

HASTANE İŞLETMELERİNDE MÜŞTERİ KARLILIĞININ FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİ İLE ANALİZ EDİLMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ*

Uzman İbrahim YÜKSEL**

Makale Gönderim Tarihi : 08.03.2016 / Kabul Tarihi : 15.07.2016

ÖZ

Son yıllarda öne çıkan işletmecilik kavramları işletmelerin rekabet edebilirlik ve sürdürülebilirlik kavramlarıdır. İşletmelerin hangi sektörde olursa olsun rekabet etmesi ve faaliyetlerini kesintisiz sürdürebilmesi için kar etmesi gerekmektedir. Kar edemeyen işletmelerin faaliyetlerini sürdürmesi oldukça güçtür. Bu nedenle, işletmeler karlılık analizlerini en doğru şekilde yaparak elde ettikleri karı ve karlılıklarını arttırmalıdır. Karlılık analizleri yapılırken sadece ürün ve hizmet için karlılık analizi değil aynı zamanda müşteri ve müşteri grupları için de karlılık analizinin yapılması gerekmektedir. Müşteri karlılık analizi bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olup müşterilerin işletmeye ne kadar katkı sağladıklarını ortaya koymaktadır. Müşteri karlılık analizi işletme yöneticilerine alınacak stratejik kararlarda önemli bir yol göstericidir. Son yıllarda sağlık sektöründe rekabet artmış ve hastane işletmeleri açısından da hem maliyet analizleri hem de karlılık analizleri ön plana çıkmıştır. Özellikle, müşteri karlılık analizi sayesinde hastane işletmeleri maliyet ve müşteri karlılık analizlerini doğru şekilde yaparak önemli stratejik kararlar alabilmekte ve yapacakları yatırımlar ile ilgili doğru kararlar verebilmektedirler. Bu çalışmanın amacı, hastane işletmelerinde faaliyet tabanlı maliyet sistemi kullanarak müşteri karlılık analizinin uygulanabilirliğini göstermektir.

Anahtar Sözcükler: Hastane İşletmeleri, Müşteri Karlılık Analizi, Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi.

ANALYSIS OF CONSUMER PROFITABILITY WITH COSTING SYSTEM BASED ON ACTIVITY IN HOSPITAL BUSINESSES AND A CASE STUDY

ABSTRACT

Businesses terms that have stood out recently are businesses' competitiveness and sustainability terms. Businesses need to make profit in order to compete with each other and to continue their actions without interruption no matter what sector they are in. The businesses which cannot make profit are quite difficult to sustain their actions. Therefore, businesses should increase the profit they make and their profitability by making an appropriate profitability analysis. While profitability analyses are performed, profitability analysis in terms of not only the product and service but also customer and customer groups needs to be conducted. Consumer profitability analysis is a method of administrative accounting and shows how much customers contribute to the business. Consumer profitability analysis is an important guideway for business administrators in the strategic decisions to be made. Nowadays, competition has increased in health sector, and both cost analyses and profitability analyses stand out for hospital businesses. Especially thanks to consumer profitability analysis, hospital businesses can take important strategic decisions and make right decisions related to the investments they plan to make by conducting cost and consumer profitability analyses appropriately. The purpose of this study is to show the feasibility of consumer profitability analysis by using a costing system based on activity in hospital businesses.

Keywords: Hospital Businesses, Consumer Profitability Analysis, Costing System Based on Activity

* Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF Fakültesi, İşletme Bölümü, suleyman.yukcu@deu.edu.tr

** Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, i.yuksel@deu.edu.tr

1. GİRİŞ

İşletmeler arasındaki rekabet son yıllarda hız kazanmakta ve işletme yöneticileri rekabet gücünü arttırmak için çeşitli analiz yöntemleri geliştirmektedir. Bu analiz yöntemlerinin başında maliyet ve kar analizleri gelmektedir. Bu analizler tüm işletmelerde olduğu gibi sağlık sektöründe hizmet veren işletmeler için de önem arz etmektedir.

Sağlık sektöründe hizmet veren işletmelerin başında hastane işletmeleri gelmektedir. Hastane işletmeleri matris yapıda sağlık hizmetini kesintisiz üreten işletmelerdir ve üretilen sağlık hizmeti çeşitlilik arz etmektedir. Her hasta veya hasta grubuna yapılan tedaviler birbirinden farklılık göstermektedir. Bu yüzden, hasta veya hasta grupları için maliyet ve kar analizi yapmak da oldukça güçtür.

Hastane işletmelerinin temel amacı sağlık hizmeti üretmek olmasına rağmen her işletme gibi varlığını kesintisiz sürdürebilmesi için kar etme amacı da gütmek zorundadırlar. Bu nedenle hastane yöneticilerinin hem sağlık hizmeti hem de hasta grupları açısından doğru karlılık analizi yapmalarıdır. Hasta gruplarının karlılık analizi bir yönetim muhasebesi metodu olan müşteri karlılık analizi ile yapılabilmektedir.

Müşteri karlılık analizi, belirli müşterilere hizmet sunumunda kullanılan kaynakların belirlenmesi ve bu müşterilerden elde edilen gelirlerin kıyaslanması amacıyla kullanılan bir yönetim muhasebesi aracı olup; hem maliyet hem de kar analizi yapılmasını sağlamaktadır (Koşan,2007:37). Özellikle son dönemde işletmeler sadece ürün ve hizmet karlılığına değil; aynı zamanda müşteri ve müşteri gruplarının karlılığı üzerinde de yoğunlaşmaktadır. Doğru ve eksiksiz yapılan analizler işletmelerin finansal durumunu ortaya çıkararak rekabet konusunda yeni stratejiler oluşturulmasına katkı sağlamaktadır.

Bu çalışmanın amacı hastane işletmelerinde faaliyete dayalı maliyet yöntemi kullanılarak hasta grupları için müşteri karlılık analizinin yapılabilirliğini sınamaktır. Çalışmanın uygulama aşamasında bir kamu hastanesine başvuran belirli hasta gruplarının karlılık analizi yapılacaktır.

2. MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

Müşteri kavramı, ticaretin var olması ile ortaya çıkmış , değiş tokuşun başladığı zamanlardan günümüze kadar ortak ve değişmeyen bir unsur olarak kalmış ve dünyanın küreselleşmesine paralel olarak müşteriye bakış açısında ve dolayısıyla müşteri tanımında bazı değişiklikler ortaya çıkmıştır. İşletme açısından müşteri, pazarlama, satış, üretim, hizmet, zaman, kaynak dağılımı, karlılık gibi kavramların odak noktasıdır ve aktiflerin en değerlisidir (Sarıgül,2014:145).

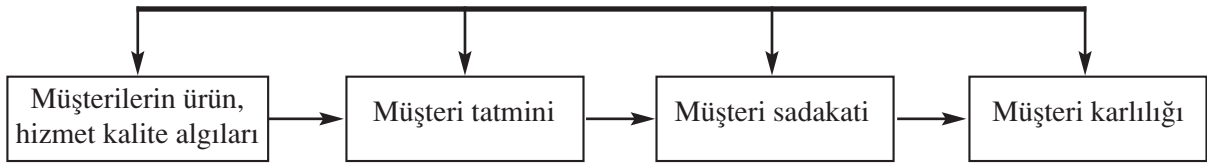
İşletmelerin, 1950'li yıllarda başlayan müşteriler için kurulmuş oldukları görüşü, 1990'lı yıllarda müşteri odaklı olmanın başarı için en önemli faktör olduğu açıklamalarıyla devam etmiştir. Bu bakımdan, bütün işletmelerin rekabet avantajı yaratmak için düzenli olarak müşterilerle ilgili araştırmalar yapması ve sunmuş olduğu hizmetlerin müşteri odaklı olması gerekmektedir (Koşan,2007:33). İşletmelerin müşteri odaklı olmaları sonucu katlanacakları maliyetler artış göstermektedir. Özellikle farklı istek ve ihtiyaçlarda bulunan müşteri grupları için pazarlama, dağıtım, satış, müşteri hizmeti vb. maliyetler ortaya çıkmakta işletme yönetimi tarafından stratejik amaçlarda kullanılabilmesi için müşteri bazında doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir (Koşan,2007:29). Müşteri karlılığı hesaplanırken daha küçük satış hacmine sahip müşterilerin kar paylarının daha yüksek olduğu, tersine, büyük satış hacmine sahip müşterilerin ise kar paylarının daha düşük olduğu durumlarda sıklıkla karşılaşılmaktadır. Bu nedenle her müşteri veya müşteri grubuna ait maliyetlerin belirlenmesi ve bu maliyetlerin müşterilerden elde edilen hasılat ile

karşılaştırılması ve sonuç olarak müşteri veya müşteri gruplarının karlılıklarının ortaya çıkarılması gerekmektedir (Yükçü,2007:270).

Müşteri kârlılığının yönetimine yönelik işletmeler, müşteri istek ve ihtiyaçları ile yapmak istedikleri veya makul bir fiyata yapabildikleri arasındaki dengesizliğin farkında olacaklardır. Bazı işletmeler bu durumu yönetmek için üstünlük sağlayacak bir tepki verirken, diğerleri sadece bir uyumsuzluk veya kriz ortaya çıktığında tepki gösterirler. Müşteriler ve onlara ürün/hizmet sağlayanlar arasında şekil 1’de görüldüğü gibi bir ürün/hizmetkâr zinciri bulunmaktadır. Bu ilişkide, müşterilerin sağlanan ürün/hizmet hakkındaki kalite algıları müşteri tatminine, müşteri tatmini müşteri sadakatine ve bu da müşteri karlılığına neden olmaktadır. Bu zincir bir döngü şeklinde devam etmektedir (Özdemir ve Kaygusuz,2009:91),(Bkz. Şekil 1).

“müşteri maliyeti” olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Müşteri gelirleri, müşterilere sağlanan ürünler ve hizmetlere karşılık olarak müşteriden firmaya gerçekleşen varlık akışı, yani işletmeye kazandıklarıdır. Müşteri maliyeti ise ürün veya hizmetin müşteri tarafından satın alınmasına kadar katılan araştırma, üretim, pazarlama ve diğer tüm maliyetlerin toplamıdır (Sarigül,2014:148). Müşteri karlılık analizi her bir müşteri ve müşteri grubu için saptanan maliyetlere odaklanmaktadır. Ayrıca her bir müşteri ve müşteri grubu için net gelirleri saptayarak müşterilerin karlılık durumlarını belirlemektedir (Elias ve Hill,2010:2).

Müşteri kârlılık analizinin amacı, gelir, maliyet ve işletmenin varlık ve kaynaklarını müşteriler ile ilişkilendirmektir. Analizin başlangıç noktası ürün maliyetlerinin hesaplanmasıdır. Sonraki aşamada pazarlama ve satış sürecine göre giderler



Şekil 1: Ürün/Hizmet-Kâr Zinciri

Müşteri karlılık analizi, gelir ve maliyetlerin spesifik müşteri veya müşteri gruplarına göre analiz edilmesi olarak tanımlanabilmektedir (Scarlett,2003:26). Diğer bir tanıma göre ise, müşteri karlılık analizi, müşterileri maliyet nesnesi olarak kabul eden ve neden oldukları gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları onlara atayan bir yöntemdir. Bu nedenle her müşteri veya müşteri grubuna ait maliyetlerin belirlenerek bu müşterilerden elde edilen gelirlerle karşılaştırılarak müşteri veya müşteri gruplarının karlılıklarının belirlenmesi gerekmektedir (Koşan,2008:287). Müşteri karlılık analizi, “müşteri gelirleri” ve

müşterilere yüklenir. Daha sonra her müşterinin toplam maliyeti hesaplanır. Son olarak hesaplanan bu toplam maliyetler müşterilerden elde edilen gelirlerle karşılaştırılarak müşteri karlılığı hesaplanır. Görüldüğü gibi gelir ve maliyet verilerinin birleştirilmesiyle ortaya konan müşteri kârlılık analizi, müşteri temeline göre yönetime önemli bilgiler sağlamakta ve bu bilgiler uzun dönemli kararlar için temel oluşturmaktadır (Özdemir ve Kaygusuz,2009:92). Özellikle, işletme yöneticilerine her bir müşterinin karlılığını arttırmak için bir mikro strateji hazırlanmasını sağlamaktadır (Howell ve Soucy,1990: 47).

Müşteri karlılık analizinin faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Mevcut kar getiren müşterilerin korunmasını sağlar,
- Yüksek ücretli hizmetlerin tekrar fiyatlandırılmasını sağlar,
- Yüksek kar getiren müşterilerin rakiplerden ele geçirilmesini gerçekleştirir, (Epstein ve Jones,2002:14)
- Maliyet yönetimi ve kar geliştirme ile ilgili süreçleri ortaya çıkarır,
- Müşteriler için en uygun fiyat kararlarının verilmesini sağlar,
- Stratejik planlama çerçevesinde kar ve maliyetlere göre müşterileri gruplandırır(örneğin, altın, gümüş, demir, kurşun müşteriler vb.) (Van Raaij ve Diğerleri,2003:574).

Müşteri karlılık analizini yapmak isteyen yönetimin güvenilir müşteri gelir ve müşteri maliyet akışları geliştirmeli ve tüm işletme faaliyetlerinin ve coğrafik bilgilerin toplandığı bir sistemin oluşturulmalıdır (Foster, ve diğerleri,1996:13). Müşteri karlılık analizinin yapılabilmesi için belirli aşamaların yerine getirilmesi gerekmektedir. Bahsedilen bu aşamalar şunlardır (Koşan,2008:287):

- Müşteri profilinin oluşturulması, aktif müşterilerin belirlenmesi
- Her bir müşteri veya müşteri grubundan sağlanan gelirin belirlenmesi,
- Müşterilere sunulan ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması,
- Gelir ve gider bilgileri karşılaştırılarak müşteri karlılıklarının hesaplanması,
- Müşteri karlılık analizi sonucu elde edilen bilgiler stratejik kararlar için kullanılması.

Yukarıdaki aşamaları yerine getirerek müşteri karlılık analizini uygulayan işletmeler, toplam karlarını yükseltecek, müşteri memnuniyetsizliğini ortadan kaldıracak ve müşterilere sunulacak ek hizmetler için yapacağı yatırımlar konusunda aydınlanacaktır. Dünyada bu analizi özellikle kullanan dev işletmeler bulunmaktadır. Bunlardan bazıları, Dell, Nike, HP, Microsoft, Federal Express ve Marks&Spencer'dır (Yükçü, 2014:269).

3. HASTANE İŞLETMELERİNDE MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

Hastaneler sağlık hizmetlerinin sunulduğu ve insanlara sağlık hizmeti üreten önemli işletmelerdir. Sağlık insanlar için önemli bir olgu olması ve hastanelerin sağlıkla ilgili her türlü hizmeti sunması hastanelerin toplum içindeki yerinin ne kadar önemli olduğunu kanıtlamaktadır. Özellikle kendi sağlığımızla ya da bir yakınımızın sağlığı ile ilgili bir durum olduğunda başvurduğumuz, çare aradığımız tedavi kuruluşu hastanelerdir (Yüksel,2013:11).

Hastane işletmeleri insanlara sağlıklarını kazandırmak gibi kutsal bir hizmeti yerine getirmelerine karşın, varlıklarını sürdürebilmeleri verdikleri hizmetin sonucunda, bu hizmet satışından kar elde etmelerine bağlıdır.

Çok insani bir yaklaşım olmasına karşın “insanları sağlığına kavuşturuyoruz ya zarar etsek de olur” yaklaşımı hastane işletmelerinin sürdürülebilirliği açısından doğru bir yaklaşım olmamaktadır. Doğru karlılık politikaları için ise müşteri karlılık analizi yaklaşımı hastane işletmelerine en çok yardımcı olabilecek araç olmaktadır.

Karlılık analizi hastane işletmesinden hizmet alan her hasta için tek tek yapılabileceği gibi daha pratik olması bakımından genel cerrahi vb. gibi branşlarda hizmet alanların karşılığı biçiminde bütünleşik bir hesaplama ile analizler yapılabilir. Genel Cerrahi karlılık analizi anlamında genişçe

bir kavram olduğu düşünülebilir. Böyle bir düşünce söz konusu ise Genel Cerrahi bölümünün verdiği hizmetler safra kesesi, mide ve bağırsak, guatr, fitik vb. gibi operasyonlar biçiminde gruplamaya tabi tutularak da karlılık analizi yapılabilir. Böylesine bir analiz farklı organizasyonların karlılığını farklı bir biçimde görülmesine yardımcı olacağı gibi, doğru fiyat politikalarının belirlenmesi ile bazı hastalıklarda haksız biçimde fazla, bazı hastalıklarda ise düşük fiyatlandırmaların önüne geçilebilir.

4. HASTANE İŞLETMELERİNDE FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİ ESASINA DAYALI MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİ

Faaliyete dayalı maliyetleme (FDM) yöntemi, geleneksel maliyet sistemlerine alternatif olarak geliştirilen bir yöntemdir. Bu yöntem genel üretim giderleri (GÜG.)'nin mamullere yüklenmesinde faaliyetleri esas almakta ve daha doğru mamul maliyeti hesaplaması yanında, faaliyet analizini esas alarak etkin bir maliyet yönetimini de amaçlamaktadır. Bu yöntemde GÜG.'nin önce faaliyetlere, faaliyetlerden de mamul, hizmet, müşteri ve projelere yüklenmesi öngörülmektedir (Topçu,2005:346).

Faaliyete dayalı maliyet yöntemi bir muhasebe sistemi olduğu kadar daha çok işletme stratejisinin bir aracıdır. Dolayısıyla bu yöntem, bir ürün maliyetleme sistemi yanında faaliyetlerle ilgili bir veri kaynağı oluşturur ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkin de önemli bilgiler sunar (Ülker ve İskender, 2005:194).

Faaliyete dayalı maliyetleme yöntemi, hastane işletmelerinde faaliyetleri esas alan ve hasta maliyetlerinin tespitinde bu faaliyetleri kullanan bir maliyet hesaplama yöntemidir (Yee-Ching Lilian,, 1993: 75). Hastane işletmelerinde bu yöntem, işletmeyi bir faaliyetler bütünü olarak yeniden tanımlamakta ve bu faaliyetler tarafından tüketilen

kaynakları belirlemektedir (Yılmaz, 2008:310). Faaliyetler, hastane işletmelerinde sağlık hizmeti sunmak üzere teknoloji, emek, materyal ve becerilerin bir araya gelmesiyle ortaya konulan bir bütündür ve ne iş yapıldığını, yapılan işin ne kadar zaman aldığını ve işin çıktılarını nasıl ulaşılabileceğini tanımlayarak, hastanede verilen hizmetin maliyet unsurları olarak ifade edilmektedirler (Yılmaz,2008:310). Hastanın ameliyata hazırlanması, anestezi uygulaması, ameliyat esnasında yapılan cerrahi müdahaleler, laboratuvar incelemeleri faaliyetlere örnek olarak verilebilmektedir. Faaliyetlerin belirlenmesinde; hastanenin organizasyon şeması, iş akış şeması veya yerleşim planından yararlanılabilmektedir (Erkol ve Ağırbaş,2011:88).

FDM Sistemi işletmede üretilen ürün ve hizmetlerin gerçek maliyetlerini hesapladığı için ürün ve hizmetlerin karlılıklarını daha doğru hesaplayabilmekte müşterilerle, hizmetlerle, ürünlerle ve dağıtım kanalları ile ilgili yerinde kararların alınmasını sağlamaktadır. FDM Sistemi geleneksel yöntemlerin aksine müşterilere ait giderleri doğru maliyet taşıyıcıları vasıtasıyla ilgili oldukları ürün veya hizmetle ilişkilendirdiği için müşterilerle ilgili alınacak kararlarda ve müşteri karlılıklarının belirlenmesinde doğru sonuçlar alınması sağlamaktadır (Koşan,2007:75). FDM Sisteminin yönetim amaçlı kullanım alanlarından biri olan müşteri karlılık analizi, işletmeler açısından müşterileriyle ilgili alacakları stratejik kararlarda büyük önem taşımaktadır (Koşan,2007:76).

5. MÜŞTERİ KARLILIK ANALİZİNİN FAALİYETE DAYALI MALİYET YÖNTEMİ KULLANILARAK BİR HASTANE İŞLETMESİNDE UYGULANMASI

Bu çalışmanın uygulama aşamasında, bir hastane işletmesinde müşteri karlılık analizi yapılacaktır. Bilindiği üzere hastanelerde sunulan sağlık hizmetleri çok çeşitlilik arz etmekte ve her hastaya uygulanan tedaviler birbirinin aynısı olmamaktadır.

Bu nedenle, hastane işletmelerinde her bir hasta için müşteri karlılık analizinin yapılması oldukça güç olduğu için bölümlere başvuran hasta gruplarına dair müşteri karlılık analizlerinin yapılması daha uygun olmaktadır. Örneğin, Genel Cerrahi bölümüne başvuran hastalara uygulanan tedaviler sonucunda, bölüme başvuran hastaların grup olarak karlılık analizi yapılabilmektedir. Böylece, Genel Cerrahi müşteri grubunun hastaneye katkı sağlayıp sağlamadığı görülebilmektedir.

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, hastane işletmelerinde hasta (müşteri) gruplarının işletmeye sağladığı ekonomik katkının müşteri karlılık analizi kullanılarak hesaplanabildiğini sınamaktır. Ayrıca, hastane yöneticilerinin bu yöntem ile doğru stratejik karar almasını sağlamak ve geleceğe yönelik yapılacak yatırımlar ile ilgili ışık tutması amaçlanmıştır.

5.2. Araştırmanın Sınırları

Çalışmada uygulama yapılacak hastane 1000 yataklı kamu hastanesidir. Hastane 50 farklı bölüm (Ortopedi, Genel Cerrahi, Psikiyatri, Kardiyoloji vb.) ile sağlık hizmetini aşağıdaki birimler vasıtası ile sunmaktadır:

- Poliklinikler
- Klinikler
- Yoğun Bakımlar
- Ameliyathaneler
- Eczane
- Acil Servis
- Gününbirlik Tedavi Merkezleri
- Laboratuvarlar
- Radyoloji

- Patoloji
- Endoskopi Ünitesi
- EKG Laboratuvarı

Uygulamada, bölümlerin sundukları sağlık hizmeti sonucunda elde ettikleri gelirler Sağlık Uygulama Tebliği üzerinden belirlenmektedir. Müşteri karlılık analizinin diğer unsuru olan maliyetlerin belirlenmesinde ise, Faaliyete Dayalı Maliyet yöntemi kullanılacaktır. Hastane işletmesinde müşteri karlılık analizi için uygulanacak aşamalar sırasıyla aşağıdaki gibidir:

1. Müşteri Gruplarının(Hastane Bölümlerinin) Belirlenmesi
2. Hastane İşletmesinde Meydana Gelen Faaliyetler
3. Hastane İşletmesinde Meydana Gelen Faaliyetlere Ait Giderlerin Belirlenmesi
4. Hastane İşletmesinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Uygulanması
5. Müşteri(Hasta) Gruplarından Elde Edilen Gelirlerin Hesaplanması
6. Bölümlerde Tedavi Gören Hasta Gruplarına Ait Karların Hesaplanması

5.3. Bir Hastane İşletmesinde Örnek Uygulama

5.3.1. Müşteri Gruplarının(Hastane Bölümlerinin) Belirlenmesi

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri pazarda yer alan müşteriler ve müşteri grupları birbirinin aynı değildir yani homojen bir pazar yapısı bulunmamaktadır. Her müşteri farklı türde ürün veya hizmet talep etmekte farklı maliyetlere sebep olmakta ve işletme karına farklı katkılar sağlamaktadır. Bu sebeple benzer özelliklere sahip ve benzer faaliyetleri kullanan müşterilerin belirlenerek gruplandırılması gerekmektedir (Ko-

şan,2008:290). Hastane işletmelerinde ise benzer müşteri grupları aynı bölüme tedavi için başvuran hastalardan oluşmaktadır. Çalışmamızda hastanenin tüm müşteri grupları ele alınmayacak olup; altı müşteri grubu(bölüm) üzerinden örnek uygulama yapılacaktır. Bu gruplar aşağıdaki gibidir:

- Genel Cerrahi
- Göz hastalıkları
- Ortopedi
- Kardiyoloji
- Psikiyatri
- İç Hastalıkları

Daha önce ifade edildiği gibi bu branşlar daha alt hastalık gruplarına ayrılarak da bu hastalıkların tedavisi için verilen sağlık hizmetleri ile ilgili karlılık analizi yapılabilir.

5.3.2. Hastane İşletmesinde Meydana Gelen Faaliyetler

Hastane işletmeleri için faaliyetleri belirlenmesi için hasta süreçlerinin iyi bilinmesi gerekmektedir. Hasta süreçlerine dayalı olarak faaliyetler belirlenebilmektedir. Bir hastane işletmesinde genel olarak hasta akış süreci aşağıdaki gibidir:

1. Poliklinik muayene
2. Tetkik işlemleri
 - Kan tetkikleri
 - Tıbbi görüntüleme tetkikleri
 - Patolojik tetkikler
 - Endoskopik tetkikler
 - Elektrokardiyografi çekimi

3. Yatarak tedavi hizmetleri
4. Cerrahi işlemler
5. Yoğun bakım hizmetleri
6. Taburculuk işlemleri

Yukarıdaki hasta akış sürecine göre hastane işletmesindeki faaliyetleri şu şekilde sıralayabiliriz:

F1: Hasta Kayıt Kabul ve Taburculuk İşlemleri

F2: Poliklinik Muayene

F3: Kan Tetkik İşlemleri

F4: Görüntüleme Çekim İşlemleri

F5: Materyal İnceleme

F6: Endoskopik İşlemler

F7: EKG Çekimi

F8: Yatan Hasta Hizmetleri

F9: Ameliyat- Anestezi İşlemleri

F10: Yoğun Bakım Hizmetleri

5.3.3. Hastane İşletmesinde Meydana Gelen Faaliyetlere Ait Maliyetlerin Belirlenmesi

Müşteri karlılık analizinin önemli unsurlarından biri giderlerdir. Karlılık analizinin yapılabilmesi için giderlerin maliyet hesaplamalarında doğru dağıtılması gerekmektedir. Hastane işletmelerinde sağlık hizmetinin üretilebilmesi için çok çeşitli gider kalemlerinden oluşmaktadır. Aşağıdaki tabloda hastane işletmesine ait gider kalemleri ve bir yıllık altı müşteri grubuna (yukarıda müşteri grupları belirleme kısmında söz edilmişti) ait tahmini gider değerleri ilgili dağıtım anahtarları ile birlikte verilmiştir:

Tablo 1:Hastane İşletmesinde Ortaya Çıkan Maliyetler

	Gider Türü	Dağıtım Anahtarı	Tutar(TL)
G0	Direkt İşçilik (Hekim, hemşire)	Direkt yükleme	5300000,00
G1	Endirekt İşçilik	Personel sayısı	4750000,00
G2	Tıbbi Malzeme	Direkt yükleme	7500000,00
G3	İlaç	Direkt yükleme	6750000,00
G4	Sarf Malzeme	Hasta sayısı	4250000,00
G5	Elektrik	Tüketim miktarı (kwh)	4000000,00
G6	Su	Tüketim Miktarı (m ³)	1500000,00
G7	Isınma	Petek Sayısı	3500000,00
G8	Kırtasiye	Hasta Sayısı	850000,00
G9	Tıbbi Cihaz Bakım Onarım	Tıbbi Cihaz Sayısı	2500000,00
G10	Temizlik	Metrekare	750000,00
G11	Yemekhane	Hasta Sayısı	2700000,00
G12	Amortisman	Hasta Sayısı	3500000,00
G13	Bakım Onarım	Hasta Sayısı	1250000,00
G14	Haberleşme ve Ulaştırma	Hasta Sayısı	950000,00
G15	Vergi ve Harçlar	Hasta Sayısı	1500000,00
G16	Tekstil	Hasta Sayısı	875000,00
G17	Çamaşırhane/Sterilizasyon	Hasta Sayısı	650000,00
G18	Genel Yönetim	Hasta Sayısı	850000,00
	Toplam		53925000,00

Yukarıdaki giderlerin tutarı uygulamaya konu olan kamu hastanesinden esinlenerek belirlenmiştir. Personel giderleri kapsamında hekim ve hemşire direkt işçilik; sağlık teknikeri, laborant, biyolog, kayıt sekreteri, hastabakıcı personel ve temizlik personeli endirekt işçilik gideri olarak kabul edilmektedir. Tıbbi malzeme ve ilaçlar direkt hastaya uygulandığı için direkt ilk madde ve malzeme olarak değerlendirilmektedir. Bu giderler dışındaki giderler ise genel üretim giderleri

kapsamında yer almaktadır. Bu giderlerin tamamı faaliyet tabanlı maliyet sistemi kullanılarak hesaplanacak olan maliyet hesabında kullanılacaktır.

5.3.4. Hastane İşletmesinde Faaliyete Dayalı Maliyet Sisteminin Uygulanması

Hastane işletmesinde faaliyet tabanlı maliyet sisteminin uygulanabilmesi açısından gider merkezlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Hastane

işletmesinde gider merkezleri sağlık hizmetinin gerçekleşmesini sağlayan tıbbi birimlerdir. Uygulamaya konu olan ve giderlerin ilişkilendirileceği gider merkezleri aşağıdaki gibidir:

- Poliklinik (Plk.)
- Klinik (K)
- Laboratuvar (L)
- Radyoloji (R)
- Patoloji (P)
- EKG Laboratuvarı (EKG)

- Endoskopi Ünitesi (EÜ)
- Ameliyathane (A)
- Yoğun Bakım (YB)¹

Hastane işletmesinde oluşan giderlerin gider merkezleri ile ilişkilendirilme aşamasında belli ölçütler kullanılmaktadır. Gider merkezleri ile ilgili ölçütler Tablo 2’de verilmiş olup; direkt işçilik, tıbbi malzeme ve ilaç giderleri dışındaki tüm giderler bu ölçütlere göre dağıtılmıştır. Tablo 3’de giderleri merkezlerine ait toplam gider detaylı olarak verilmiştir.

Tablo 2 : Maliyet Merkezleri Ölçütleri

	Personel Sayısı		Hasta Sayısı		Su Tüketimi		Petek Sayısı		Tıbbi Cihaz Sayısı		Elektrik Tüketimi	
	Adet	%*	Adet (*1000)	%	m ³ (*1000)	%	Adet	%	Adet	%	Kwh (*1000)	%
Poliklinikler	85	13*	575	26	20	9,5	75	20	10	4,5	1850	6
Klinikler	125	20	160	7	35	16,5	95	25	20	9	9570	30
Laboratuvar	90	14	425	19	40	19	50	13	45	21	2550	8
Radyoloji	70	10	320	15	20	9,5	45	12	35	16	2850	9
Patoloji	65	10	285	13	25	12	35	9,5	40	19	2100	7
EKG Lab.	5	0,7	140	6,2	1	0,5	2	0,5	5	2	40	0,3
Endoskopi Ünitesi	10	2,3	95	4,2	5	2	5	1	15	7,5	450	1,7
Ameliyathane	90	14	110	4,9	35	16,5	25	7	25	12	5450	17
Yoğun Bakımlar	95	16	105	4,7	30	14,5	45	12	20	9	6750	21
TOPLAM	650	100	2215	100	211	100	377	100	215	100	31730	100

* Hesaplamaların tam yapılabilmesi adına ondalık veriler tam sayı olarak yuvarlanmıştır (%13,0769= %13).

1 Parantez içindeki kısaltmalar tablolarda kullanılmak üzere yapılmıştır.

Tablo 3 : Maliyetler-Maliyet Merkezleri İlişkisi*

Gider Merk./ Gider Türü	PİK. (TL)	K (TL)	L (TL)	R (TL)	P (TL)	EKG (TL)	EÜ (TL)	A (TL)	YB (TL)	TOP. (TL)
G0	390	870	570	585	445	160	290	1170	820	5300,00
G1	617,5	950	665	475	475	33,25	109,25	665	760	4750,00
G2	10	1150	250	375	225	55	385	3875	1175	7500,00
G3	25	2050	845	225	170	-	235	1285	1915	6750,00
G4	1105	297,5	807,5	637,5	552,5	255	170	212,5	212,5	4250,00
G5	240	1200	320	360	280	12	68	680	840	4000,00
G6	142,5	247,5	285	142,5	180	7,5	30	247,5	217,5	1500,00
G7	700	875	455	420	332,5	17,5	35	245	420	3500,00
G8	221	59,5	161,5	127,5	110,5	52,7	35,7	41,65	39,95	850,00
G9	112,5	225	525	400	475	50	187,5	300	225	2500,00
G10	45	225	60	67,5	52,5	2,25	12,75	127,5	157,5	750,00
G11	702	189	513	405	351	167,4	113,4	132,3	126,96	2700,00
G12	910	245	665	525	455	217	147	171,5	164,5	3500,00
G13	325	87,5	237,5	187,5	162,5	77,5	52,5	61,25	58,75	1250,00
G14	247	66,5	180,5	142,5	123,5	58,9	39,9	46,55	44,65	950,00
G15	390	105	285	225	195	93	63	73,5	70,5	1500,00
G16	227,5	61,25	166,25	131,25	113,75	54,25	36,75	42,85	41,12	875,00
G17	169	45,5	123,5	97,5	84,5	40,3	27,3	31,82	30,55	650,00
G18	221	59,5	161,5	127,5	110,5	52,7	35,7	41,65	39,95	850,00
TOP.	6800	9008,75	7276,25	5656,25	4893,75	1406,25	2073,75	9450,57	7359,43	53925,00

* Tablo içerisindeki değerler "...bin TL" olarak değerlendirilmiştir.

Maliyet merkezlerine ait maliyetler hesaplandıktan sonra çalışmanın sonraki aşamasında maliyet merkezleri ve faaliyetler arasındaki ilişki belirlenerek faaliyetler ait toplam maliyetler hesaplanacaktır.

Tablo 4'te giderler ve ilişkisi yüzdesel ölçüt de-

ğerleriyle belirlenmiştir. Bu ölçüt değerleri hasta sayısı, personelin işlem için harcadığı süre ve personel sayıları dikkate alınmıştır. Örneğin polikliniğin yüzdesel ölçütü belirlenirken personelin hasta için harcadığı süre baz alınmıştır. Poliklinik muayene süreçlerinde en önemli zaman hasta muayenesinde harcanmaktadır.

Tablo 4: Maliyetler-Faaliyet İlişkisi ve Ölçütler

Faaliyetler/ Gider Merk.	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	F9	F10
PLK.	%20	%80	-	-	-	-	-	-	-	-
K	%20	-	-	-	-	-	%10	%70	-	-
L	%5	-	%95	-	-	-	-	-	-	-
R	%5	-	-	%95	-	-	-	-	-	-
P	%5	-	-	-	%95	-	-	-	-	-
EKG	%5	-	-	-	-	-	%95	-	-	-
EÜ	%10	-	-	-	-	%90	-	-	-	-
A	%10	-	-	-	-	-	-	-	%90	-
YB	%5	-	-	-	-	-	-	%10	-	%85

Gider merkezlerinde oluşan toplam giderler faaliyet giderlerine Tablo 4'teki ölçütlere göre dağıtılmıştır. Bu sayede sağlık hizmetinin gerçekleşmesini sağlayan faaliyetlere ait giderler he-

saplanmıştır. Hesaplanan faaliyet giderleri ve bu giderlere ilişkin gider merkezleri Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5: Gider Merkezleri ve Faaliyet Giderleri*

Faaliyetler/ Gider Merk.	Toplam Gider	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	F9	F10
		PLK.	6800	1360	5440	-	-	-	-	-	-
K	9008,75	1801,75	-	-	-	-	-	900,87	6306,13	-	-
L	7276,25	363,81	-	6912,44	-	-	-	-	-	-	-
R	5656,25	282,81	-	-	5373,44	-	-	-	-	-	-
P	4893,75	244,69	-	-	-	4649,06	-	-	-	-	-
EKG	1406,25	70,31	-	-	-	-	-	1335,94	-	-	-
EÜ	2073,75	207,37	-	-	-	-	1866,38	-	-	-	-
A	9450,57	945,06	-	-	-	-	-	-	-	8505,51	-
YB	7359,43	367,96	-	-	-	-	-	735,94	-	-	6255,53
TOPLAM	53925,00	5643,76	5440	6912,44	5373,44	4649,06	1866,38	2972,75	6306,13	8505,51	6255,53

* Tablo içerisindeki değerler "...bin TL" olarak değerlendirilmiştir.

Faaliyet giderleri hesaplandıktan sonraki aşamada ise, oluşan faaliyet giderleri müşteri gruplarına dağıtılacaktır. Faaliyet giderlerinin müşteri gruplarına dağıtılması için doğru ve uygun maliyet taşıyıcılarının belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin, poliklinik muayene(F2) faaliyetine ilişkin maliyetlerin dağıtılmasında muayene olunan hasta sayıları baz alınmaktadır. Uygulamaya konu olan hasta işletmesi için belirlenen en uygun maliyet taşıyıcıları aşağıdaki gibidir:

- İşlem Yapılan Hasta Sayısı
- EKG Çekilen Hasta Sayısı
- Yatan Hasta Sayısı
- Ameliyat Olan Hasta Sayısı
- Yatan Hasta sayısı

Tablo 6'da faaliyetlere ilişkin maliyet taşıyıcıları ve bu maliyet taşıyıcılarının müşteri grupları ile ilgili değerleri verilmiştir.

Tablo 6: Faaliyetlere İlişkin Maliyet Taşıyıcıları ve Müşteri Grupları

	FAALİYETLER									
	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	F9	F10
MALİYET TAŞIYICILARI/ MÜŞTERİLER	Toplam Başvuru Yapan Hasta Sayısı	Muayene Olan Hasta Sayısı	Tetkik Yapılan Hasta Sayısı	Röntgen Çekilen Hasta Sayısı	Materyal Alınan Hasta Sayısı	İşlem Yapılan Hasta Sayısı	EKG Çekilen Hasta Sayısı	Yatan Hasta Sayısı	Ameliyat Olan Hasta Sayısı	Yatan Hasta Sayısı
Genel Cerrahi	37500	32200	33150	21500	8850	1450	14700	5300	4850	3650
Göz	41000	35650	7650	5400	3280	-	11500	5350	5100	1750
Ortopedi	36250	30540	18500	34750	5540	-	12750	5710	5400	2800
Kardiyoloji	38200	33250	32800	27600	-	-	38200	4950	-	3150
Psikiyatri	29600	26500	25600	1650	-	-	2700	3100	-	-
İç Hastalıkları	32350	28400	29600	18750	4600	5570	13500	3950	-	1800

- Toplam Başvuru Yapan Hasta Sayısı
- Muayene Olan Hasta Sayısı
- Tetkik Yapılan Hasta Sayısı
- Röntgen Çekilen Hasta Sayısı
- Materyal Alınan Hasta sayısı

Yukarıda belirlenen maliyet taşıyıcıları baz alınarak tüm faaliyet giderleri ilgili müşteri gruplarına dağıtılmıştır. Dağıtılan bu giderler sayesinde her bir müşteri grubuna ait sağlık hizmet maliyeti ortaya çıkarılmıştır. Tablo 7'de her bir müşteri grubuna ait faaliyet giderleri ve toplam sağlık hizmet maliyetleri verilmiştir.

Tablo 7: Faaliyet Maliyetlerinin Müşteri Gruplarına Dağılımı*

	FAALİYET GİDERLERİ										
	F1	F2	F3	F4	F5	F6	F7	F8	F9	F10	TOP.
	5643,76	5440	6912,44	5373,44	4649,06	1866,38	2972,75	6306,13	8505,51	6255,53	53925,00
MÜŞTERİ GRUPLARI											
Genel Cerrahi	984,83	939,04	1555,65	1053,62	1847,52	385,51	468,12	1178,51	2687,41	1736,33	12836,53
Göz	1076,75	1039,65	359,00	264,63	684,73	-	366,22	1189,63	2825,93	832,48	8639,02
Ortopedi	952,01	890,63	868,16	1702,94	1156,52	-	406,03	1269,68	2992,17	1331,98	11570,12
Kardiyoloji	1003,22	969,66	1539,23	1352,55	-	-	1216,49	1100,68	-	1498,47	8680,30
Psikiyatri	777,36	772,81	1201,35	80,86	-	-	85,98	689,32	-	-	3607,67
İç Hastalıkları	849,58	828,22	1389,06	918,85	960,29	1480,87	429,91	878,32	-	856,27	8591,36
TOPLAM	5643,76	5440	6912,44	5373,44	4649,06	1866,38	2972,75	6306,13	8505,51	6255,53	53925,00

* Tablo içerisindeki değerler "...bin TL" olarak değerlendirilmiştir.

5.3.5. Müşteri Gruplarına Ait Gelirlerin Belirlenmesi

Hastane işletmelerine başvuran hasta portföyü dört grupta toplanmaktadır:

- Sosyal Güvenlik Kurumu(SGK)'na tabi hastalar
- Resmi kuruma tabi hastalar
- Özel sigortalı hastalar
- Ücretli hastalar(sosyal güvencesi olmayanlar).

Bu dört hasta grubundan sağlanan gelirler birbirinden farklılık arz etmektedir. SGK grubuna dahil hastalardan Sosyal Güvenlik Kurumu üzerinden gelir sağlanmaktadır. Üretilen sağlık hizmeti sonucunda oluşan faturalar SGK tarafından

hastane işletmelerine ödenmektedir. Resmi kurum hastaları için sağlık hizmet giderlerinin hastane işletmesine ödemesi, kişinin bağlı resmi kurum tarafından yapılmaktadır. Örneğin, ticaret odasına mensup bir hastanın tedavi giderleri hastanın bağlı olduğu ticaret odası tarafından ödenmektedir. Özel sigortaya tabi hastalarda, sağlık hizmet giderleri hastanın dahil olduğu özel sigorta tarafından hastane işletmesine ödenmektedir. Ücretli hastaların sağlık hizmet giderleri ise, bizzat kendileri tarafından ödenmektedir.

Tablo 8'de müşteri gruplarının hastane işletmesine sağladığı gelirler verilmektedir. Bu gelirlerin kapsamını büyük bir bölümü SGK'den sağlanmaktadır. Cerrahi bölümlerin hastane işletmesine sağladığı katkı diğer bölümlere göre daha fazladır.

Tablo 8: Müşteri Gruplarına Ait Gelirler

Müşteri Grupları	Gelir (TL)
Genel Cerrahi	19750000,00
Göz	10548000,00
Ortopedi	17642000,00
Kardiyoloji	12480000,00
Psikiyatri	5250000,00
İç Hastalıkları	11257000,00
TOPLAM	76927000,00

5.3.6. Müşteri Gruplarına Ait Kar Analizinin ve Değerlendirmesinin Yapılması

Çalışmanın yukarıdaki aşamalarında hastane işletmesinin giderleri, müşteri grup maliyetleri ve müşteri grup gelirleri hesaplanmıştır. Gelir ve maliyetler belirlendikten sonraki aşamada müşteri gruplarına ait kar ve karlılık oranları hesaplanmıştır. Tablo 9’da müşteri gruplarına ait kar, karlılık oranları, hasta başı kar ve hasta başı maliyet bilgileri verilmiştir. Bu verilere göre hastane yönetiminin vereceği kararları dört şekilde inceleyebiliriz (Yükçü,2014:276):

1. Hiçbirşey yapmama ve aynen devam etme
2. Zarar ettiren veya kar oranı düşük müşteri(hasta) gruplarına verilen hizmeti kesmek
3. Zarar ettiren veya kar oranı düşük müşteri(hasta) gruplarına daha verimli hizmet vermeye çalışmak.
4. Bütün müşteri(hasta) grupları ile ilgili faaliyet giderlerini düşürmek.

Tablo 9: Müşteri gruplarına Ait Kar Analizi*

	Gelir	Maliyet	Kar	Hasta Sayısı	Karlılık Oranı	Ortalama Hasta Başı Maliyet	Ortalama Hasta Başı Kar
Genel Cerrahi	19750,00	12836,54	6913,47	37500	0,35	0,34	0,18
Göz	10548,00	8639,02	1908,98	41000	0,18	0,21	0,05
Ortopedi	17642,00	11570,12	6071,88	36250	0,34	0,32	0,17
Kardiyoloji	12480,00	8680,3	3799,7	38200	0,30	0,23	0,10
Psikiyatri	5250,00	3607,68	1642,33	29600	0,31	0,12	0,06
İç Hastalıkları	11257,00	8591,37	2665,64	32350	0,24	0,27	0,08
TOPLAM	76927,00	53925,00	23002,00	214900			

* Tablo içerisindeki değerler "...bin TL" olarak değerlendirilmiştir (karlılık oranı hariç).

Çalışmanın son aşamasında yapılan analizlere göre tüm müşteri gruplarının hastane işletmesine katkı sağladığı ve zarar edilen bir müşteri grubu olmadığı görülmektedir. Müşteri grupları içinde en çok katkıyı sağlayan müşterilerin cerrahi bölümler olan Genel Cerrahi ve Ortopedi hastalarıdır. Genel Cerrahi ve Ortopedi bölümlere başvuran hastaların çoğunlukla ameliyat olan hasta grubu olduğu için hastane işletmesine olan katkıyı arttırmaktadır. Kardiyoloji bölümüne başvuran hasta grubu da hastane işletmesine önemli katkıda bulunmaktadır. Özellikle, kardiyoloji bölümüne başvuran hastalara anjiyo, kalp kapak değişimi vb. girişimsel işlemlerin uygulanması gelirleri arttırmaktadır. Göz grubu hastalarının sağladığı katkı değerlendirildiğinde, cerrahi bölüm olması ve başvuran hasta sayısı fazla olmasına rağmen sağladığı katkının yetersiz olduğu düşünülebilir. Bunun en önemli nedeninin yapılan ameliyat ve muayene bedellerinin diğer düşük olmasıdır. Örneğin, Sağlık Uygulama Tebliği'ne göre Kardiyoloji bölümü muayene paket ücreti 68.00 TL, Göz bölümü muayene paket ücreti ise 43.00 TL'dir. Psikiyatri bölümüne ait müşteri grubunun sayısı diğerlerine göre az olmasına karşın karlılık oranının nispeten yüksek olduğu görülmekte; ancak, hasta başı kar oranının düşük olduğu saptanmaktadır. İç Hastalıkları bölümüne başvuran hastalarda girişimsel işlem nadir yapılmakta olmasına rağmen, ağırlık olarak hasta muayenesi yapılmakta ve yatarak ilaç tedavisi uygulanmaktadır. Bu yüzden cerrahi bölüm müşteri gruplarına kıyasla hasta işletmesine sağladığı katkı düşüktür.

Genel değerlendirme yapıldığında, büyük ameliyatların yapıldığı cerrahi bölüm müşteri gruplarının hastane işletmesine sağladığı katkı, dahili branş müşteri gruplarına göre daha fazla olmakla birlikte, kar oranlarının da yüksek olduğu görülmektedir. Sonuç olarak hastane işletmeleri açısından cerrahi bölüm hasta grupları daha karlı olduğu için stratejik karar olarak cerrahi bölüm

hasta grubuna ağırlık verilebilir ya da cerrahi bölümler içindeki büyük ameliyat olacak müşteri grubunun sayısı arttırılabilir.

6. SONUÇ

Müşteri karlılık analizi son yıllarda yönetim muhasebesi literatürüne girmiş kısaca müşterilerin veya müşteri gruplarının gelirinin ve bu geliri elde etmek için gereken maliyetlerin ve sonucunda karın belirlendiği bir tekniktir (Koşan,2007:166). Müşteri karlılık analizi ile birlikte ürün veya hizmetten elde edilen kar yerine işletmeye ait müşteri ya da müşteri gruplarının işletmeye sağladığı katkı belirlenmektedir. Bu sayede işletme yöneticileri müşteriler üzerine yoğunlaşarak müşterilerine karşı gereken önemi arttırmaktadır.

Hastane işletmelerinde müşteri veya müşteri grubunu hastalar oluşturmaktadır. Hastane yöneticileri açısından her bir müşterinin sağladığı katkı müşteri karlılık analizi yöntemi ile hesaplanabilmektedir; ancak, bunun değerlendirilmesi oldukça güçtür. Bunun yerine müşteri grupları halinde analiz yapılması hastane yöneticileri açısından daha anlamlıdır. Örneğin, kardiyoloji bölümüne başvuran hasta grubunun karlılık analizinin yapılması tek tek kardiyoloji bölüm hastalarının karlılık analizinin yapılmasından hem daha kolay hem de alınacak stratejik kararlar açısından daha etkilidir. Çünkü, hastaneler ortopedi, genel cerrahi, iç hastalıkları vb. gibi birçok bölümden oluşmakta olup; yönetsel anlamda hastane yönetimleri bölüm bazlı stratejik kararlar almaktadırlar.

Bu çalışmada, hastane işletmelerinde tedavi hizmeti sunan altı bölüm üzerinde durulmuş ve bu bölümlere ait müşteri gruplarının hastane işletmesine sağladığı katkı hesaplanmıştır. Karlılık analizleri için iki önemli unsur olan gelir ve maliyetler ile ilgili hesaplamalar yapılmış ve maliyet hesaplaması için faaliyet tabanlı maliyet yöntemi kullanılmıştır. Faaliyete dayalı maliyet yöntemi, işletmelerde mamul ve hizmet üretmek için kul-

lanılan kaynakları ve bu kaynakların ilişkilendirildiği sürücülerini belirleyerek kaynak maliyetlerini oluşturan bir yöntemdir (Yılmaz,2008: 308). Bu yöntem, hem uygulanabilirlik hem de güvenilirlik açısından değerlendirildiğinde hastane işletmeleri için uygun bir yöntem olduğu düşünüldüğü için kullanılmıştır.

Günümüzde hastane işletmelerinin farklı sosyal güvenlik kurumuna tabi hastalara hizmet vermek durumunda olduğu hatırlanacak olursa, aynı sağlık hizmetini satın alan farklı sosyal güvenlik kurumlarına tabi müşterilerin (hastaların) hastane

işletmesine sağladığı karlılık bile farklı olmaktadır. Bu nedenle, müşteri karlılık analizi hastane işletmeleri açısından önemli hale gelmiştir.

Sonuç olarak, bu çalışma hastane yöneticilerine hasta gruplarının sağladığı katkının analiz edilmesi açısından ışık tutmayı ve müşteri karlılık analizinin mal ve hizmet üreten işletmeler de olduğu gibi hastane işletmelerinde de uygulanabilirliğini göstermeyi amaçlamıştır. Bu analiz hastane yöneticilerinin bölümlere yapılacak yatırımlar konusunda doğru kararlar almasına da yardımcı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Elias N. ve Hill, D.,(2010), "Statements on Management Accounting" Published by Institute of Management Accountants. United States of America.
- Epstein M. ve Jones J.H.,(2002), "Customer profitability Analysis". Good Practise Guideline. No:37. s.1-36.
- Erkol Ü., Ağırbaş,İ., (2011), "Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama", Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, Cilt:64, Sayı:2, s.87-95.
- Foster, G. Gupta M. and Sjoblom L., (1996), "Customer profitability analysis: Challenges and new directions", Journal of Cost Management (Spring), s.5-17.
- Howell, R. A. and S. R. Soucy. ,(1990), "Customer profitability: As critical as product profitability", Management Accounting (October), s.43-47.
- Koşan, L.,(2007), "Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Müşteri Karlılık Analizinde Kullanılması: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama", Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Koşan, L.,(2008), "Faaliyet Tabanlı Müşteri Karlılık Analizi: Bir Konaklama İşletmesinde Uygulama", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:17, Sayı:1, s.285-302.
- Ören V.E., Tetik N.,(2012), "Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi İle Müşteri Karlılık Analizi: Seyahat Acentası Örnek Olayı", MÖDAV Dergisi, Sayı:2, s.29-47.
- Özdemir E. ve Kaygusuz S.Y. ,(2009), "Müşteri Kârlılık Analizi: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Ölçümü Ve Pazarlama Kararlarında Kullanımı", İş, Güç, Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt:11, Sayı:3, s. 87-112.
- Sarıgül, H.,(2014), "Müşteri İlişkileri Yönetimi Perspektifinde Müşteri Karlılık Analizi: Bir Bankada Uygulama", MÖDAV Dergisi, Sayı:1, s.143-167.
- Scarlett B.,(2003), " Are they always right?", CIMA Insider May 2003, s.26.
- Topçu N.,(2005), "Faaliyete Dayalı Maliyetleme Yöntemine Göre Kalite Maliyetlerinin Ölçülmesi-Tekstil Sektöründe Bir Uygulama", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 6, Sayı:2, s. 343-355.
- Ülker, Y. ve İskender, H.,(2005), "Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:8, Sayı:13, s.189-217.
- Van Raaij E.M., Vernooij J.A.M., Van Triest S.,(2003), "The implementation of customer profitability analysis: A case study", Industrial Marketing Management, No.32, s.573– 583
- Yee-Ching Lilian, C.,(1993), "Improving Hospital Cost Accounting with Activity-Based Costing. Health Care Management Review; Winter", pg.71 <http://sit.tums.ac.ir/UserFiles/mali/Ghavanin2/1activity%20based%20cost%20accounting.pdf>,(05.11.2015).
- Yılmaz, B.,(2008), "Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönetimini Rolü", Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Cilt:10, Sayı:16, s.301-318.
- Yükçü, S.,(2007), "Yöneticiler İçin Yönetim Muhasebesi", İzmir:Altı Nokta Basım Yayın Dağıtım.
- Yükçü, S.,(2014), "Herkes İçin Yönetim Muhasebesi", İzmir: Altı Nokta Basım Yayın Dağıtım.
- Yüksel, İ.,(2013), "Hastanelerde Maliyet Muhasebesi ve Karlılık", Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

