

## MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA HASTANELERDE HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE BAZI ÖNERİLER

### *ACCOUNTING FOR SERVICE PRODUCING COST IN HOSPITALS WITHIN THE SCOPE OF ACCOUNTING STANDARDS AND SOME SUGGESTIONS*

**Doç. Dr. Enver BOZDEMİR\***

#### **ÖZ**

Hastanelerdeki hizmetler istenilen kalitede ve zamanında sunulmasının yanında düşük maliyetle de sağlanması önemlidir. Bu durum hastanelerdeki maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerini daha da önemli hale getirmektedir. Çalışmanın amacı, hastane işletmelerinde muhasebe standartları kapsamında üretim süreci tamamlanmamış olan hizmetlerin stoklanması ve maliyetlerin kontrolünün sağlanması amacıyla stratejik yönetsel kararlar açısından “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının yerine diğer hizmet üretim maliyeti hesapları kullanılarak gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması hakkında bazı öneriler sunmaktır.

Bu amaç doğrultusunda hastane işletmelerinde hasıllara dönüşmemiş veya hizmet üretim süreci henüz tamamlanmamış olan giderler stoklar içerisinde yer almalıdır. Bu stokların hasıllara dönüşmesi durumunda ise ilgili stok hesabının 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktararak giderleştirilmelidir. Ayrıca hizmet üretimi için gerçekleştirilen giderlerin 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Hizmet Üretim Giderleri hesaplarının kullanılmasıyla muhasebeleştirilmesi uygulamalı örnek ile izah edilmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Hizmet Üretim Maliyeti, Muhasebe Standartları, TMS 2 Stoklar, Hastane İşletmeleri.

#### **ABSTRACT**

Together with offering services in hospitals at expected quality level and on time, it is important to provide them at low costs. This situation makes the cost and management accounting systems in hospitals more significant. The purpose of the study, within the scope of accounting standards in hospital ma-

\* Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü

agement, is to make suggestions, from the perspective of strategic managerial decisions, about making necessary accounting records by using the “other service production cost account” instead of “740 Service Production Cost” in order to store the services whose production processes are not completed and to ensure the cost control.

In line with this purpose, the expenses that are not converted into financial returns or the expenses whose service production processes have not been completed yet, must be included in inventories. In case these inventories are converted into revenue returns, they must be recorded as expenses by using the 622 Cost of Service Rendered account of the related inventory account. In addition, the accounting of the expenses that are realized for service production is explained with an practical example by using 710 Direct Materials Costs, 720 Direct Labor Costs and 730 General Service Producing Costs.

**Keywords:** Service Producing Cost, Accounting Standards, TMS 2 Inventory, Hospital Businesses.

## 1. GİRİŞ

Günümüzde sağlık sistemi içinde yer alan hastaneler, topluma çeşitli sağlık hizmeti sunan ve sağlıklı bir toplum oluşturulmasında önemli görevler üstlenen hizmet işletmeleridir. Hizmet sektöründe önemli bir yere sahip olan hastaneler, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu sağlık hizmetleri gibi hizmetler sunmaktadır. Bu hizmetlerin sunulmasında sağlık teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak hastanelerin işlevleri hızla değişmiş ve ülkelerin sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü kapsayan hem sosyal hem de ekonomik işletmeler haline gelmişlerdir.

Ülkemizdeki hastane hizmetleri özel ve kamu sektörü aracılığı ile yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda ister kâr amaçlı özel sektör olsun ister kar amacı gütmeyen kamu hastaneleri olsun tüm hastanelerde sunulan hizmetlerin elbette bir maliyeti vardır. Bu maliyetin hesap edilmesi, kıt kaynakların etkin dağılımında, maliyetlerin kontrolünde ve işletmelerdeki verimliliğin artırılmasında son derece önemlidir.

Ülkemizde hastane işletmelerinde sunulan hizmetlerin fiyatlandırılması maliyetlere göre değil, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından yayımlanan Sağlık Uygulama Tebliğindeki (SUT) fiyat tarifelerine göre yapılmaktadır. Bu nedenle hastanelerde sunulan hizmetlerin satış fiyatının işletmelerce belirlenememesi du-

rumunda tek değişken unsurun fiyat değil maliyetler olduğu gerçeği noktasından hareketle hastane yöneticilerini maliyetleri kontrol altına almaya ve hatta kaliteden ödün vermeden maliyetleri düşürmeye yönlendirmektedir.

Hastanelerdeki hizmetler istenilen kalitede ve zamanında sunulması gerekir. Ancak tüm işletmelerde olduğu gibi hastane işletmelerinde de kaynakların kıt olması ve bu kaynakların finansmanındaki zorluklar nedeniyle sunulan sağlık hizmetlerinin en düşük maliyetle sağlanması önemlidir. Bu durum hastanelerdeki maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerini daha da önemli hale getirmektedir.

Hastane işletmeleri, bir hizmet işletmesi olması nedeniyle muhasebe sistemlerinin işleyişi üretim ve ticaret işletmelerine göre farklı olduğu düşünülmektedir. Bu farklılığın en belirgin özelliği hastaneler de ve diğer sağlık işletmelerinde üretilen hizmetlerin stoklanması veya satış için bekletilmesinin mümkün olmaması durumudur. Bir diğer farklılık ise dönem içerisinde katlanılan tüm hizmet maliyetlerinin Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) içerisinde “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına kaydedilip dönem sonunda gider kaydının yapılmasıdır.

Bu nedenle çalışmamızın amacı, hastane işletmelerinde muhasebe standartları kapsamında üretim süreci tamamlanmış veya tamamlanmamış olan hizmetlerin stoklanmasını, maliyetlerin daha doğru hesap edilmesini ve kontrolünün sağlanması amacıyla “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının yerine diğer hizmet üretim maliyeti hesapları kullanılarak gerekli muhasebe kayıtlarının yapılması hakkında bazı öneriler sunmaktır. Bu bağlamda ilk olarak hastane işletmelerinde sunulan hizmetlerin maliyet hesaplarına nasıl dağıtılması gerektiği maliyetlerin fonksiyonları dikkate alınarak sunulan hizmetlerin stoklar hesabında gösterilmesi esasları izah edilecektir. Daha sonra ise tüm bu işlemlerle ilgili genel bir uygulama örneği ile çalışma ayrıntılı bir şekilde muhasebe kayıtları yapılarak bazı önerilerde bulunulacaktır.

## **2. HASTANE İŞLETMELERİNDE HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİNİN STOKLANMASI**

Hastane işletmelerinde amaçlanan üretim düzeyinin aksamadan sürdürülebilmesi için stoklara ihtiyaç vardır. Stoklar hastane işletmeleri hizmet sunumunda çoğu hayati öneme sahip farklı türde pek çok malzeme kullanılmaktadır. Bu malzemelerin istenilen yerde, zamanda ve miktarda hazır olması oldukça hayati önem arz etmektedir (Ağırbaş, 2014:281)

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; paragraf 19 da anlatıldığı gibi işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar (TMS 2 Parg. 8).

Stoklar, hem gelir tablosunu ve hem de bilançoju etkileyen önemli unsur olması nedeniyle pek çok işletmeler için muhasebesi de büyük önem arz etmektedir. Stokların muhasebesinin önemli amacı, bilanço tarihinde işletmenin varlıklarını raporlamada stokların doğru bedelle gösterilmesini ve belirli dönemdeki gelirin doğru belirlenmesini sağlamak için işletmenin gelirleri ile maliyetlerini karşılaştırmaktır (Epstein ve Mirza, 2006: 157). Belli bir dönemde bir işletmenin dönem içerisinde tamamlanmamış veya satışı yapılamamış hizmet üretim stok maliyetlerinin bilançoda gösterilmesi ve satışı yapılan belirli maliyet unsuru içeren hizmetlerin gelir tablosunda doğru gösterilmesi finansal bilgi kullanıcıları açısından büyük önem arz etmektedir.

## 2.1. Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Stok Maliyetleri

TDMS’de stoklar grubu, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1)

Bu ifadende anlaşılacağı üzere TDMS’ne göre stokların izlenmesi ve değerlendirilmesi üretim işletmelerinde üretim süreci devam eden yarı mamullerin ve üretimi tamamlanıp satışı yapılamayan mamullerin içerdiği maliyetler aktifleştirilmektedir. Ticaret işletmelerinde ise satmak üzere satın alınan ancak satışı yapılamayan mallar stoklar hesabı içerisinde bilançoda yer almaktadır. Dönem içerisinde satışı yapılan mallar veya mamuller stoklar içerisinde maliyet bedeli ile çıkarılarak satılan ticari malın/mamullerin maliyeti içerisinde giderleştirilmektedir.

Hizmet işletmelerinde ise hizmetlerin soyut oluşu veya maddi bir varlık olmamaları nedeniyle hizmetlerin stoklanması ile ilgili herhangi bir hesap grubu

tasnif edilmemiştir. TDMS’de hastane işletmelerinde hizmetin sunulması için kullanılacak ilaç ve tıbbi malzemeler 150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabında izlenmektedir. Hizmetin ifa edilmesi durumunda kullanılan ilk madde ve malzeme ile birlikte dönüştürme maliyetleri olan işçilik ve genel hizmet maliyetleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanarak dönem içerisinde ortaya çıkan bu maliyetler dönem sonunda tamamının satışının yapıldığı veya hasıllata dönüştüğü varsayılarak 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı olan sonuç hesabına aktarılmak suretiyle giderleştirilmektedir.

TDMS’de mevcut stokların kullanılması sonucunda meydana gelen hizmetler, nitelikleri gereği depolanamazlar ve stok hesaplarında gösterilemezler. Bu nedenle henüz geliri oluşmamış bu tür maliyetlerin doğrudan sonuç hesaplarına alınması dönemsellik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir (Yanık, 2013:84). TDMS’ndeki bu uygulama başta muhasebenin dönemsellik kavramı ve satışı yapılamayan hiçbir varlığın maliyetinin giderleştirilemeyeceği ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Başka bir ifadeyle sistemdeki bu uygulama gelir tablosundaki “gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar gerçekleşmiş gibi... gösterilmemelidir” ve “belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır” ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Hastane ve özellikle hizmet işletmeleriyle ilgili bu çelişki Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2 Stoklar standardı ile giderilmektedir.

## 2.2. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Stok Maliyetleri

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti verilen hizmetle ilgili hasıllatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez (TMS 2 Parg. 19). Buna göre hizmet maliyetinin hasıllatla eşleştirilmesi esas alınmış olup, hizmetin tamamlanmadığı veya tamamlandığı halde henüz satışının yapılmadığı durumlarda, dönem sonunda hizmet mali-

yetinin stoklanması gerekmektedir. (Özerhan ve Yanık, 2010:146).

Standardın 19 uncu maddesi, hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, hizmet maliyetinin de yansıtılmaması gereğinden hareketle, hizmet maliyetlerinin stoklanması gerektiğini ifade etmektedir (Karakaya, 2007, 124). Dolayısıyla gelir yaratan hizmet üretim maliyetlerinden, dönem içinde hasılatı gerçekleşen hizmetlerle ilgili maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılmalı, verilen hizmetlerin tamamlanması bir sonraki döneme kalan ve hizmetle ilgili hasılatı mali tablolara gelir olarak yansıtılmayan hizmet üretim maliyetleri ise dönem sonunda 622 nolu hesap yerine ilgili stok hesabına yansıtılmalıdır (Çil Koçyiğit, 2011:74).

Hastanelerde özellikle klinik ve yoğun bakım servislerinde sunulan tedavi ve bakım hizmetleri uzun bir süreç gerektirmektedir. Bu nedenle dönem sonunda, hastanelerin klinik ve yoğun bakım ünitelerinde henüz hizmet süreci tamamlanmamış hastalar mevcuttur. Dönem sonunda hizmet süreci devam eden bu hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler, tedavi sürecinin başlamasından itibaren ortaya çıkmakta ve kayıt altına alınmaktadır. Ancak bu hastalara sunulan hizmetlere ilişkin hasılatın tam olarak belirlenebilmesi ve kaydının yapılabilmesi için, tedavi sürecinin tamamlanması gerekir (Coşkun ve Güngörmüş, 2009:30). Henüz tedavi süreci tamamlanmamış devam eden hastalar için harcanan tüm hasta iyileştirme maliyetlerinin tamamı tamamlanmamış hizmet maliyet stoku olarak bilançoda yer almalıdır. Başka bir ifadeyle hastalara verilen hizmet tamamlandığında satılan hizmet maliyetine alınması gerekmektedir. Buradaki hizmetlerin hastanede verilen servislerin tamamının tamamlanması gerektiği anlaşılmamalıdır.

TMS 2 Stoklar standardına göre stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS 2 Parg. 34). Standardın bu ve 19 uncu maddesi gereği, hastanelerde tedavisi devam eden ve hasılatı gerçekleşmemiş hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetler, hizmetlerin tamamlanması ve hasılatı dönüşmesi durumunda sonuç hesabı olan 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılarak giderleştirilmelidir.

TDMS’de hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması anlayışı öngörülmediğinden hesap planında da bununla ilgili herhangi bir hesap yer almamaktadır. Ancak TMS 2 Stoklar standardının uygulamaya dahil edilmesiyle birlikte hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği anlayışından hareketle Tekdüzen

Hesap Planında (TDHP) stoklar içerisinde boş bırakılmış olan ve Akdoğan ve Sevilengül (2007) tarafından önerilen pek çok bilimsel çalışmalarda da kabul gören henüz tamamlanmamış hizmet üretimleri için yapılan maliyetlerin izlenmesinde “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nın, üretimi tamamlanmış ancak henüz satışı yapılamamış stok niteliğindeki hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde ise “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nın kullanılması uygun görülmektedir.

Hastane işletmelerinde belli bir süreci gerektiren ve tedavisi devam eden örneğin tanıya dayalı ve yoğun bakım hastalarına ilişkin raporlama dönemi sonunda daha henüz işlemi bitmemiş olan ve içerisinde kullanılan ilaç ve tıbbi malzemelerle birlikte iyileştirme maliyetlerinin tamamı 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabında izlenmesi gerekir.

Genel olarak hizmet işletmelerinde hizmet satışı ile ilgili gelirin doğruya yakın ölçülmesi için, işletmenin gelirinin tahsilinde şüphenin olmaması, hizmete ilişkin maliyetlerin ve diğer koşullarında doğruya yakın belirlenebilmesi gerekmektedir. Bu nedenle hizmet üretiminin sonlandırıldığı tarih maliyetlerin hasılatla dönüştürüldüğü veya satışın yapıldığı tarih olarak dikkate alınmaktadır (Kabataş ve Pamukçu, 2010:197).

Hastane hizmet işletmelerinde muayane, teşhis ve tedavisi tamamlanmış ve bu işlemler için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde tespit edilmesi durumunda 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabının 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabına devredilmesi gerekmektedir. Söz konusu sağlık hizmetleri tamamlandığında yapılan işlemlere karşılık SUT’de belirtilen fiyatlar üzerinden faturalandırma işlemi tamamlanarak 600 Yurtiçi Satışlar hesabına alacak buna karşın ilgili ticari alacaklar hesabına borç kaydedilir. Yapılmış olan maliyetler ise 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyeti Hesabından sonuç hesabı olan “622 Satılan Hizmetin Maliyeti Hesabına” devredilmelidir.

GSS’den yaralanan hastaların hastaneden almış oldukları hizmetlere karşılık fatura düzenlenerek satış işlemi gerçekleştirilir. Söz konusu faturanın ödemesi SGK tarafından yapıldığından dolayı anında tahsil edilmesi pek mümkün değildir. Bunun için fatura tarihi ile tahsil tarihi arasından belli bir vade söz konusu olmaktadır.

Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. An-

cak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. TMS 18 Hasılat standardına göre satış bedeli ile peşin satılması durumundaki gerçeğe uygun değeri arasındaki vade farkı faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Başka bir ifadeyle satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, TFRS 9 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir (TMS 18, prg. 11).

TMS 18 Hasılat standardına göre ticari alacakların varsa vade farkları finansal durum tablosunda (bilançoda) “(-) Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabında gösterilerek ticari alacakların net değeri ile gösterilmesi sağlanmaktadır. Ticari alacağın tahsil edilmesi durumunda vade farkından kaynaklanan hesap finansal tablolarda faiz geliri hesabına devredilir.

Buna karşın Tekdüzen Muhasebe Sisteminde vade farkından kaynaklanan ilave fiyat artışları ayrıca (faiz geliri gibi) gösterilmeyip satış toplam tutarı üzerinden muhasebe kaydı yapılmaktadır. Yani elde edilen satış hasılatı vade farkını da içeren nominal değer ile kaydedilir.

Hastaneleri diğer hizmet işletmelerinden ayırın en önemli fark hizmeti alan ile hizmet bedelini ödeyenin farklı olmasıdır. Diğer hizmet işletmelerinde bu durum hizmeti alan ile hizmet bedelini ödenen aynı taraftır. Ancak hastanelerde hizmeti alan hastalar olmasına karşın hizmet bedelini ödeyen ya hastanın kendisi yada çoğu zaman SGK’dır. İşte bu nedenle SGK’nın hizmet bedel karşılığını ödemesinin belli başlı prosedürleri vardır.

GSS’den yaralanan hastalara ilişkin faturalar ilgili hastaneler tarafından sağlık hizmeti işleminin bittiği tarih itibarıyla en geç 2 ay içerisinde MEDULA sistemiyle veya basılı olarak SGK’ya gönderilmek zorundadır. Sağlık kurum ve kuruluşları tarafından, karşılığı tutarları tek bir fatura ile veya bazı sağlık hizmetlerinin ise örneklemeye dahil edilmeksizin tamamının incelenecek olması nedeniyle, Kurumdan talep edilen sağlık hizmetlerinin ayrıntıları, her başvuru için ayrı ayrı düzenlenen fatura eki belgelerde (hizmet detay belgesi, epikriz, rapor vb.) gösterilmektedir (SGK, Sağlık Uygulama Tebliği).

Kuruma gönderilen faturalar, SGK tarafından gerek örnekleme yöntemi ile gerekse tamamı incelenmekte olan fatura ve eki belgelerde yer alan bilgilerin şekil ve içerik yönüyle SUT’ne sözleşmeler ve diğer ilgili mevzuat ile belirlenen kurallara uygun olup olmadığı, fatura ve eki belgelerin usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediği, bu belgelerde gösterilen tıbbi işlemlerin bilimsel

gerçeklere, sağlık alanındaki ilgili mevzuata, uygun olup olmadığı gibi yönlerden incelenmekte ve yapılan bu inceleme sonucuna göre ödemeye ilişkin karar verilmektedir.

TMS 18 Hasılat standardına göre ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 18, prg. 18).

Ayrıca Hastane işletmeleri, SGK tarafından fatura içeriğinin incelemesi sonucunda geçen süre içerisinde hizmetin tamamlandığı ve faturalandırıldığı tarih ile fatura tutarının ödendiği tarih arasında geçen vade farkından dolayı (genel temayüllerde olmasa da) ilave ücret talep edebilirler. SGK'nın bu vade farkı ödemesini kabul etmesi durumunda elde edilen vade farkı gelirinin faiz geliri olarak muhasebe kaydı yapılmalıdır.

### 3. HASTANELERDE MALİYET UNSURLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bir sağlık yöneticisinin doğru metodoloji ile maliyet analizi yapabilmesi için giderleri iyi tanıması ve gerektiğinde kullanım amacına göre giderleri sınıflandırması gerekmektedir. Gider türlerinin bilinmesi maliyet analizinde kullanılacak yöntemin seçimi ve maliyet sisteminin oluşturulması açısından önem arz etmektedir (Özgülbaş, 2014:39). Maliyet sistemleri, yöneticilerin, işletmelerin mevcut durumunu anlamasına, işletmeler hakkında detaylı bilgi elde etmesine ve bu bilgiler ışığında gerekli stratejilerin geliştirilmesine yardımcı olmaktadır (Barsky ve Marchant, 2000: 60).

Hem kamu hastaneleri hem de özel hastanelerde kaynakların etkin kullanımı için yapılan çalışmalar son dönemde artış göstermiştir. Bu etkinliğin sağlanması, her bir hizmet üretimi için kullanılan kaynakların doğru tespit edilmesine bağlıdır. Her bir hizmetin üretiminde kaynak kullanımının miktar ve tutarının belirlenmesinde maliyet sistemi önemli bir araçtır (Terzi ve Özen, 2011:42).

Hastane işletmelerinde sunulan sağlık hizmetlerinin amacı hastalara verilen değeri geliştirmektir. Hastalara sunulan hizmetlerin sayısı ya da ücretin pahalılığı

ğı değil değeri önemlidir. Bu değeri ölçmek ve yönetmek için hasta seviyesinde sonuçların ve maliyetlerin doğru tespit edilmesi gerekir (Kaplan ve Porter, 2011: 49). Hastane yöneticileri hastane işletmelerinde mevcut durumlarını analiz etmek, geleceğe ilişkin planlar yapmak ve bazı stratejik kararlar almak için sunmuş oldukları hizmetin maliyetini ve bu maliyetlerin hangi unsurlardan oluştuğu hakkında bilgi sahibi olmak zorundadırlar. Bu maliyet unsurlarıyla ilgili bilgilere ancak maliyet muhasebesi uygulamaları ile elde edilebilir.

Hastane işletmelerinde giderlerin sınıflandırılması diğer işletmelerden farklılık göstermez, ancak sınıflamayı yaparken sağlık kurumlarında üretilen hizmetin özelliklerinin dikkate alarak sınıflama yapılması ve maliyet analizlerinde de buna dikkat edilmesi gerekir (Özgülbaş, 2013:73).

Maliyet unsurları MSUGT’de iki kısma ayrılmıştır. Giderlerin çeşit esasını benimseyen, küçük işletmeler tarafından kullanılabilen ve 7/B seçeneği olarak ifade edilen “İlk Madde ve Malzeme Giderleri, İşçi Ücret ve Giderleri, Memur Ücret ve Giderleri, Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlere İlişkin Giderler, Çeşitli Giderler, Vergi, Resim ve Harç Giderleri, Amortismanlar ve Tükenme Payları, Finansman Giderleri ve Üretim Maliyeti” hesaplarından oluşmaktadır. Ancak hastane işletmelerinin büyüklüğü ve fonksiyonelliği dikkate alındığı bu hesap türlerinin kullanılması yönetsel açıdan faydalı olmayabilir.

Bir diğer maliyet unsuru ise giderlerin fonksiyon esaslarına göre ayrımlarının yapıldığı büyük işletmeler tarafından kullanılan ve 7/A seçeneği olarak ifade edilen hesap gruplarından oluşmaktadır.<sup>1</sup> Bu hesap grupları maliyet unsurlarının işletmedeki hangi fonksiyonu yerine getirdiği ile ilgili gider hesapları, gider yansıtma hesapları ve fark hesapları olmak üzere üç ana gruptan oluşmaktadır. 7/A seçeneğindeki fonksiyonel gider hesapları hesaplar aşağıdaki gibidir.

- 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 720 Direkt İşçilik Giderleri
- 730 Genel Üretim Giderleri
- 740 Hizmet Üretim Maliyeti
- 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 770 Genel Yönetim Giderleri
- 780 Finansman Giderleri

<sup>1</sup> 2014 yılı Aktif toplamı 2.221.800 TL veya Net satışlar toplamı 4.443.400 TL’ yi aşan üretim ve hizmet işletmeleri 2015 yılında maliyet hesaplarını 7/A seçeneğine göre tutmak zorundadırlar.

Ayrıca bu hesaplardan üretim maliyet hesabı olarak ifade edilen 710, 720 ve 730 nolu hesaplara ait maliyetlerin kontrol edilmesini sağlayan ve standart maliyet muhasebesinin uygulanmasına imkan tanıyan fark hesapları ve yansıtma hesapları mevcuttur. Buna karşın üretim maliyet hesabı olarak ifade edilen ve hizmet işletmeleri tarafından kullanılması önerilen 740 nolu hesabın sadece yansıtma hesabı mevcuttur.

Bu hesapların dışındaki 750, 760, 770 ve 780 nolu hesaplar ise herhangi bir üretimle direkt bağlantısı kurulamayan ve dönem giderleri olarak kabul edilen bu hesapların sadece yansıtma hesapları mevcuttur. Bu durumda 740 nolu hesapta aslında bir hizmet üretim maliyet hesabı olarak kullanılsa da fark hesaplarını içermemesi nedeniyle sadece bir dönem gideri hesabı anlamını taşımaktadır. Zaten TDMS’de hizmetler satıldığı zaman üretilmiş olduğu var sayılmaktadır.

7/A seçeneği, giderlerin eşzamanlı kayıt yöntemine göre izlenmesini öngörmektedir. Eşzamanlı kayıt yöntemi, fonksiyonel ana hesaplara kaydedilen bir giderin aynı anda hem ilgili gider hesaplarına, hem de gider yerleri hesaplarına kaydedilmesidir. Bu amaçla gider yerlerinden her biri için ayrı bir sütunu bulunan gider çeşitleri yardımcı defteri kullanılabilir (Büyükmirza, 2014: 103-104). Kullanılan maliyet unsuru giderler ile bu giderlerden elde edilen çıktılar arasındaki bağlantıların kurulabilmesi durumunda fark hesaplarının veya standart maliyet sisteminin uygulanma alanı mevcuttur. Girdi-çıkıtı bağlantılarının standartlaştırılmasına en elverişli ana işletme faaliyeti genellikle üretim işletmeleridir (Büyükmirza, 2014:607). Fakat hastane işletmeleri bir hizmet işletmesi olmasına rağmen maliyetlerin kontrol edilebilmesi açısından girdi-çıkıtı bağlantılarının kurulmasının zorda olsa fark hesaplarının kullanılmasına elverişlidir ve stratejik yönetsel kararlar açısından zorunludur.

İşletmelerin fonksiyonları işletmelerin faaliyet alanları ve büyüklükleri gibi değişkenlere göre farklılık göstermekle beraber, yönetim, pazarlama, üretim, finans, tedarik ve araştırma-geliştirme fonksiyonları hemen hemen her işletmede görülebilen temel fonksiyonlardır. Giderler bu fonksiyonlara göre sınıflandığında, gider grubuna sadece o fonksiyonu yerine getirmek için katılan giderler dahil edilir (Özgülbaş, 2014:44).

Genel anlamda üretim dışı olarak tanımlanabilecek; yönetim, pazarlama-satış ve dağıtım, araştırma-geliştirme, genel yönetim ve finansman fonksiyonları ile ilgili faaliyet giderler; finansal raporlarda hizmet maliyetinin bir

parçası olarak değil, hizmet maliyetinden ayrı olarak raporlanır (Gündüz, 2014:116). Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, bu giderleri hizmet üretim maliyeti olarak kabul etmediğinden bunlar gerçekleştikleri dönemde gelir tablosunda “dönem gideri” olarak raporlanırlar.

Ayrıca hastane giderlerinin direkt ve endirekt şeklinde ayrılması doğru bir maliyet hesaplaması yapılması ve giderlerin kontrolü bakımından önemlidir. Direkt giderler doğrudan doğruya hasta maliyetlerine aktarılırken, endirekt giderler dolaylı bir şekilde hasta maliyetlerine aktarılmaktadır (Mert, 2012:112). Giderlerin hasta maliyetleriyle direkt bağlantılı olanlar direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri, endirekt bağlantısı olanlar ise genel hizmet üretim giderleri şeklinde aşağıdaki gibi sınıflanabilmektedir.

### **3.1. Hastane İşletmelerinde Kullanılan Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri**

Hizmet üretim süresince kullanılan her türlü malzeme ilk madde ve malzemedir. İlk madde ve malzeme, hastaya/hastalara yüklenebilen olanağına göre direkt ve endirekt olarak ikiye ayrılır.

- Direkt Madde ve Malzeme: Üretilen hizmetin bünyesine giren ve hangi hasta veya hasta grubu için ne miktarda kullanıldığı rahatlıkla izlenebilen ilk madde ve malzemelerdir.
- Endirekt Madde ve Malzeme: Direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan, hizmet üretimi ilgili, ancak ölçümündeki teknik zorluklar nedeniyle direkt bağlantı kurulamayan dolaylı malzeme olarak nitelendirilen malzemelerdir. Bu malzemeler üretilen hizmete doğrudan yüklenemeyen ancak dağıtım anahtarları vasıtasıyla yüklenebilen giderlerdir. Örneğin hasta/hastalar için kullanılan ancak ölçülmesinin zor olduğu pamuk, gazlı bez, plaster gibi tüketim malzemeleridir.

Hastanelerde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri 710 nolu hesaba endirekt ilk madde ve malzeme giderleri ise 730 nolu hesaba kaydedilmelidir.

Hastane işletmelerinde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, üretilen hizmetle doğrudan ilişkili madde ve malzemelere ilişkin giderlerdir. Bu giderler aşağıdaki gibidir (Hacettepe Üniversitesi, 2008: 27).

Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri Grubu;

- İlaçlar ve farmakolojik ürünler
- Biyokimyasallar ve gaz maddeleri içeren kimyasallar

- Medikal malzemeler
- Laboratuvar malzemeleri
- Diğer tıbbi ve laboratuvar sarf malzemeleri grubu

### 3.2. Hastane İşletmelerinde Kullanılan Direkt İşçilik Giderleri

Direkt işçilik giderleri, hizmetin üretiminde doğrudan etkisi olan insan kaynakları gücüne ilişkin giderlerdir. İşçilik kendi içinde direkt işçilik ve endirekt işçilik olmak üzere ikiye ayrılır.

- Direkt İşçilik: Bir hastane işletmesinin temel hizmet üretim konusunu oluşturan ve hizmeti üretmek için bizzat çalışan ve üretime direkt yüklenilebilen işçiliklerdir.
- Endirekt İşçilik: Hizmet üretiminde kullanılıp direkt işçilik dışında kalan, üretilen hizmete doğrudan yüklenemeyen dağıtım anahtarları vasıtasıyla yüklenilebilen işçiliktir. Örneğin; yönetici işçilikler (hastane müdürü, muhasebe müdürü, başhekim, depo sorumlusu vb) yardımcı işçilikler (aşçılar, temizlik işçileri, çamaşırhane işçileri, santral memuru vb.) deneme süresi işçilikleri, tatil ücretleri, izin ücretleri, bayram ücretleri, boş zaman işçilikleri, kıdem tazminatları, ihbar tazminatları gibi.

Hastanelerde hasta iyileştirme sürecinde direkt görev yapan direkt işçilik giderleri 720 nolu hesaba endirekt işçilik giderleri ise 730 nolu hesaba kaydedilmelidir.

Hastane işletmelerinde kullanılan işçilik giderleri, üretilen hizmetle doğrudan ilişkin giderlerdir. Bu giderler aşağıdaki gibidir;

- Hekim İşçilik Giderleri (Esas ücret, fazla çalışma ücretleri üretim ve verimlilik primleri)
- Hemşire işçilik giderleri (Esas ücret, fazla çalışma ücretleri üretim ve verimlilik primleri)
- Diğer sağlık personeli işçilik giderleri (Esas ücret, fazla çalışma ücretleri üretim ve verimlilik primleri)

### 3.3. Hastane İşletmelerinde Kullanılan Genel Hizmet Üretim Giderleri

Genel hizmet üretim maliyetleri, tamamlanmamış hizmet maliyeti ve tamamlanmış hizmet maliyetleriyle ilişkili olan ancak ekonomik olarak anlamlı bir şekilde bu maliyet nesnelere direkt dağıtılamayan, tüm hizmet üretim maliyetleridir<sup>2</sup> Başka bir ifadeyle genel hizmet üretim maliyetleri, direkt ilk

<sup>2</sup> Bu üretim maliyetlerinin TDMS’de muhasebeleştirilmesinde “730 Genel Üretim Giderleri” hesabı

madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri maliyetleri dışında kalan ve hizmet üretimiyle ilgili endirekt bağlantı kurulabilen tüm hizmet üretim maliyetlerini içerir. Bu giderler aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır:

**1- Endirekt ilk madde ve malzeme giderleri:** Direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan ve hizmet üretimiyle ilgili olan ancak bunlar ölçümündeki teknik zorluklar nedeniyle dolaylı malzeme olarak nitelendirilen malzemelerdir. Endirekt malzemeler yardımcı ve işletme malzemesi olarak iki kısma ayrılmaktadır. Yardımcı malzemelere, sağlık hizmeti üretiminde kullanılan pamuk, gazlıbez, plaster, muhtelif ilaç ve tıbbi malzemeler, röntgen filmleri, laboratuvar sarf malzemeler örnek olarak gösterilebilir. İşletme malzemesi olarak muhtelif cihazların çalıştırılma ve bakımında kullanılan malzemeler, temizlik malzemeleri, poliklinikte kullanılan kırtasiye malzemeleri örnek verilebilir.

**2- Endirekt işçi veya memur ücret giderleri:** Hizmet üretimine direkt etkisi olmayan insan kaynakları gücüne ilişkin giderlerdir. Direkt hasta bakan hekim ve hemşirelerin esas ücretleri direkt işçilik gideri olurken, aynı poliklinikte hastanın kayıt işlemini yapan tıbbi sekreter ve temizlik işçisi endirekt işçilik gideri olmaktadır. Ayrıca endirekt işçilerin esas ücretleri yanında direkt işçiliklere ait fazla çalışma primleri, üretim primleri, ikramiyeleri, sosyal güvenlik işveren primleri, gece primleri, hafta tatili ve genel tatil ücretleri, her türlü sosyal yardımlar, işsizlik sigortası ödemeleri, yıllık izin ücretleri, kıdem tazminatı ödemeleri endirekt işçilik gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

**3- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler:** Hastane tesislerinin ve ekipmanının kullanılabilmesi için hastane dışından satın alınan elektrik, su, gaz alımı giderleri, haberleşme ile ilgili posta, telefon, ilan, internet vb. çeşitli giderler, dışarıdan alınan bakım ve onarım giderleri, dışarıdan ihale yönetim ile hizmet alımı suretiyle sağlanan servis, taşıma, yemek, çamaşır, güvenlik, yemek alımı gibi giderler, varsa dışarıdan sağlanan hekim, hemşire personel hizmeti alımı giderleri, dışarıdan sağlanan poliklinik, klinik, yoğun bakım, ameliyat, doğum, terapi gibi sağlık hizmeti alımı giderleri ile teknik, mali, hukuki danışmanlık giderleri örnek olarak gösterilebilir.

**4- Çeşitli giderler:** Hizmetle ilgili (hastane binası ve makine cihaz gibi) unsurların kira ve sigorta giderleri, sosyal giderler, eğitim ve kültür giderleri, konaklama ve seyahat giderleri gibi giderler bu grupta yer alır.

**5- Vergi resim ve harçlar:** İlgili yasal düzenlemeler gereğince tahakkuk ettirilmektedir. Ancak hastanelerin bir hizmet işletmesi olması nedeniyle çalışmamızda bu hesap adının "730 Genel Hizmet Üretim Giderleri" olarak kullanılması önerilmektedir.

tirilen ve hizmetle ilgili tapu harçları, emlak ve çevre vergileri, hizmette kullanılan motorlu taşıtların vergisi gibi vergi türleri bu grupta yer alır.

**6- Amortismanlar ve tükenme payları:** Maddi duran varlıklar (binarlar, makine, teçhizat, taşıt, demirbaş vb.) için ayrılan amortisman giderleri ile maddi olmayan duran varlıklar (patentler, özel maliyetler, bilgisayar yazılımları vb.) için ayrılan amortisman giderleri bu grupta yer alır.

**7- Finansman giderleri:** Hizmet sunumu ile ilgili endirekt madde ve malzeme alımında satıcılara ödenecek tutar kısmını içeren ertelenmiş vade farkları, vadeli alımlardan doğan kur farkları, bu alımlara ilişkin kredi sözleşme ve komisyon giderleri bu sınıfta yer alır.

Hastane işletmelerinde **özetle** yukarıda sayılan gider çeşitleri 730 Genel Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap toplamı sunulan hizmetin tamamlanma durumuna göre ilgili hizmet stoku hesabına aktarılmalı ve hizmet satış işlemlerinin tamamlanması durumunda “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı” ile giderleştirilmelidir.

### **3.4. Hastane İşletmelerinde Gerçekleşen Maliyet Unsurlarının 740 Nolu Hesap Yerine Diğer Maliyet Hesaplarının Kullanılmasının Gerekliliği**

Hastane işletmeleri bir hizmet işletmesi olduğu için TDMS’ye göre gerçekleştirilen giderlerin muhasebeleştirilmesinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının kullanılması öngörülmektedir. Yine bu sistemde yapılan hizmetlerin maliyetleri satış işleminin yapıldığı anda giderleştiği varsayıldığından 740 nolu hesabın bakiyesi hizmetlerin stoklanamayacağı noktasından hareketle 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılmaktadır.

TMS’de ise hizmet işletmelerinde sunulan hizmetin raporlama dönemi itibarıyla tamamlanma durumuna göre stok maliyeti verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hastane işletmelerinde hizmetlerin stoklanabileceği olgusundan hareketle gerçekleşen maliyetlerin hemen hasılatla dönüşmediğinden maliyet çeşitlerinin muhasebeleştirilmesinde tek bir hesap olan 740 nolu hesabın kullanılmasının muhasebe bilgi kullanıcıları açısından doğru bir durum arz etmeyebilir. Buna karşın maliyet çeşitlerinin muhasebe kaydının doğru maliyet analizi açısından 710, 720 ve 730 nolu hesapların kullanılması ve bu hesapların ilgili stok hesabıyla kapatılarak stokların tamamlanıp hasılatla dönüşmesi durumunda 622 nolu hesabın kullanılmasını önermekteyiz. Hastane işletmelerinde bu durumun gerekliği aşağıdaki gibi izah edilmektedir.

**1-** Hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabilmesi: Sunulan hizmetler muhasebenin dönemsellik kavramı ve doğru raporlanması amacıyla her zaman hizmetin sunulmasının hasılatlaştığı anlamına gelmemektedir. TMS 2'ye göre raporlama dönemi itibariyle hastane işletmelerinde hasılatla dönüşmemiş veya tamamlanmamış olan hizmet maliyetleri finansal durum tablosunda (bilanço-da) stoklar içerisinde 154 ve 155 nolu hesaplarda gösterilmelidir. Muhasebe kayıt sistemi açısından bu stok maliyetleri 710, 720 ve 730 nolu hesaplarla birlikte kullanılması gerekmektedir.

**2-** Malzeme yönetiminin önemi: Hastane işletmelerinde stok hareketleri büyük önem arz etmektedir. Kullanılan malzemelerin hasta maliyeti ile ilişkilendirilmesinde direkt ve endirekt ayrımının yapılması doğru maliyet analizi açısından gereklidir. Ayrıca malzeme maliyetlerinin kontrolünde malzeme fark hesaplarının kullanılması da gereklidir. Hastanelerde hangi birimin ne kadar malzeme kullanıp kullanmadığı kullanım miktarlarına göre iş emirleri kayıtlarına göre bölümlere dağıtılır. Bu nedenle satın alınan ve kullanılan malzemelerin hastalarla direkt bağlantısı olanlar 710 nolu hesaba, endirekt bağlantısı olanlar ise 730 nolu hesapta gösterilmesi gerekir.

**3-** İşçi (memur) ücret ve giderleri: Hastane işletmeleri emek yoğun işletmeler olduğu için işçilik giderlerinin doğru tespit edilmesi ve hasta maliyetlerine doğru yüklenilmesi gerekir. Doğru maliyet bilgilerinin elde edilebilmesi için işçi ücret giderlerinin direkt ve endirekt olarak ayrılması gerekir. Ayrıca hastanelerde birden fazla bölümde çalışan personel bulunduğu için özellikle hekimlerin poliklinik, servis, ameliyathane ve eğitim ile ilgili gider merkezlerinde birden fazla yerde çalışıyor olması durumunda işçilik giderlerinin her hekimin zaman dağılımına göre yüklenmesi gerekmektedir. Bunun yapılabilmesi için direkt işçilik giderleri 720, endirekt işçilik giderleri ise 730 nolu hesapta toplanmalıdır.

**4-** Giderlerin direkt ve endirekt ayrımı yapılarak dağıtımı: Üretilen hizmetlere ait giderler, gider yerleri itibariyle dağıtımının yapılması gerekir. Bu dağıtımın yapılabilmesi için direkt nitelikte olan giderler (ilk madde ve malzeme giderleri ve işçi ücret ve giderleri) ayrı ayrı gösterilmeli ve endirekt giderler direkt giderlerden sonra ayrı gösterilmelidir. Endirekt giderlerin hangi birimde ne kadar tüketildiğinin belirlenebilmesi için belirli bir dağıtım anahtarları vasıtasıyla dağıtılması gerekir. Giderler direkt ve endirekt ayrıma tabi tutularak dağıtım basamakları vasıtasıyla gider yerlerine doğru bir şe-

kilde dağıtımı yapılmalıdır. Hizmet üretim giderlerin oluştuğu anda hangi gider merkezlerine ve hangi maliyet hesabı aracılığı ile yükleneceğinin belirlenmesi önemlidir. İlk dağıtım sonucunda her bir gider merkezinin toplam direkt giderleri bulunur. Daha sonra endirekt gider ise hangi birimde ne kadar tüketildiği faydalanan ölçü birimine göre dağıtımının belirlenmesi gerekir. Giderlerin bu şekilde bir ayrıma tabi tutulması ise maliyetleri tekbir hesap adı altına toplayan 740 nolu hesabın kullanılmasıyla bu mümkün değildir.

**5-** Maliyetlerin kontrol edilebilmesinin önemi: İşletmeler tarafından maliyetlerin kontrol edilebilmesini sağlayan en önemli yöntem standart maliyet yönetimidir. Bu yöntemin en önemli unsuru maliyetlerin gerçekleşmeden önce olması gereken düzeyde tutulmasının sağlanmasıdır. Bunu sağlayabilmek için 711, 721 ve 731 nolu yansıtma hesaplarına önceden bilimsel veriler ışığında gerçekleşecek olan maliyetler yüklenmelidir. Bu standart maliyet yüklemeleri dönem sonlarında fiili gerçekleşen 710, 720 ve 730 nolu hesaplarla karşılaştırılarak fark analizleri yapılarak maliyetlerin kontrol edilmesi sağlanır. Oysa ki 740 nolu tek bir hesabın kullanılması durumunda muhasebe kayıt yöntemi açısından maliyetlerin kontrol edilmesi pek mümkün değildir.

**6-** Sorumluluk muhasebesinin oluşturulabilmesi: Hastane işletmelerinde maliyetlerin ölçülebilmesi, analizi ve kontrol edilebilmesi için maliyetlerin gerçekleştirildiği maliyet gider yerleri kapsamında sorumluluk merkezlerinin oluşturulması gerekir. Maliyetlerin kontrol ve denetiminin sağlanabilmesi açısından her bir sorumluluk merkezinin belirli üst sorumluları olmalı ve buna göre sorumluluk raporları düzenlenmelidir. Bu sorumluluk raporları sayesinde hem sorumluluk merkezinin başarısının ölçülmesi hem de üst yöneticinin ve çalışanların hataları, yanlışları ve kusurları tespit ederek gerekli düzeltici önlemlerin alınmasına olanak sağlanır. Sorumluluk merkezlerinin oluşturulmasında esas hizmet üretim gider yerleri, yardımcı hizmet üretim gider yerleri, genel yönetim gider yerleri gibi gider merkezlerinin oluşturulabilmesi için 730 nolu genel hizmet üretim giderleri hesabının kullanılması gerekir.

**7-** Hizmet üretim bütçelerinin oluşturulabilmesi: Hastane işletmeleri yönetim tarafından belirlenen amaçlara ulaşabilmek için daha önceden belirlenen planların finansal yapısını ifade eden satış bütçesinden sonra üretim bütçelerini oluşturmalıdır. Bu üretim bütçeleri satış veya gelir bütçesi hedeflerine ulaşmak üzere üretilmesi tahmin edilen sağlık hizmetleri için gerekli olan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel hizmet üretim giderlerine ilişkin tahminlerin ayrı ayrı bütçelenerek yapılması gerekmektedir.

8- Çalışılmayan kısım gider ve zararların muhasebeleştirilmesi: Hastane işletmelerinde sağlık personeli vasıtasıyla ilk madde ve malzemeler ile makine ve cihazların kullanılmasıyla hizmet üretimi ile ilgili çeşitli giderlere katlanılmaktadır. Bu dönüşüm süreci içerisinde işletmelerin tam kapasiteli olarak çalıştıkları söylenemez. Çünkü işletmelerin hepsinde, şu veya bu nedenle çalışılmayan zamanlar söz konusudur. Örneğin işletmelerde zaman zaman yaşanan elektrik kesintileri, grev ve lokavt, talep yokluğu, hammadde ve malzemenin zamanında tedarik edilmemesi gibi nedenlerden dolayı hizmet sunumunun aksaması söz konusu olmaktadır. Bu gibi işletmenin elinde olmayan nedenlere ilişkin boşa geçen zamanlara isabet eden maliyetler, maliyet hesaplarından çıkartılıp dönem gideri olan “680 Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabına atılmalıdır.

#### 4. GENEL BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

Özel AB Hastanesi A.Ş. Aralık 2014 ayı içerisinde; (KDV ihmal edilmiştir)

1. X İşletmesinden 100.000,00 ₺ değerinde muhtelif ilaç, medikal ve laboratuvar malzemelerini bankadan havale yapmak suretiyle satın almıştır.

../12/2014			
150 İLK MADDE VE MALZEMELER		100.000,00	
102 BANKALAR HS.			100.000,00
Muhtelif ilaç, medikal ve laboratuvar malzemeleri satın alınması.			
/			

2. Hastanenin deposundan ağırlıklı ortama maliyet yöntemi uygulanarak muhtelif bölümlerde kullanılmak üzere 80.000,00 ₺ değerinde muhtelif ilaç ve tıbbi malzeme üretime sevk edilmiş ve tamamı kullanılmıştır.

../12/2014			
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEMELER		80.000,00	
150 İLK MADDE VE MALZ.			80.000,00
Muhtelif ilaç ve tıbbi malzeme üretime sevk edilmesi.			
/			

3. Hastanenin muhtelif birimlerinde 300.000,00 ₺ hekim ücret gideri, 190.000,00 ₺ hemşirelik ücret gideri ve 30.000,00 ₺ diğer sağlık personeli esas ücret giderleri meydana gelmiştir. Ayrıca **tıbbi sekreter ve temizlik işçisi gideri 40.000,00 ₺**, fazla çalışma primi 15.000,00 ₺

, sosyal güvenlik işveren primi 85.000,00 ₺, sosyal güvenlik işveren işsizlik primi 10.000,00 ₺, hafta tatili ve genel tatil ücretleri 5.000,00 ₺ ve kıdem tazminatı olarak 25.000,00 ₺ tahakkuk yapılmıştır.

31/12/2014		
<b>720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</b>		<b>520.000,00</b>
- Hekim ücret gideri	:300.000,00	
- Hemşirelik ücret gideri	:190.000,00	
- D. Sağlık personel ücreti	:30.000,00	
<b>730 GENEL HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ</b>		<b>180.000,00</b>
- Tıbbi <del>sekt.</del> ve tem. İşçisi	:40.000,00	
- Fazla çalışma primi	:15.000,00	
- Sosyal güv. işveren prim	:85.000,00	
- Sosyal güv. işv. İşsizlik	:10.000,00	
- Hafta ve genel tatil ücret.	:5.000,00	
- Kıdem tazminatı	:25.000,00	
<b>381 GİDER TAHAKKUKLARI</b>		<b>700.000,00</b>
Direkt işçilik ve muhtelif endirekt işçilik gider tahakkuku.		
/		

4. Yardımcı malzeme olarak 20.000,00 ₺ değerinde pamuk, gazlıbez, plaster, muhtelif ilaç ve tıbbi malzemeler, röntgen filmleri, vb. malzeme gideri, 30.000,00 ₺ bankadan ödenmiştir. Ayrıca ay içerisinde **elektirik, su, doğal gaz ve telekomünikasyon gideri olarak 15.000,00 ₺, kira gideri olarak 20.000,00 ₺ bankadan ödenmiştir. Ayrıca aylık maddi duran varlıklar (binalar, makine, teçhizat, taşıt, demirbaş vb.) için 60.000,00 ₺ amortisman giderleri hesap edilmiştir.**

31/12/2014		
<b>730 GENEL HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ</b>		<b>145.000,00</b>
- Yardımcı malzeme	:20.000,00	
- Muhtelif diğer tıbbi <del>malz.</del>	:30.000,00	
- Elektrik, su, doğal gaz ve telf:	:15.000,00	
- Kira gideri	:20.000,00	
- Amortisman gideri	:60.000,00	
<b>102 BANKALAR</b>		<b>85.000,00</b>
<b>257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR</b>		<b>60.000,00</b>
Muhtelif endirekt malzeme, dışardan sağlanan fayda ve hizmetler ile amortisman gideri.		
/		

5. Aralık ayı başı itibariyle Kasım ayı içerisinde tedavi ve bakım süreci devam eden ve henüz tamamlanmamış olan 15.000,00 ₺ değerindeki stok maliyetinin tamamlandığı tespit edilmiştir.

01/12/2014			
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ		15.000,00	
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ			15.000,00
Kasım ayına ait hizmet stokların tamamlanması.			
/			

6. Aralık ayı sonu itibariyle söz konusu hastane, muhasebe standardı TMS-2 kapsamında ve bazı maliyet kayıt önerileri doğrultusunda muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

31/12/2014			
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. YANST.		80.000,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA		520.000,00	
731 GNEL HİZMT.ÜRETİM GİD.YANST.		325.000,00	
710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ.			80.000,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ			520.000,00
730 GNEL HİZMT.ÜRETİM GİD.			325.000,00
İlgili maliyet hesaplarına yansıtma.			
/			

7. Ay içerisinde hekimler hastanenin acil servisi hariç bir günlüğüne doktor güvenliğini protesto etmek için iş bırakmış olup günlük personel giderinin 30.000,00 ₺ olduğu ve bunun dışındaki tüm maliyetler hizmet üretim maliyetine yüklenmiştir.

31/12/2014			
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ		895.000,00	
680 ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI		30.000,00	
711 DİREKT İLK MAD/MALZ. YANST.			80.000,00
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANST.			520.000,00
731 GENEL HİZMT.ÜRETİM GİD.YAN.			325.000,00
Çeşitli giderlerin hizmet üretim maliyetine yüklenilmesi.			
/			

8. Ay sonu itibariyle hizmet üretim maliyetlerinin tamamlandığı ancak hastanenin çeşitli servislerinde ve yoğun bakım ünitesinde 65.000,00 ₺ maliyetli hastaların teşhis ve tedavi süreçlerinin henüz tamamlanmadığı tespit edilmiştir.

31/12/2014		
155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ		830.000,00
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ		830.000,00
Aralık ayı hizmet üretim maliyetlerinin tamamlanmış olması		
/		

9. Hastane, 31 Aralık 2014 tarihi itibariyle muayene, teşhis ve tedavi alan tüm hastalar için toplam 980.000,00 ₺ değerinde hizmet bedeli faturalandırması yapmıştır. Bu tutarın 460.000,00 ₺'lik kısmı hastalardan nakit olarak tahsil edilmiştir. Diğer kalan 520.000,00 ₺'lik kısmı ise SGK'dan tahsil edilmek üzere SUT'a göre faturalandırma yapılmıştır. Fakat SGK, 20 Ocak 2015 tarihine kadar gerekli incelemeler yaparak bazı ameliyatların endikasyonunu tartışmalı gördüğü için hastaneye 510.000,00 ₺ banka hesabına ödeme yapmıştır.

	31/12/2014		
100 KASA		460.000,00	
120 ALICILAR		520.000,00	
120.01. SGK			
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		980.000,00
	600.01. SGK Satış :520.000,00		
	600.02. Diğer Satış:460.000,00		
Hasta muayene, teşhis ve tedavi hizmet üretim satışının yapılması.			
	31/12/2014		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		830.000,00	
	155 TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ		830.000,00
Hizmet üretimi maliyetinin kaydı.			
	20/01/2015		
102 BANKALAR		510.000,00	
120 ALICILAR			510.000,00
- SGK			
SGK tarafından hizmet bedeli olarak ödenen.			
	20/01/2015		
681 ÖNCEKİ DÖNEM GİDER/ZARARLAR <sup>3</sup>		10.000,00	
681.01.SGK Tarafından Tahsili İmkansız Hale Gelen Alacaklar.			
120 ALICILAR			10.000,00
- SGK			
SGK tarafından kabul edilmeyen tahsili imkansız hale gelen alacaklar.	//		

## SONUÇ ve ÖNERİLER

Hastane yöneticileri işletmelerinde mevcut durumlarını analiz etmek, geleceğe ilişkin planlar yapmak ve bazı stratejik kararlar almak için sunmuş oldukları hizmetin maliyetini ve bu maliyetlerin hangi unsurlardan oluştuğu hakkında bilgi sahibi olmak zorundadırlar. Bu nedenle hastane yöneticilerinin maliyet yönetimi konusunda ve muhasebeleştirilmesinde daha sistemli çalışması önemlidir. Hastane işletmelerinin büyüklüğü ve fonksiyonelliği dikkate alındığında maliyet hesaplarının analizinde ve muhasebeleştirilmesinde maliyetlerin fonksiyonlarının esas alınması gerekir.

3 SGK'dan tahsil edilmek üzere SUT'a göre faturalandırılan hizmet bedellerinin tamamının ödenmesi hususunda herhangi bir şüphe olması durumunda oluşan alacaklara karşılık ayrılabilir. Sonraki dönemlerde SGK tarafından eksik ödeme yapılması durumunda ayrılan karşılık hesaplarına göre gerekli muhasebe kayıtları yapılmalıdır. Ancak böyle bir şüphenin olmaması (örneğinimizde olduğu gibi) ve SGK tarafından eksik ödeme yapılması durumu eğer cari dönem içerisinde gerçekleşmiş ise "659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar" hesabının kullanılması gerekir. Eğer bu durum sonraki dönemlerde kabul edilmeyip eksik ödeme yapılmış ise "681 Önceki Dönem Gider/Zararlar" hesabının kullanılması gerekir. (Çalışmanın içeriğinde de açıklandığı üzere TMS 18 Hasılat Standardının 18 inci paragrafı da bu yöndedir.)

Hastane işletmeleri bir hizmet işletmesi olduğu için TDMS'ne göre gerçekleştirilen giderlerin muhasebeleştirilmesinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının kullanılması öngörülmektedir. Yine bu sistemde yapılan hizmetlerin maliyetleri satış işleminin yapıldığı anda giderleştiği varsayıldığından 740 nolu hesabın bakiyesi hizmetlerin stoklanamayacağı noktasından hareketle 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılmaktadır. TMS 2 Stoklar standardına göre ise hizmet işletmelerinde sunulan hizmetin raporlama dönemi itibariyle tamamlanma durumuna göre verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır.

Bu nedenle hastane işletmelerinde muayene, teşhis, tedavi hastalarına ilişkin belli bir süreci gerektiren raporlama dönemi sonunda daha henüz işlemi bitmemiş olan ve içerisinde kullanılan ilaç ve tıbbi malzemelerle birlikte iyileştirme maliyetlerinin tamamı “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri” hesabında izlenmesi gerekir. Hizmet üretim süreci tamamlanmış ve hasılat aşamasına gelmiş olan hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde ise “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri” hesabının kullanılması uygun görülmektedir. Tamamlanmış olan hizmetlerin hasılatla dönüşmesi durumunda ise 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri hesabı 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılarak giderleştirilmelidir.

Hastane işletmelerinde hizmetlerin stoklanabileceği olgusundan hareketle gerçekleşen maliyetler hemen hasılatla dönüşmediğinden maliyet çeşitlerinin muhasebeleştirilmesinde tek bir hesap olan 740 nolu hesabın kullanılmasının maliyet analizi açısından doğru bir durum arz etmeyebilir. Buna karşın maliyet çeşitlerinin muhasebe kaydının yapılmasında 710, 720 ve 730 nolu hesapların kullanılması ve bu hesapların ilgili stok hesabıyla kapatılarak stokların tamamlanıp hasılatla dönüşmesi durumunda 622 nolu hesabın kullanılması gerekir.

Hastane işletmelerinde gerçekleşen maliyet unsurlarının fonksiyon esasına göre muhasebeleştirilmesinde, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabilmesi, malzeme yönetiminin önemi, personel ücret ve giderleri, giderlerin direkt ve endirekt ayrımı yapılarak dağıtımı, maliyetlerin kontrol edilebilmesi, sorumluluk muhasebesinin oluşturulabilmesi, hizmet üretim bütçelerinin oluşturulabilmesi ve çalışılmayan kısım gider ve zararların muhasebeleştirilmesi açısından 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı yerine 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Hizmet Üretim Giderleri hesaplarının kullanılmasını önermekteyiz.

## KAYNAKÇA

Ağırbaş, İsmail, (2014), **Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi**. Ankara : Siyasal Kitapevi.

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan, (2007), **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Ankara : Gazi Kitabevi.

Barsky, Noah P ve Marchant, Garry, (2000), “The Most Valuable Resource Measuring And Managing Intellectual Capital”, **Strategic Finance**, 81; 8 (2000) : 58-62.

Büyükmirza, H. Kamil, (2014) **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 19. bs. Ankara : Gazi Kitapevi.

Coşkun, Ali, Güngörmüş, Ali Haydar, (2009), “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 95 (2009) : 19-33.

Çil Koçyiğit, Seyhan , (2011) “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, 3; 1 (2011) : 69-88.

Epstein, Barry J. ve Mirza, Abbas Ali, (2006), **IFRS 2006: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, New Jersey : John Wiley & Sons, Inc.

Gündüz H., Erdin, (2014), **Maliyet Muhasebesi**. Eskişehir : Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi

Hacettepe Üniversitesi (2008). **Sağlık Hizmetleri Finansman Yapısının Güçlendirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması için Altyapı Geliştirme Projesi**.

Kabataş ,Yaşar, Pamukçu Ayşe, (2010) “TMS - 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi” **MUFAD**. 48 (2010): 191-199.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (09.12.2005). **Türkiye Muhasebe Standardı 18 (TMS 18) Hasılat**, Ankara : Resmi Gazete (26018 sayılı).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (15.01.2005). **Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) Stoklar**, Ankara : Resmi Gazete (25701 sayılı).

Kaplan Robert.S. ve Porter Michael E., (2011), “The Big Idea: How To

Solve The Cost Crisis In Health Care”, **Harvard Business Review**, (September 2011) : 46-64.

Karakaya, Mevlüt, (2007), **Maliyet Muhasebesi**. Ankara : Gazi Kitabevi.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı (26.12.1992). **1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**. Ankara : Resmi Gazete (21447 Mükerrer sayılı)

Mert, Hüseyin, (2012), **Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi**. İstanbul : Türkmen Kitabevi

Örten Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın, (2011), **Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)**, 5.bs. Ankara : Gazi Kitabevi.

Özerhan, Yıldız, Yanık, Serap, (2010), **IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları**. Ankara : TÜRMOB

Özgülbaş, Nermin, (2014), **Sağlık Sektöründe Hizmet ve Hastalık Maliyet Analizi**. Ankara : Siyasal Kitabevi.

Özgülbaş, Nermin,(2013), **Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi**. Eskişehir : Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi

Sosyal Güvenlik Kurumu (24.03.2013). **Sağlık Uygulama Tebliği**. Ankara : resmi gazete (28597 sayılı)

Terzi, Serkan ve Özen, İrfan, (2011) “Hastanelerde Maliyet Muhasebesi Sisteminin Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi”, **Danışma Dergisi**, 113 (2011) : 34-42.

Yanık, Ramazan, (2013), “Hizmet Maliyetlerinin Stoklar Hesap Grubunda Aktifleştirilmesi ve Sağlık İşletmeleri Örneği”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 27,3 (2013) : 81-90.