TL iken, göz branşı için 43 TL'dir. MR tetkikleri ise "EK-2/A-2" kapsamında olduğu için vaka başı dışında MR tetkiklerinden ilave gelir elde edilebilmektedir.

2.1.1.2. Yatan Hasta Geliri

Yatan hasta geliri, hastanelerin kliniklerine yatarak tedavi hizmeti almak üzere başvuran hastalardan elde edilen gelirlerdir. Yatan hasta gelirleri kapsamında, yatak ücretleri, ameliyat, klinik ve ameliyathanede yapılan işlem, anestezi, ilaç, tıbbi malzeme, kan ve kan ürünleri, konsültasyon, laboratuvar, radyoloji, patoloji, nükleer tıp, endoskopi, EKG, EFOR, EKO, vb. gibi laboratuvar test gelirleri, yoğun bakım tedavi, diyaliz, fizik tedavi ve diğer tıbbi uygulama gelirleri bulunmaktadır. Ayakta tedavi gören hastada olduğu gibi, sosyal güvencesine göre hasta gelirleri farklılık arz etmektedir. Ancak bunların arasında en büyük hasta gelir payını SGK'lı hastalar oluşturmaktadır.

İkinci ve üçüncü basamak sağlık kurumlarında SGK'ya tabi hastalardan ise, yatarak verilen sağlık hizmetlerinde şayet SUT eki EK-2/C Listesinde yer alıyorsa "taniya dayalı işlem üzerinden ödeme" yöntemine göre; SUT eki EK-2/C Listesinde yer almıyorsa, "hizmet başına ödeme" yöntemine göre gelir sağlanmaktadır.

2.1.2. Hasta Bazında Maliyet

Hastaneler çok çeşitli sağlık hizmeti sunmaktadır ve sunulan bu hizmetler homojen değildir. Bu hizmetlerin çeşitliliği ve heterojen yapıları, hastanelerde maliyet hesaplamalarını güçleştirmektedir. Özellikle de hizmet çeşitliliğinin hastadan hastaya değişmesi, hasta bazlı sağlık hizmeti maliyetinin hesaplanmasını daha da güçleştirmektedir. Örneğin, bir polikliniğe başvuran 50 hastaya uygulanan tetkik ve tedaviler farklılık gösterebilmektedir. Bu yüzden, sağlık hizmeti üretimi için ortaya çıkan tüm giderlerin hastalara doğru dağıtılması gerekmektedir. Doğru dağıtım ise, doğru maliyet hesaplama yöntemleri kullanıldığı takdirde gerçekleşecektir.

Sağlık hizmeti maliyeti hesaplanırken, hastane işletmelerinin işlevsel yapısına uygun maliyet hesaplama yönteminin uygulanması gerekmektedir. Uygun olmayan maliyet yöntemleri kullanılması, hem maliyet analizlerinin hem de karlılık analizlerinin yanlış yapılmasına ve yorumlanmasına sebep olur. Bunun sonuç ve değerlendirmelere bağlı kalarak hastane yöneticilerinin verecekleri yanlış yatırım kararları ise hastaneleri ciddi anlamda mali zararlara uğratabilir.

Maliyet hesaplamaları, hastane yöneticilerine hastane içindeki harcamaların kontrolünde, bütçelerin hazırlanmasında, birim maliyetlerin hesaplanmasında, geleceğe yönelik yatırımların planlanmasında ve hastane ile ilgili önemli ve stratejik kararlar alınmasında güvenilirlik sağlayan bir araçtır (Bragg, 2001:12).

Hastane işletmelerinde hasta bazında maliyet hesaplamasında uygulanabilecek en ideal yöntemlerden biri, sipariş maliyet sistemidir. Sipariş maliyet sistemi, isminden de anlaşıldığı gibi sipariş alınan belirli bir işin (mamul ya da hizmetin) üretilerek, sipariş veren kişiye teslim sürecine kadar, katlanmış olan maliyetlerin hesaplandığı bir yöntemdir. Aynı zamanda belirli partiler halinde üretim yapan ve her partide diğerlerinden oldukça farklı tür veya nitelikte mamuller üreten işletmelerde, mamul grubunun maliyetlerini ayrı ayrı saptayabilmek için kullanılan bir maliyet hesaplama tekniğidir. Sunulan sağlık hizmetinin hastadan hastaya değişmesi ve çeşitlilik arz etmesi, standart olmayan tedavilerin yapılması gibi özellikler dikkate alındığında, hasta bazında maliyet hesaplamak için sipariş maliyet sisteminin uygun olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Bu sistemde her hasta bir sipariş olarak kabul edilmekte ve hastanın farklı tedavi aşamalarının maliyeti ayrı ayrı hesaplanmaktadır (Finkler ve Ward, 1999:35). Bu maliyetler hasta maliyet kartına kaydedilerek, hastaya yüklenen tüm giderler maliyet kartında detaylı olarak görülmektedir. Sağlık hizmetinin sonlandırılması ile hastanın tüm tedavi aşamalarındaki maliyetlerin toplanması sonucunda hasta bazında maliyet hesaplanmış olur. Böylece, hastaya sunulan sağlık hizmeti sonucunda elde edilen gelir ile hesaplanan maliyet karşılaştırılarak, hasta başına kar hesaplanmış olacaktır.

Hastanelerde sipariş maliyet sisteminin başarıyla uygulanabilmesi ve karlılık analizlerinin yapılabilmesi için hastanedeki hasta akış süreçlerinin çok iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Hasta, hastaneye girişinden, çıkış sürecine kadar tedavisi ile ilgili hangi birimlere başvuruyorsa, bu birimlerde oluşan tüm giderler hastaya mutlaka yansıtılmalıdır. Süreçler iyi analiz edilmediği takdirde sipariş maliyet sisteminde oluşturulan maliyet kartlarındaki veriler hatalı olacak ve dolayısıyla da hastanın maliyeti yanlış hesaplanacaktır.

Sipariş maliyet yöntemi ile oluşturulan hasta bazında maliyet kartları sayesinde, aynı tanı ve tedavisi yapılan ya da ameliyat edilen hastaların maliyetlerinin karşılaştırılması ve denetimi yapılabilir. Örneğin, kardiyoloji polikliniğine kalp yetmezliği tanısı ile başvuran benzer özellikte (aynı cinsiyet, yaş gurubu, kronik hastalıkları olmayan) iki hastaya tıbbi olarak benzer tetkik ve tedaviler uygulanır. Bu hastalara sunulan sağlık hizmeti sonucunda oluşan toplam maliyetler arasında çok farklılık varsa, maliyet analizleri yapılarak maliyeti yüksek olan hastada ne tür giderlerin fazla olduğu tespit edilebilir. Böylece diğer hasta guruplarında doğabilecek fazla (kaçınılabılır) giderler, alınacak önlemlerle azaltılarak hasta başına karlılık artırılmış olacaktır. Özellikle Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ödenmeyen ve hastaya tıbbi olarak gereksiz yere yapılan tetkikler, hastanenin hem maliyet yükünün artmasına hem de karlılığının düşmesine neden olmaktadır.

3. UYGULAMA

Çalışmanın uygulama aşamasında, bir üniversite hastanesinin genel cerrahi bölümüne başvuran ayakta ve yatan hastanın karlılık analizi yapılacaktır. Genel cerrahi bölümüne 2017 kasım ayında başvuran 30 ayakta, 30 yatan hasta olmak üzere toplam 60 hasta örneklem olarak alınmıştır. Tedavi olan hastaların tanı, teşhis ve tedavileri birbirinden farklı olduğu için hasta bazlı gelirleri ve maliyetleri farklılık gösterilebilecektir. Bilindiği üzere hastanelerde sunulan sağlık hizmetleri her hasta için çok çeşitlilik arz etmektedir. Örneğin, tiroid tanısı olan iki hastanın tedavileri ve yapılan tetkikler dahi değişiklik gösterebilmektedir.

Uygulamaya örnek olarak kabul edilen hastalar, SGK hastaları arasından seçilmiş ve gelirleri ilgili hastanenin medikal muhasebe biriminden alınmıştır. Hastalara sunulan sağlık hizmet bedelleri SGK' ya fatura edildiği için, hastaların gelirleri SUT kuralları çerçevesinde oluşmaktadır. Bu sebeple ayrıca bir gelir hesaplaması yapılmamıştır.

Hastaların maliyet hesaplamaları ise, sipariş maliyet sistemine göre yapılmıştır. Sipariş maliyet sisteminde bilindiği üzere, her bir hasta sipariş olarak kabul edilmekte ve her bir hasta adına birer

maliyet kartları oluşturulmaktadır. Çalışmada, sipariş maliyet hesaplama yöntemi için bir ayakta, bir de yatan hasta ele alınarak örnek maliyet kartları oluşturulmuştur. Maliyet kartlarında hasta tanısı, gider kalemleri ve hesaplanan tutarlar detaylı biçimde verilmeye çalışılmıştır. Ancak, bu çalışmada sipariş maliyet hesaplama kalemlerinin detayları anlatılmamıştır.*

Bu çalışmamızın ana konusunu karlılık analizi oluşturduğu için, yine burada maliyet hesaplamalarının detayı üzerinde durulmamıştır.

Sipariş maliyet yönetimi ile maliyetleri hesaplanan hastaların gelirleri ve maliyetleri karşılaştırılarak hasta bazında kar tutarları bulunmuştur. Sonraki aşamada ise, hastaların karlılık oranları bulunarak tanı bazında karlılık değerlendirilmesi yapılmıştır. Amacımız çok çeşitlilik ve hastadan hastaya farklılık arz eden sağlık hizmetlerinin karlılık oranlarının farklılığını ortaya koymak ve hastane yöneticilerine sağlık hizmetleri ile ilgili alacakları stratejik yönetsel kararlardaki önemine dikkat çekmektir. Çünkü, günümüzde hastane yöneticileri yatırım, insan kaynakları, malzeme alımları, hastane içi yerleşim planlaması, global bütçe görüşmeleri vb. gibi konularda finansal analizlere özellikle de karlılık analizlerine ihtiyaç duymaktadırlar.

3.1. Hasta Bazında Gelirler

Genel cerrahi bölümüne başvuran ayakta ve yataklı SGK'lı hastaların otomasyon sistemi üzerinden işlem kartları açılarak medula sistemi üzerinden provizyon alınmaktadır. Hasta kartları açıldıktan sonra provizyon alınması ile hastanın gelir süreci başlamaktadır. Bu süreçte hastaya yapılan tüm tıbbi işlemler hasta kartına kodlanmaktadır. Hasta kartına kodlanan tıbbi işlemler SUT'ta mevcut olup; hepsinin bir tutarı vardır. Hastanın sağlık hizmeti sonlandırılıp, işlem kartı kapandıktan sonra; medikal muhasebe birimi tarafından o hastanın faturası SUT esaslarına göre düzenlenmekte ve hastadan elde edilecek gelir tutarı medula sistemi üzerinde belirlenmektedir. Eğer, hastaya yapılan muayene ve cerrahi operasyon SUT'a göre paket bir işlem ise; o hastaya ne tutara işlem yapılırsa yapılsın, ne tutarda ilaç ve tıbbi malzeme kullanılırsa kullanılsın, paket tutardan fazla tahsilat (ya da gelir tahakkuku) yapılamamaktadır. SUT sadece paket işlem kapsamına girmeyen işlemler, ilaç ve tıbbi malzemeler için paket dışı ödeme yapmakta ve hastanın gelir kalemine eklenebilmektedir. Eğer hastaya yapılan muayene ve cerrahi operasyon paket kapsamı dışında ise işlem, ilaç ve tıbbi malzeme tutarları için direkt ödeme yapılmakta ve hastanın gelir kalemine doğrudan yazılmaktadır. Uygulama örneğimizdeki hastaların gelir kalemleri içinde hem paket hem de paket dışı hizmetler mevcut olup; bunların gelirleri, ilgili hastanenin medikal muhasebe birimindeki kayıtlardan, SGK tarafından tahakkuk eden tutarları üzerinden alınmıştır. Bu nedenle hasta bazında özel bir hesaplama yöntemi kullanılmamış ve medikal muhasebe birimi tarafından hastane finansal tablolarına gelir olarak kaydedilen tutarlar hasta bazında gelir tutarı olarak kabul edilmiştir.

3.2. Hasta Bazında Maliyet

Çalışmanın maliyet hesaplaması ile ilgili bölümünde, genel cerrahi kliniğinin giderleri, hastanenin verimlilik analiz biriminden alınmıştır. Verimlilik analiz birimi aylık olarak her bölümün tüm giderlerini detaylı olarak hesaplamaktadır. Bu bağlamda, hasta bazlı maliyet hesaplanırken verimlilik analiz biriminin gider verileri kullanılmıştır.

Sipariş maliyet yönteminin gereği olarak, her bir hasta adına açılan sipariş maliyet kartında maliyet tablosu oluşturulmaktadır. Çalışmanın maliyet bölümünde ilk önce ilgili birimin giderlerinin hasta bazında hangi gider dağıtım faktörüne göre dağıtıldığı gösterildiği gider dağıtım tabloları hazırlanmıştır. Maliyet hesaplamaların en önemli adımlardan biri, giderlerin doğru şekilde dağıtılmasıdır. Bu ise doğru dağıtım faktörlerinin seçilmiş olmasıyla doğrudan ilgili bir konudur. Çünkü,

* Detaylı anlatım için bkz. (Yeğinboy, E. Y. ve Yüksel İ. (2015). Hastane İşletmeleri Kardiyoloji Polikliniğinde Sipariş Maliyet Yöntemiyle Ayakta Hasta Tanı Maliyetinin Hesaplanması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt 17, Sayı 3, 409-443; Sayın, K.Ş., Yeğinboy, E. Y. Ve Yüksel İ.(2017). Hastane İşletmelerinde Kalp Kapak Değişim Maliyetinin Hesaplanması, Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:24, Sayı:3).

giderlerin yanlış ve eksik dağıtılması, hesaplanan maliyet yanlış olmasına neden olmaktadır. Bu da, doğal olarak hasta bazında yapılan karlılık analizinin hatalı ve yanıltıcı olması anlamına gelmektedir. Aşağıdaki tablo 1,2 ve 3'te poliklinikten, klinikten ve ameliyathaneden sağlık hizmeti alan hasta için gider dağıtım tabloları verilmiştir. Poliklinik, klinik ve ameliyathane için farklı dağıtım tablolarının olmasının sebebi, her birimde sağlık hizmet süreçlerinin birbirinden farklı olmasıdır.

Tablo 1: Poliklinik Giderleri Dağıtım Tablosu

GİDER TÜRÜ	GİDER DAĞITIM
HEKİM	: (Ö.Ü. EK ÖDEME/HEKİM MUAYENE HASTA SAYISI)
İDARİ PERSONEL	: (TOPLAM ÜCRET/POLİKLİNİK TOPLAM HASTA SAYISI)
DİĞER MALZEME	: (TOPLAM TUTAR/POLİKLİNİK TOPLAM HASTA SAYISI)
GENEL ÜRETİM	: (TOPLAM TUTAR/POLİKLİNİK TOPLAM HASTA SAYISI)
GENEL YÖNETİM	: (TOPLAM TUTAR/POLİKLİNİK TOPLAM HASTA SAYISI)
LABORATUAR	: ((BÖLÜM PLK. LAB GİDER/BÖLÜM PLK. LAB. GELİR)*(HASTA PLK. LAB. GELİR))
RADYOLOJİ	: ((BÖLÜM PLK. RAD. GİDER/BÖLÜM PLK. RAD. GELİR)*(HASTA PLK. RAD. GELİR))
PATOLOJİ	: ((BÖLÜM PLK. PAT. GİDER/BÖLÜM PLK. PAT. GELİR)*(HASTA PLK. PAT. GELİR))
NÜKLEER TIP	: ((BÖLÜM PLK. NÜK. GİDER/BÖLÜM PLK. NÜK. GELİR)*(HASTA PLK. NÜK. GELİR))

Tablo 2: Klinik Giderleri Dağıtım Tablosu

GİDER TÜRÜ	GİDER DAĞITIMI
Ö.Ü. EK ÖDEME	: ((Ö.Ü. EK ÖDEME/KLİNİK İLGİLİ Ö.Ü. TOPLAM YATAN GÜN SAY.)*(HASTA YATAN GÜN SAY.))
ASİSTAN	: ((TOPLAM ÜCRET/ TOPLAM HASTA YATAN GÜN SAY.)*(HASTA YATAN İLGİLİ Ö.Ü. GÜN SAY.))
HEMŞİRE	: ((TOPLAM ÜCRET/ TOPLAM HASTA YATAN GÜN SAY.)*(HASTA YATAN İLGİLİ Ö.Ü. GÜN SAY.))
İLAÇ	DİREK DAĞITIM - ALIŞ MALİYETİ
TIBBİ MALZEME	DİREK DAĞITIM - ALIŞ MALİYETİ
İDARİ PERSONEL	: ((TOPLAM ÜCRET/ TOPLAM HASTA YATAN GÜN SAY.)*(HASTA YATAN İLGİLİ Ö.Ü. GÜN SAY.))
DİĞER MALZEME	: ((TOPLAM ÜCRET/ TOPLAM HASTA YATAN GÜN SAY.)*(HASTA YATAN İLGİLİ Ö.Ü. GÜN SAY.))
GENEL ÜRETİM	: ((TOPLAM ÜCRET/ TOPLAM HASTA YATAN GÜN SAY.)*(HASTA YATAN İLGİLİ Ö.Ü. GÜN SAY.))
GENEL YÖNETİM	: ((TOPLAM ÜCRET/ TOPLAM HASTA YATAN GÜN SAY.)*(HASTA YATAN İLGİLİ Ö.Ü. GÜN SAY.))
LABORATUAR	: ((BÖLÜM KLİ. LAB GİDER/BÖLÜM KLİ. LAB. GELİR)*(HASTA KLİ. LAB. İLGİLİ Ö.Ü. GELİR))
RADYOLOJİ	: ((BÖLÜM KLİ. RAD. GİDER/BÖLÜM KLİ. RAD. GELİR)*(HASTA KLİ. RAD. İLGİLİ Ö.Ü. GELİR))
PATOLOJİ	: ((BÖLÜM KLİ. PAT GİDER/BÖLÜM KLİ. PAT. GELİR)*(HASTA KLİ. PAT. İLGİLİ Ö.Ü. GELİR))
NÜKLEER TIP	: ((BÖLÜM KLİ. NÜK. GİDER/BÖLÜM KLİ. NÜK. GELİR)*(HASTA KLİ. NÜK. İLGİLİ Ö.Ü. GELİR))

Tablo 3: Ameliyathane Giderleri Dağıtım Tablosu

GİDER TÜRÜ	GİDER DAĞITIM
Ö.Ü. EK ÖDEME	: ((Ö.Ü. AMEL. EK ÖDEME/ TOP. İLGİLİ Ö.Ü. OPERASYON SAATİ(O.S.))*(HASTA O.S.))
ASİSTAN	: ((TOPLAM AMEL. ÜCRET/ TOPLAM İLGİLİ BÖLÜM O.S.)*(HASTA O.S.))
HEMŞİRE	: ((İLGİLİ BÖLÜM TOPLAM ÜCRET/ TOPLAM İLGİLİ BÖLÜM O.S.)*(HASTA O.S.))
İLAÇ	DİREK DAĞITIM - ALIŞ MALİYETİ
TIBBİ MALZEME	DİREK DAĞITIM - ALIŞ MALİYETİ
DİĞERÇEŞİTLİ	: (İLGİLİ BÖLÜM TOPLAM ORTAK GİDER/ TOPLAM İLGİLİ BÖLÜM O.S.)*(HASTA O.S.))
GENEL ÜRETİM	: (İLGİLİ BÖLÜM TOPLAM G.Y. TUTAR/ TOPLAM İLGİLİ BÖLÜM O.S.)*(HASTA O.S.))

Genel cerrahi bölümüne bir ayakta ve bir yataklı hasta örnekleri alınarak yukarıdaki dağıtım tablolarına göre hasta için oluşan giderler dağıtılmıştır. Dağıtım sonucunda hastaların maliyet kartları oluşturulmuştur. Ayakta hasta için poliklinik maliyet kartı oluşturulmuş; yatan hasta için ise, klinik ve ameliyathane maliyet kartları oluşturulmuştur. Maliyet kartlarında hasta numarası, adı soyadı, işlem numarası, tanısı ve tüm giderleri detaylı olarak verilmiştir (Tablo 4, 5, 6).

Tablo 4: Hasta Poliklinik Maliyet Kartı

HASTA NUMARASI	1111111		
HASTA ADI SOYADI	KADIN		
HASTA İŞLEM(KART) NO	17110448		
HASTA TÜRÜ	AYAKTAN-POLİKLİNİK		
TANI	C50-MEME KANSERİ		
	GİDER TÜRLERİ		TUTAR
PERSONEL	Ö.Ü. EK ÖDEME		16,27
	İDARİ PERSONEL	SEKRETER	13,67
		YARDIMCI DESTEK	
	TEMİZLİK		29,94
DİĞER MAL.	SARF		0,54
	KIRTASIYE		
	ATELYE		
	TEMİZLİK		
GENEL ÜRETİM	BİLGİ İŞLEM		0,95
	ELKTRİK		
	SU		
	YEMEK		
	TIBBİ ATIK		
	ÇAMAŞIR YIKAMA		
	TIBBİ CİHAZ BAKIM ONARIM		
STERİLİZASYON			
GENEL YÖNETİM			15,23
LABORATUAR			19,27
RADYOLOJİ			182,67
PATOLOJİ			151,81
NÜKLEER TIP			0
TOPLAM			400,42

Tablo 5: Hasta Klinik Maliyet Kartı

HASTA NUMARASI	999999		
HASTA ADI SOYADI	ERKEK		
HASTA İŞLEM(KART) NO	17122835		
HASTA TÜRÜ	YATAKLI-KLİNİK		
TANI	C16-MİDE KANSERİ		
GİDER TÜRLERİ		TUTAR	
PERSONEL	Ö.Ü. EK ÖDEME		361,53
	ASİSTAN		12,41
	HEMŞİRE		585,79
	İDARI PERSONEL	SEKRETER	293,95
		YARDIMCI DESTEK	
TEMİZLİK			
İLAÇ		2336,26	
TIBBİ MAZLEME		564,68	
DİĞER MAL.	SARF	0,31	
	KIRTASIYE		
	ATELYE		
	TEMİZLİK		
	BİLGİ ŞLEM		
GENEL ÜRETİM	ELKTRİK	698,77	
	SU		
	YEMEK		
	ÇAMAŞIR YIKAMA		
	TIBBİ ATIK		
	TIBBİ CİHAZ BAKIM ONARIM		
	STERİLİZASYON		
GENEL YÖNETİM		889,53	
LABORATUAR		343,28	
RADYOLOJİ		276,92	
PATOLOJİ		187,07	
NÜKLEER TIP		0,00	
TOPLAM		3649,56	

Tablo 6: Hasta Ameliyathane Maliyet Kartı

HASTA NUMARASI	999999		
HASTA ADI SOYADI	ERKEK		
HASTA İŞLEM(KART) NO	17122835		
HASTA TÜRÜ	YATAKLI-AMELİYATHANE		
TANI	C16-MİDE KANSERİ		
GİDER TÜRLERİ		TUTAR	
PERSONEL	Ö.Ü. EK ÖDEME		819,40
	ASİSTAN		25,69
	HEMŞİRE		163,58
DİĞER ÇEŞİTLİ	PERSONEL	SEKRETER	79,47
		YARDIMCI DESTEK	
		TEMİZLİK	
	SARF		
	KIRTASIYE		
	ATELYE		
	TEMİZLİK		
	İSINMA		
	ELEKTRİK		
	SU		
YEMEK			
GENEL ÜRETİM	TERZİHANE	448,88	
	ÇAMAŞIR YIKAMA		
	TIBBİ ATIK		
	STERİLİZASYON		
İLAÇ		1809,56	
TIBBİ MALZEME		448,88	
TOPLAM		3346,58	

Hasta gelirleri ve sipariş maliyet yöntemine göre bulunan hasta maliyetleri üzerinden hastaların kar ve karlılık oranları bulunarak; hasta bazında kar analizi tablosu oluşturulmuştur. Bu tabloda, tanı konulan hastaya sunulan sağlık hizmeti sonucunda elde edilen gelir ve ortaya çıkan maliyet görülmekte ve kar analizi yapılabilmektedir. Örnek uygulamada, polikliniğe meme kanseri tanısı ile başvuran hastadan maliyetler yüksek olduğu için kar edilememiştir. Mide kanseri tanısı ile başvuran yataklı hastada ise %36 oranında karlılık elde edilmiştir (bkz. Tablo7,8).

Tablo 7: Poliklinik Hasta Bazında Karlılık Analizi

HASTA NO		1111111			
HASTA ADI-SOYADI		BAYAN			
TANI		C50-MEME KANSERİ			
İŞLEM (KART) NO	GİDER YERİ	GELİR	GİDER	KAR	KARLILIK
17110448	POLİKLİNİK	354,41	400,42	-46,01	0%

Tablo 8: Klinik-Ameliyathane Hasta Bazında Karlılık Analizi

HASTA NO		999999			
HASTA ADI-SOYADI		BAY			
TANI		C16-MİDE KANSERİ			
İŞLEM (KART) NO	GİDER YERİ	GELİR	GİDER	KAR	KARLILIK
17122835	KLİNİK	10979,85	3649,56	3983,71	36%
17122835	AMELİYATHANE		3346,58		

Yukarıdaki hasta bazında gelir ve maliyetlerin belirlenmesi ve bunun sonucunda da hasta bazında karlılık analizinin hesaplanma yöntemi ile ilgili örnek bir uygulama gösterilmiştir. Hesaplanan gelir, maliyet, kar ve karlılık verileri hasta kartlarında detaylı olarak verilmiştir. Bu örnek uygulama esas alınarak, bir sonraki aşamada 30 ayakta ve 30 yatan olmak üzere toplam 60 hastanın gelir, maliyet ve kar analizleri yapılarak tablo 9 ve 10'da verilmiştir. Özellikle karlılık analiz tablolarında tanı bilgisi eklenerek tanı ve hasta bazında karlılığın nasıl değiştiği gösterilmiştir. Özellikle aynı tanıya sahip hastalarda gelir, maliyet ve karın farklılık gösterdiği dikkat çekmektedir.

Tablo 9: Ayakta Hasta Karlılık Analiz Tablosu

AYAKTAN					
İŞLEM(KART) NO	TANI	GELİR	GİDER	KAR	KARLILIK
17175801	N63	55,00	44,09	10,91	20%
17090842	C18.1	192,15	251,65	-59,50	0%
17104237	C20,R10	183,95	245,66	-61,71	0%
17178053	C20	165,95	215,80	-49,85	0%
17149033	D24	315,12	349,82	-34,70	0%
17184555	C73,N64	55,00	46,66	8,34	15%
17114734	C50	122,75	165,71	-42,96	0%
17143989	D12,K76	153,56	187,98	-34,42	0%
17145416	D12,R10	69,62	151,16	-81,54	0%
17135184	R10	55,00	51,58	3,42	6%
17123727	R11	55,00	113,89	-58,89	0%
17096287	N63	198,00	235,32	-37,32	0%
17179961	Q44.6	172,81	233,58	-60,77	0%
17101253	D24	126,50	197,46	-70,96	0%
17141222	R10,C22	262,87	318,23	-55,36	0%
17136304	K37	55,00	46,84	8,16	15%
17159871	N63,C50	1380,02	1449,62	-69,60	0%
17134544	C50	144,05	137,16	6,89	5%
17088029	C73	47,90	67,74	-19,84	0%
17123249	N63,C50,D24,N64	363,34	406,11	-42,77	0%
17155685	N63	78,32	86,96	-8,64	0%
17127396	D12,R68,C16.9	253,95	294,87	-40,92	0%
17160606	C16	4646,50	4786,95	-140,45	0%
17133358	C20,C18,E55	275,00	310,24	-35,24	0%
17136551	D12,R68	42,56	125,21	-82,65	0%
17125341	C16,R68	386,08	381,56	4,52	1%
17118183	C16	58,50	85,49	-26,99	0%
17092847	D12,B67	82,06	109,97	-27,91	0%
17124500	C18,K40	168,95	254,20	-85,25	0%
17120121	C16	55,00	51,52	3,48	6%

Tablo 10: Yatan Karlılık Analiz Tablosu

YATAN						
İŞLEM(KART) NO	TANI	GELİR	GİDER-KLİNİK	GİDER-AMELİYATHANE	KAR	KARLILIK
17082409	R68,R10	1437,80	750,94	1932,89	-1246,03	0%
17101038	D34,N64	1437,80	614,55	695,03	128,22	9%
17143037	R52,E04.2	2531,36	469,83	1075,12	986,40	39%
17116924	C73,E04.2	1437,80	491,11	885,37	61,32	4%
17156039	E05,E04.2	1437,80	1188,28	746,96	-497,44	0%
17170241	A49,F68	7321,19	605,47	5987,64	728,08	10%
17130009	K43,R10,J00,A49	7283,95	8366,81	264,82	-1347,67	0%
17072167	R06,R45,I49,J95.3,L30,R10,J70	13402,93	8065,28	2866,91	2470,74	18%
17096603	R45,C20,F41.9,J95.3,F43.2	9487,21	3315,53	2568,98	3602,70	38%
17092146	R52,E87.1,N17,N18,N28,A49,R00	4533,83	5851,55	268,18	-1585,90	0%
17045535	C20,A49	6186,84	9545,05	399,39	-3757,61	0%
17121911	C20,J95.3,C18	5251,44	1451,57	1469,48	2330,39	44%
17080768	J45,C20,R10	5752,19	1420,01	2167,90	2164,29	38%
17120325	E05,E03,K62.3,R10,G47,R00	5779,74	2169,36	3403,06	207,32	4%
17173150	R52,A41,K27.5,N17,A49,R58,K63.1	2561,35	1815,91	866,04	-120,59	0%
17082842	C24.9,R52,J95.3,R10,J70,K82,R19	13421,37	6054,86	3817,85	3548,66	26%
17076082	C20,J95.3,K76	13594,50	5475,20	5096,45	3022,85	22%
17146434	R06,R52,K76,C18,N18,R00	4426,11	2237,53	1510,30	678,28	15%
17166695	R52,I05,R00	1045,00	1164,76	667,45	-787,21	0%
17143577	R45,R52,R68,D69.6,J96.1	87908,09	8674,37	4100,01	75133,71	85%
17122835	C16,J95.3,I10,R00,D37.1	10979,57	6550,49	2897,70	1531,38	14%
17115396	J95.3,R10,K45,R07,R00	4877,02	2862,21	1354,84	659,97	14%
17096729	K80.5,R10,K80	1786,12	2376,83	1021,15	-1611,86	0%
17126394	R52,J95.3,R10	3744,53	2736,40	1389,81	-381,68	0%
17093087	R52,R10	3439,69	1023,26	1117,31	1299,12	38%
17167656	K80	1045,00	472,15	546,12	26,73	3%
17141244	R68,R10,A49	39414,00	1057,67	18484,06	19872,27	50%
17084792	K63,R11,J95.3,K56.7	2734,38	2533,78	609,30	-408,70	0%
17151167	C50,D24	2873,15	1127,56	676,26	1069,33	37%
17091829	K37,R52,R10	748,00	277,43	683,58	-213,01	0%

SONUÇ

İşletmelerin başarıları, zorlu rekabet ortamında yenilik ve gelişmelere ayak uydurabilmeleriyle ölçülebilir. Böyle bir başarı ise, sağlıklı bir finansal yapının varlığı ve sürdürülebilirliği ile mümkündür. İşletmelerin kararlı bir faaliyet karlılığı içerisinde çalışmalarını, varlıklarını (yenileyerek) sürdürebilmeleri için şarttır. Bu nedenle işletmelerin karlılık analizleri, finansal yapılarının ve performanslarının kontrol ve denetiminde vazgeçilmez araçlardır.

Dolayısıyla hastaneler de varlıklarını teknolojik ve bilimsel gelişmeyi takip ederek sürekli yenilemek durumunda olan kuruluşlar olarak, karlılıklarını devamlı kontrol etmek ve artırmak zorundadırlar. Günümüzde sağlık sektöründeki hastane işletmelerinin hızla artışı ve yatırımlarını teknolojik yeniliklerle sürekli yenilemek zorunda oluşları dikkate alınır, hastane işletmeleri için karlılık analizlerinin önemi daha iyi anlaşılacaktır.

Ancak hastane işletmelerinde hasta başına alınacak gelirin (tanı ve tedavi ücretinin) SUT'a göre belirlenmesi, ya da belli hastalık muayene, tedavi ve ameliyat ücretlerinin önceden fiyatlandırılması, buna karşılık her bir hastanın hastaneye olan maliyetinin farklı olması bu çalışmanın konusudur. Verilen sağlık hizmeti karşılığında sabit ücret alınması ama her hastada maliyetin değişken olması, hastanelerde karlılığın, hasta başına ayrı ayrı hesaplanması gerektiğini göstermektedir. Hastane işletmelerinde değişken maliyet tutarının hasta başına değişiyor olması, kimi hastalarda karlılık oranının negatif çıkmasına dahi neden olabilmektedir. Hastanelerin karlılıklarının, klinik türlerine, hastalık çeşitlerine,

yaş ve cinsiyet ile bölgesel ve mevsimsel kriterlere göre değerlendirerek yatırımlarının karlılık grafiğini izlemeleri, yönetimin başarısı ve vereceği kararları açısından önemlidir.

Bu çalışmada, bir kamu hastanesinin genel cerrahi bölümüne ayakta ve yataklı tedavi için başvuran hastaların aldıkları sağlık hizmeti maliyetinin, hasta adına düzenlenen sipariş maliyet kartı üzerinde hesaplaması ile, karşılığında tedavi ücreti olarak tahakkuk eden gelirin, hastaneye sağladığı karın ve karlılık oranının hesaplaması örneklenerek anlatılmıştır. Hasta bazında ayakta ve yataklı tedavilerin ile aynı tanı ve hastalığa sahip hastalarda gelir ve maliyetlerin farklılık gösterdiği, hazırlanan karlılık analizi tablosunda gösterilmiştir. Özellikle yatan hasta gruplarındaki karlılık oranının ayakta hastalara göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

Ayrıca, örnek uygulama ile hastane yöneticilerine, hasta gruplarının sağladığı finansal katkının analiz edilmesinde yeni bir yaklaşım getirilmeye ve mikro düzeyde karlılık analizinin mal ve hizmet üreten işletmeler de olduğu gibi, hastane işletmelerinde de uygulanabilirliği kanıtlanmaya çalışılmıştır. Hasta bazında karlılık analizleri yaklaşımı, hastane yönetimlerine, yapacakları yatırımlar konusunda doğru kararlar vermelerine de yardımcı olarak kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Ağırbaş, İ. (2014). *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi*. Siyasal Yayın Dağıtım: Ankara
- Akgüç, Ö. (2006). *Kredi Taleplerinin Değerlendirilmesi*. Arayış Basım ve Yayıncılık: İstanbul.
- Büker, S. Aşıkoğlu, R. & Güven Sevil, G. (2011). *Finansal Yönetim*. Sözkese Matbaacılık: Ankara.
- Dayı, F. (2013). *Sağlık İşletmelerinde Uygulamalı Finansal Analiz*, Ekin Basın Yayın: Bursa.
- Doğan, M. (2014). *İşletme Ekonomisi ve Yönetimi*, Nobel Akademik Yayıncılık: İstanbul.
- Finkler, S. & Ward, D. M. (1999). *Essentials of Cost Accounting For Health Care Organizations*. Aspen Publication: USA
- Kahraman, S. (2012). *Konaklama İşletmelerinin Yönetim Muhasebesi ve Finansal analiz Kapsamında Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Malatya, Türkiye.
- M.Bragg, S. (2001). *Cost Accounting Acomprehensive Guide*. Wiley Publish: North America.
- Ölmez, E.H. (2015). Ankara İlinde Faaliyet Gösteren Özel Hastanelerin Finansal Performanslarını Değerlendirmede Kullandıkları Ölçütlerin Belirlenmesi, *Balkan Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7).
- Sayın, Ş. (2005). *Muhasebe, Finansal Tablolar ve Analizi*. Altın Nokta Basım ve Dağıtım: İzmir.
- Songur C., Kar, A., Top, M., Gazi, A. & Babacan, A. (2016). Türkiye Kamu Hastane Birlikleri Hastanelerinin Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi: Finansal Tablo Analizleri. *Sayıştay Dergisi*, 100, (1-26).