



T.C. Sağlık Bakanlığı
**Türkiye Kamu
Hastaneleri Kurumu**
Finansal Analiz Daire Başkanlığı



T.C.
Sağlık Bakanlığı
Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanlığı
Mali Hizmetler Kurum Başkan Yardımcılığı
Finansal Analiz Daire Başkanlığı

Kamu Sağlık Tesislerinde Maliyet Muhasebesi

Hazırlayanlar:

Selim BENER, Daire Başkanı
Prof. Dr. Yücel BALBAY, Kardiyoloji ve Ekonomi Uzmanı
İlkgül DELİBALTA, Araştırmacı
Taner KAYGUSUZ, Sağlık Memuru
Ferhat GÜNGÖR, Sağlık Memuru
İsa KAYA, Sağlık Memuru
Ali GÜL, Sağlık Memuru
Nurcan SAĞLAM, VHKİ
Sevda POLAT, Hemşire
Ahmet EYÜBOĞLU, Sağlık Memuru
Fatih KODALAK, Eczacı
Salih HEKİM, Sağlık Memuru
Burcu ŞAHİN, Endüstri Mühendisi
Ufuk ÇETİN-Memur

Temmuz 2013
Ankara

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	2
KISALTMALAR.....	3
KAMU SAĞLIK TESİSLERİNDE MALİYET MUHASEBESİ	4
Amacı ve Yararları.....	5
Maliyet Kavramı ve Hastaneler Açısından Analizi	8
Maliyet Hesaplama Sistemi	15
KAYNAKLAR.....	21

KISALTMALAR

KISALTMA	AÇILIMI
TİG	Teşhis İlişkili Gruplar
WHO	Dünya Sağlık Örgütü

KAMU SAĞLIK TESİSLERİNDE MALİYET MUHASEBESİ

Maliyet muhasebesi; işletmelerin mal ya da hizmet üretim faaliyetleriyle ilgili finansal bilgileri, mal ya da hizmet üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine özgü teknikler ile kaydeden ve raporlayan bir finansal bilgi sistemidir.

Hastane maliyet muhasebesi; hastane genel muhasebe alt sisteminden aldığı finansal bilgileri, hastane işletmesinin hizmet üretim maliyetlerinin belirlenmesi için kendine özgü teknikler ile kaydeden, sınıflayan ve raporlayan finansal bilgi sistemidir. Temel amacı; finansal ve idari planlamalara yardımcı olmak ve hastane maliyet analistlerine kolay işleyebilecekleri düzenli ve sistemli maliyet bilgileri sunmaktır.

Hastane maliyet analizleri ise; hastane maliyet muhasebesi sistemi içerisinde değerlendirilen maliyet verilerinden yararlanarak, gerçekleşen hizmet maliyetlerinin değerlendirilmesini yapan ve bu değerlendirmeler sonucunda yöneticilerin alacakları finansal kararlara prospektif metotlarla ışık tutmaya çalışan bir sistemdir.

Hastane işletmeleri açısından maliyet muhasebesinin amaç ve yararlarının ortaya konulup, hastane işletmeleri açısından maliyetlerin ne anlama geldiği hususunda açıklamalar yapmakta fayda bulunmaktadır.

İşletmeler açısından son derece önemli veri ve bilgiler sunan maliyet muhasebesi sistemi; “bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için işletmenin yaptığı fedakârlıkların parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri; **türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda** kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünü” şeklinde tanımlanmaktadır.

Her işletme gibi, hastane işletmeleri de mevcut durumlarını analiz etmek, geleceğe ilişkin planlar yapmak ve bazı kararlar almak için sunmuş oldukları hizmetin maliyeti ve maliyet unsurları hakkında bilgi sahibi olmak ister. Bu bilgilere ancak maliyet muhasebesi uygulamaları ile erişilebilir. Hastane işletmelerinde üretilen hizmetin maliyetlerinin hesaplanması son derece güç ve hassas bir iştir. Çünkü hastane işletmelerinde ortak giderlere sık rastlanmakta ve bu giderlerin ilgili gider

merkezlerine dağıtımı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, hizmet yelpazesinin genişliği, bir başka ifade ile sunulan sağlık hizmetlerinin çeşitliliği ve hizmet birimlerinin giriftliği maliyet hesaplamalarında bazı sorunların ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Ortak giderlerin varlığı ve sunulan sağlık hizmetlerinin çeşitliliği ve giriftliği gibi tüm güçlüklerle rağmen hastane işletmelerinde maliyetlerin gerçeğe uygun bir şekilde belirlenmesi imkânsız değildir.

Hastanelerde sunulan hizmetlerle ilgili maliyetlerin belirlenip izlenmesi, ancak etkin bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulmasıyla mümkündür. Bir hastane işletmesi kendi bünyesine uygun maliyet muhasebesi sistemini kurarak veya bu hizmeti dış kaynaklardan satın alarak sunmuş olduğu tüm hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasında, giderlerin kontrolünde, gelecekle ilgili planların yapılmasında ve işletme lehine hızlı kararların alınmasında etkili ve güvenilir bilgileri her zaman elde edebilir.

Hastane işletmeleri maliyet muhasebesi bilgi sisteminden elde etmiş oldukları veri ve bilgileri kullanarak ilgili gider yerlerinde ortaya çıkan maliyetleri ve maliyet unsurlarını fiziki miktar ve mali tutar olarak izleyip kontrol edebilir. Böylece ilgili gider yerlerinde ortaya çıkan verimsizliklerin tespiti ve maliyetlerin düşürülmesine yönelik planlar geliştirilebilir.

Amacı ve Yararları

Maliyet muhasebesinin üretim maliyetlerini hesaplamak, işletme faaliyetlerini kontrole yardımcı olmak, planlamaya ve alınacak kararlara yardımcı olmak gibi, birbiri ile ilişkili birden çok amacından ve yararından söz etmek mümkündür. Hastane işletmeleri açısından önemlerini ortaya koymak amacıyla, bu amaç ve yararların ayrı ayrı açıklanmasında fayda bulunmaktadır.

Birim Maliyetleri Saptamak: Diğer işletmelerde olduğu gibi, hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi sisteminin temel amacı; sunulan hizmetlerin **birim üretim maliyetlerini, mümkün olduğunca, gerçeğe yakın bir şekilde saptayabilmektir.** Maliyetlerin gerçeğe yakın bir şekilde belirlenmesi işletmeye aşağıdaki yararları sağlar.

Fiyat Tespitine Yardımcı Olur: Hastane işletmelerindeki pazarlama ve satış olgusu diğer işletmelerdeki pazarlama ve satış olgusundan farklılıklar gösterir. Hastane işletmelerinde sunulan hizmet, bir başka ifade ile yapılan satış karşılığında

talep edilen fiyat genelde katlanılan maliyetler esas alınarak belirlenmektedir. Bu nedenle hastane işletmelerinin hizmet satışı sırasında talep edecekleri fiyatın tespiti ancak maliyet hesaplamaları ile mümkün olur. Aksi takdirde, işletmenin önemli kayıpları olabilir. Ancak tarafların menfaat karşıtlıkları nedeni ile hesaplanan maliyetlerin kişi ve kuruluşlara göre farklılıklar gösterdiği de bilinmektedir. Sunulan hizmet karşılığında talep edilen fiyatın tüm taraflarca kabul edilebilmesi, maliyetlerin muhasebe kuramına göre belirlenmesi ile mümkün olabilir.

Maliyet Analizlerinin Yapılmasını Sağlar: Bir önceki maddede maliyetlerin fiyatın belirlenmesinde esas alındığı varsayımından hareket edilmiştir. Ancak, kamu hastanelerinde olduğu gibi, bazı durumlarda hastane işletmeleri kâr amacı gütmeyen hizmet sunarlar ve sundukları hizmet karşılığında elde ettikleri gelirle hizmet maliyeti arasında doğrudan bir ilişki kurulmaz. Bu gibi durumlarda maliyetlerin fiyat belirlemede esas alınması fonksiyonu kendiliğinden ortadan kalkar. Bu durumda, işletmelerin iyi bir maliyet analizi yaparak maliyetlerini düşürmek yolu ile rekabet şansları olabilir.

Faaliyet Sonuçlarının Tespitinde Yardımcı Olur: Maliyet hesaplamaları işletmelerin faaliyetlerinin sonucunu saptamak bakımından da büyük bir öneme sahiptir. Bir işletmenin kâr ya da zarar ettiği, ancak maliyetlerin gerçek bir şekilde veya gerçeğe yakın bir şekilde belirlenmesi ile olanaklıdır. **İşletmenin toplu olarak kâr ya da zarar ettiğini genel muhasebe uygulamaları ile tespit etmek mümkünse de, sunulan sağlık hizmetlerinin hangisinde ne kadar kâr ya da zarar edildiğini belirlemek, ancak maliyet muhasebesi uygulamaları ile mümkündür.**

İstatistikî Bilgi Sunmaya Yarar: İşletmeler bazı durumlarda istatistikî veri oluşturulmasına katkı sağlamak amacıyla, bazı mesleki kuruluşlara ya da bazı anlaşmazlıklarda kanıt olarak mahkemelere veya hükümetlere işletmenin maliyetlerini sunabilirler.

Vergi Matrahının Hesaplanmasına Yardımcı Olur: Maliyet hesaplamaları, vergi matrahının doğru bir şekilde hesaplanması içinde önemlidir.

Riskin Düşürülmesine Yardımcı Olur: Sistemik ve detaylı bir şekilde tutulacak maliyetler, maliyet yapıları ve oranları hakkında detaylı bilgi vermesi

nedeniyle, işletmenin kısa vadede işletme riskini düşürmesi ve minimize edilmesine yardımcı olur.

İşletme Faaliyetlerini Kontrole Yardımcı Olmak: Maliyet muhasebesinin bir başka görevi de; işletme için önemi giderek artan bir kontrol aracı olmasıdır. Hastane işletmelerinde standart maliyet ya da tahmini maliyet sistemlerinin kullanılması halinde, maliyet muhasebesinin kontrol işlevi daha belirginleşir. Bu durumda işletme yöneticileri, fiili maliyetlerle tahmini maliyet ya da standart maliyetleri karşılaştırmak suretiyle işletmenin gidişi hakkında daha sağlıklı bilgilere ulaşırlar. İşletme yöneticileri, sapmaların nedenleri araştırmak sureti ile etkin bir kontrol işlemi gerçekleştirebilirler. Böyle bir uygulama aşağıdaki yararları sağlar; Maliyetler, türleri bakımından olabildiğince geniş bir ayrıma tabi tutulur. Böylece hangi tür maliyetlerde, zaman içinde, fiyat ya da miktar bakımından bir artış veya azalma olduğu tespit edilerek, zamanında gerekli önlemler alınır. Maliyetler sadece çeşitleri bakımından değil, ortaya çıktıkları yerler bakımından da izlenir ve kontrol edilirler. Böylece, girdi kontrollerinin yanında, üretim birimlerinin de kontrolü sağlanır. Üretim birimleri arasında karşılaştırma olanağı sağlar.

Planlamaya Yardımcı Olmak: Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarının bir diğer amacı da; planlamaya yardımcı olmaktır. Plan, işletmenin amaçlarına ulaşmasını sağlayacak faaliyetleri ve bu faaliyetleri gerçekleştirecek unsurları ortaya koyması açısından önemlidir. Sağlıklı bir planlamada bulunması gereken en önemli unsur, güvenilir veri ve bilgilerdir. İşletme bütçelerinin hazırlanması sırasında, bu veri ve bilgiler maliyet muhasebesi sisteminden sağlanır. Maliyet muhasebesi sisteminden sağlanan veri ve bilgilerle oluşturulan bütçelerin kontrolünde de maliyet muhasebesi sisteminden yararlanılır. Bu anlamda, maliyet muhasebesi oluşturduğu veri ve bilgilerle, işletmenin gelecekle ilgili planlarının hazırlanması ve kontrolünde çok önemli rol oynar.

Alınacak Kararlara Yardımcı Olmak: Maliyet muhasebesinin bir diğer görevi de işletme ile ilgili alınacak kararlara yardımcı olmaktır. Karar alma, işletmelerin sürdürülebilirliği açısından son derece önemlidir. Bu nedenle, karar alma sürecinde çoğu zaman duyguların ve sezgilerin yeri yoktur. Modern işletmelerde, karar alma işlemi, işletme içinden ve dışından sağlanan veri ve bilgilere dayanarak gerçekleştirilir.

Diğer Yararları: Maliyet bilgi sisteminin bir diğer yararı da; sunulan bazı hizmetlerin hastane tarafından üretilmesinin mi, dışarıdan sağlanmasının mı daha yararlı olacağı hakkında fikir vermesidir. Ayrıca, diğer araştırma amaçlarına hizmet etmek üzere güncelleştirilebilen veri tabanının oluşturulmasına yardımcı olur.

Maliyet Kavramı ve Hastaneler Açısından Analizi

Maliyeti tüm yönleriyle kapsayan, kesin bir tanımın yapılması çok güçtür. Çünkü ulaşılmak istenen her sonuç için ayrı bir maliyet söz konusu olabilir. Bununla beraber, maliyet kavramını çok geniş boyutlar içinde ele alan genel bir tanım yapılabilir. En geniş anlamı ile **maliyet, bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlık ya da vazgeçilen yararların para ile ölçülen toplamları şeklinde tanımlanabilir.** Bu doğrultuda, işletmelerde maliyetlerin katlanılan fedakârlıklar ya da vazgeçilen yararların sonucunda ortaya çıktığı görülmektedir. Bir başka ifade ile maliyetler bir eylem veya kararın sonucunda ortaya çıkmaktadır. Buna göre de maliyet, muhasebe maliyeti ve fırsat maliyeti şeklinde iki ana türe ayrılır.

Muhasebe maliyeti; Belli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakârlıkların para ile ifadesidir. Bir başka ifade ile mal ve hizmet üretimi için işletme tarafından yapılan hammadde, işçilik ve genel üretim giderleri gibi giderlerin, amortisman ve fire gibi uğranılan kayıpların, sosyal sigortalar payı ve sosyal yardımlar gibi para ile ölçülebilen fedakârlıkların toplamıdır. Hastane işletmeleri açısından maliyet ise, her hastanenin kendi faaliyet konusunu oluşturan sağlık hizmetini üretebilmesi için harcadığı üretim faktörlerinin (direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri) para ile ölçülebilen değerleri şeklinde tanımlanabilir. Hastane işletmelerinde bu maliyetler, teşhis ve tedavi bölümleri gider yerleri, teşhis ve tedavi destek birimleri gider yerleri, yardımcı hizmet gider yerleri gibi hizmet üretim gider yerleri ile araştırma geliştirme gider yerleri ve genel yönetim gider yerleri gibi dönem gider yerlerinde ortaya çıkar. Dönem içinde teşhis ve tedavi destek birimleri gider yerleri ile mutfak ve misafirhane gibi yardımcı hizmet gider yerlerinde ortaya çıkan giderler, muhasebe kuramında yer alan farklı yöntemlere göre, dağıtım anahtarları yardımıyla teşhis ve tedavi gider yerlerine dağıtılır. **Teşhis ve tedavi gider yerlerinde biriken giderlerin hasta sayısına bölünmesi sonucunda ise hasta maliyetleri tespit edilir.**

Hastane işletmelerinde bir hastanın, bir hasta sınıfının veya bir faaliyetin maliyetlerinin hesaplanması amaçlanabilirken, bazı durumlarda bir bölüme ilişkin maliyetlerin hesaplanması da amaçlanabilir. Bazı ülkelerde bunun örneklerine rastlanmaktadır. Örneğin 1946 yılında İngiltere’de sağlık hizmetlerinin denetim altına alınması için yapılan bir çalışmada, yürürlükteki soyut maliyetlemeye son verilmesi, bölümsel maliyet muhasebesi uygulamalarına geçilmesi, bölümlerde birim maliyetlerin ölçülerek azaltılması ve bütçenin bölümsel maliyet sistemine paralel olarak hazırlanması gerektiği yönünde sonuçlara ulaşılmıştır. İngiltere’de yapılan bu çalışma sonuçlarına göre sağlık hizmetlerinin denetim altına alınması için, öncelikle bölümsel maliyet muhasebesinin uygulanması ve bütçelerin bölümsel maliyet sistemine göre hazırlanması istenmektedir. Doğal olarak maliyetlenecek bölümler yine gelir merkezleridir. Gelir merkezlerinin maliyetlenmesi sonucu bu merkezlerin sağladığı kâr veya zarar tespit edilmiş olur. Böylece söz konusu bölümle ilgili bir takım düzeltici faaliyetlere başvurularak, bölümün daha verimli hale getirilmesi sağlanabilir.

Diğer işletmelerde olduğu gibi, hastane işletmelerinde de maliyetler ön veya kesin maliyetler şeklinde hesaplanabilir. Ön maliyetler tahmini veya standart maliyetleme yöntemlerine göre belirlenirken, kesin maliyetler fiili maliyetleme yöntemine göre belirlenir.

Gider Kavramı, Sınıflandırılması ve Hastaneler Açısından İncelenmesi

Gider; işletmenin varlığını ve faaliyetlerini sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belli bir dönemde işletmenin kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal tutarı olarak tanımlanmaktadır. Hastane işletmelerinde kullanılan malzemeler (tıbbi ve sarf malzemeleri) ve personel hizmetleri (doktor, hemşire, teknik eleman ve hizmetli) doğrudan sağlık hizmeti üretimi ile ilgili olabileceği gibi, araştırma geliştirme ve genel yönetim giderlerinde olduğu gibi doğrudan sağlık hizmeti üretimi ile ilgili de olmayabilir. Bu tür giderler sağlık hizmeti sunulsun veya sunulmasın, sunulan sağlık hizmetlerinden bağımsız olarak ortaya çıkarlar ve o dönemin gideri olarak değerlendirilirler.

Giderlerin Sınıflandırılması ve Hastaneler Açısından İncelenmesi;

Giderler, çeşitlerine, işletme fonksiyonlarına, ürünlere yüklenmesine, faaliyet hacmiyle olan ilişkilerine, kontrol edilebilirlik özelliklerine, fiili olup olmamalarına göre değişik açılardan sınıflandırılabilir.

Giderlerin Çeşitlerine Göre Sınıflandırılması

İlk Madde ve Malzeme Giderleri: İlk madde ve malzeme giderleri sunulan hizmetler sırasında ortaya çıkan tüm direkt ve endirekt madde ve malzeme harcamaları olarak kabul edilir. Örneğin; ameliyat hizmeti sırasında ortaya çıkan en önemli ilk madde malzeme gideri; tıbbi ve sarf malzemelerdir. Eğitim hizmetlerine ilişkin en önemli ilk madde malzeme gideri ise asistanların ameliyatta kullandıkları tıbbi ve sarf malzemelerdir.

İşçi Ücret ve Giderleri: İş kanunumuzda işçi, bir hizmet akdine dayanarak herhangi bir işte ücret karşılığı çalışan kişi olarak tanımlanmaktadır. Kamu hastanelerinde çalışan sağlık personeli çoğu zaman 657 Sayılı Devlet Memurları Kanununa göre istihdam edildiğinden bunlar işçi değil memur statüsündedirler.

Memur Ücret ve Giderleri: Doktor, hemşire ve hasta bakıcılarına tahakkuk ettirilen ücretler, hastane işletmeleri açısından, memur ücret ve giderleri olarak kabul edilmektedirler. Bu ücretlere esas işçilik, fazla mesai, ikramiyeler, yıllık izin ücretleri, sosyal sigorta işveren primi, gece primi, tatil ücretleri, ek ödeme ve harcırahlar ile her türlü sosyal yardımlar dâhildir.

Hastane işletmelerinde doktor, hemşire ve hasta bakıcılarının değişik zamanlarda, farklı hizmet üretim birimlerinde (poliklinik, ameliyathane ve eğitim gibi) çalışmaları bu çalışanlara ait ücret giderlerinin hangi hizmetlerin maliyetine yansıtılacağı sorununu ortaya çıkarmaktadır. Muhasebe kuramına göre ücret giderleri çalışanların (doktor, hemşire ve hasta bakıcı) ilgili gider yerlerinde geçirdikleri çalışma süreleri oranında ilgili gider yerlerine dağıtılması gerekmektedir. Bu durumda, **birden çok gider yerinde çalışan doktor, hemşire ve hasta bakıcılarına ilişkin zaman kartlarının tutulması**, sunulan hizmet maliyetlerinin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi açısından son derece önemlidir. Burada en karmaşık sorun, ameliyathanede geçirilen süreye isabet eden doktor, hemşire ve diğer sağlık personeline ilişkin işçilik giderlerinin ne kadarlık kısmının ameliyat hizmet maliyetiyle, ne kadarının eğitim hizmeti maliyeti ile ilişkili olduğudur. Zira eğitim amacı olmadan sadece ameliyat işleminin gerçekleşmesine yönelik ameliyatlarda doktor ve ilgililerin ameliyatta geçirecekleri süreler daha kısa olacaktır. Bu durumda, normal ameliyat süresi dışında geçirilen süreye isabet eden işçilik giderlerinin eğitim maliyetine verilmesi en sağlıklı çözüm olacaktır. Bu durumda, iki farklı yol izlenebilir. Bunlarda birincisi; eğitim amacı ile asistan doktorların girdiği ameliyatlarda geçirilen sürenin

belli bir yüzdesinin eğitim hizmet süresi olarak kabul edilmesidir ki bu yöntem uygulaması kolay olması açısından tercih edilebilir. İkinci ise; ameliyatlarda geçen sürenin ne kadarlık kısmının esas ameliyat faaliyeti ile ne kadarlık kısmının eğitim amaçlı geçtiğinin ameliyatı yöneten doktorlar tarafından belirlenmesidir. Bu yaklaşım daha gerçekçi bilgiler sunmasına rağmen, yılda binlerce ameliyatın yapıldığı hastanelerde uygulanması oldukça güçtür.

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler: Sağlık hizmetlerinin sunumu ile konaklama ve eğitim hizmetlerinin yürütülmesinde kullanılan telefon, gaz, işçilik ve benzeri giderler dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri olarak tanımlanır.

Çeşitli Giderler: Yukarıda belirtilen ve aşağıda açıklanacak olan giderlerin dışında, işletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için yapılması gerekli olan diğer giderler olarak açıklanır. Sigorta giderleri, sergi ve reklam, temsil ve ağırlama giderleri, dava, icra ve noter giderleri ve aidat giderleri gibi giderler bu grupta yer alır.

Vergi Resim ve Harçlar: Mevzuat gereğince tahakkuk ettirilen damga vergisi, motorlu taşıt vergisi ve indirilemeyen katma değer vergisi gibi gider niteliğindeki vergi, resim ve harçları kapsar.

Amortismanlar ve Tükenme Payları: Hastane işletmesinin aktifine kayıtlı makine, teçhizat, taşıt, demirbaş, bina ve tesisleri ile diğer tüm maddi, maddi olmayan ve özel tükenmeye tabi varlıkları için ayrılan amortisman giderleri ile tükenme payları ilgili oldukları dönemin hizmet üretim maliyetlerine dahil edilir.

Finansman Giderleri: İşletme faaliyetlerinde kullanmak amacıyla bankadan kredi alınmasında veya vadeli malzeme alımında işletme aleyhine tahakkuk ettirilen faizler işletmeler açısından finansman gideri olarak adlandırılmaktadır.

Giderlerin İşletme Fonksiyonlarına Göre Sınıflandırılması

Bu gruplandırmada giderler, işletme fonksiyonlarına göre sınıflandırılır. İşletme faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için satınalma, üretim, araştırma-geliştirme, genel yönetim ve finansman fonksiyonlarının yerine getirilmesi gerekir. Bu fonksiyonların yerine getirilmesinde ortaya çıkan giderler, ait oldukları fonksiyonlara göre bir sınıflandırmaya tabi tutulur.

Alış Giderleri: Sunulan sağlık hizmetlerinin kesintisiz bir şekilde devam ettirilmesi ve işletme faaliyetlerini sürdürmek amacıyla satın alınan, tıbbi ve sarf malzemeleri gibi **direkt ve endirekt madde ve malzemeler** bu grupta yer alır. Bu madde ve malzemeleri işletmeye getirinceye kadar katlanılan tüm giderlerin de bu grupta değerlendirilmesi gerekir. Bu madde ve malzemeler doğrudan gider yazılmazlar; önce bir bilanço hesabına alınırlar (Tekdüzen Hesap Planında 150 İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı) ve kullanıldıkça gider yazılırlar. Bu giderler hangi hizmetin sunulması amacı ile kullanılıyorsa o bölümün maliyetine verilir. Örneğin ameliyatta kullanılan ilaçlar ameliyat maliyetlerine verilirken, teşhis veya tedavide kullanılan ilaçlar teşhis ve tedavi maliyetlerine verilir. Belli bir ameliyatta rutin olarak kullanılan madde ve malzemeler ameliyat giderlerine dahil edilirken, aynı ameliyatta asistan doktorların eğitimi amacı ile kullanılan fazla tıbbi ve sarf malzemelerinin eğitim maliyetine verilmesi gerekmektedir. Burada da ameliyatta kullanılan madde ve malzemelerin ne kadarlık kısmının ameliyat maliyeti ne kadarlık kısmının eğitim maliyetine verileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ücretlerin dağıtılmasında kullanılan yöntemler kullanılabilir.

Araştırma Geliştirme Giderleri: Uygulanan teşhis ve tedavi yöntemlerini geliştirmek, maliyetlerini düşürmek yeni tedavi yöntemlerini bulmak, ameliyatta kullanılan teçhizatların yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırama yapmak, yeni ilaçlar bulmak için katlanılan tüm ilk madde malzeme ve işçilik giderleri araştırma geliştirme gideri olarak kabul edilmektedir.

Genel Yönetim Giderleri: İşletme politikasının tayini, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri ile tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerinin giderleri genel yönetim giderleri olarak kabul edilir. Hastanenin esas faaliyeti ile doğrudan ilişkili olan ancak sağlık hizmetleri faaliyetleri dışındaki genel giderleri genel yönetim giderleridir.

Finansman Gideri: İşletmenin finans fonksiyonuna bağlı olarak ortaya çıkan giderler finansman gideri olarak ifade edilmektedirler.

İlk madde de belirtilen giderler, doğrudan üretilen sağlık hizmetinin maliyeti ile ilişkili olduğundan **stok maliyet giderleri şeklinde de nitelendirilmektedir.** İkinci maddeden sonra belirtilen giderlerin tümü, işletmenin alış ve hizmet üretimi dışındaki fonksiyonları ile ilişkilidir. Bu giderler satın alınan malzeme ve malların veya üretilen mamullerin maliyetine yüklenilmeksizin doğrudan doğruya gelir-gider tablosuna

yansıtılır ve dönem gideri olarak nitelendirilir. Giderlerden beklenen yararın sağlanamaması ya da sağlanamayacağını anlaşıldığında, giderler zarara dönüşür ve zarara dönüşen giderler olarak nitelendirilir. Bu giderlere çalışmayan kısım gider ve zararları örnek olarak verilebilir. Hastane işletmelerinde atıl olarak bulundurulmuş röntgen, ameliyat malzemeleri ile benzeri araç gereçlerin amortismanları ile grev gibi nedenlerle doktor, hemşire ve hasta bakıcıların çalışmalarına ara vermeleri esnasında ortaya çıkan işçilik giderleri, çalışmayan kısım giderleri ve zararlarına örnek olarak verilebilir.

Giderlerin Hizmetlere Yüklenmesine Göre Sınıflandırılması

Giderler, hizmetlerin maliyetlerine direkt yüklenip yüklenememelerine göre direkt ve endirekt giderler şeklinde ikiye ayrılabilir.

Direkt Giderler: Hizmetlerin sunulmasında kullanılan ve herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan dağıtılan giderler, direkt giderler olarak kabul edilir. Bu giderler, yukarıda sayılan hizmet üretiminde olduğu gibi belli bir üretim faaliyeti ile doğrudan ilgilidir ve söz konusu faaliyetin gerçekleştirilememesi durumunda ortadan kalkar. Otelcilik hizmetinde, ranza, çarşaf ve nevresim giderleri, ameliyat hizmetlerinde narkoz, tıbbi ve sarf malzemeleri ile doktor ve diğer sağlık hizmeti çalışanlarına ilişkin giderler, eğitim hizmetinde ise eğitime tabi tutulan doktorlara ödenen ücretler ile bu eğitim sırasında harcanan tıbbi ve sarf malzemeleri direkt giderlere örnek olarak verilebilir.

Endirekt Giderler: Sunulan hizmetlerin maliyetlerine direkt olarak verilemeyen, ancak dağıtım anahtarları yardımıyla ilgili hizmet üretim maliyetlerine dâhil edilebilen giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak; hastane binası ve ortak kullanıma tabi araç ve gereçlere ilişkin amortismanlar, güvenlik ve temizlik hizmeti sunan işçilere veya kuruluşlara ödenen işçilik giderleri gösterilebilir. Ayrıca laboratuvar ve röntgen gibi teşhis tedavi destek gider yerlerinde ve çamaşırhane ve mutfak gibi yardımcı hizmet gider yerlerinde ortaya çıkan giderlerin esas üretim gider yerlerine ilişkin payları söz konusu bölümler açısından endirekt gider niteliğindedir.

Giderlerin Faaliyet Hacimleriyle İlişkilerine Göre Sınıflandırılmaları

Giderler faaliyet hacmi ile ilişkileri açısından sabit, değişken, yarı sabit ve yarı değişken giderler olmak üzere üç grupta değerlendirilir.

Sabit Giderler: Belli bir üretim aralığında, üretim hacmine bağlı olarak değişmeyen giderler olarak tanımlanan sabit giderler, hastane işletmelerinde önemli bir yere sahiptir. Otelcilik hizmetleri açısından bakıldığında en önemli sabit giderlerin hastaların bulunduğu binalar ile yataklara ilişkin amortisman giderlerinin olduğu görülmektedir. Ameliyat hizmetlerindeki en önemli giderler ise yine bina ve kullanılan araç gereçlere ilişkin amortismanlar ile doktor ve diğer sağlık personellerine ödenen ücretlerdir. Eğitim hizmetlerindeki en önemli sabit gider ise asistan doktorlara ödenen ücretleridir.

Değişken Giderler: Üretim hacmine bağlı olarak artıp azalan giderlerdir. Otelcilik hizmetleri açısından en önemli değişken gider nevresim ve yemek giderleridir. Bu giderler, konaklayan hasta ve refakatçilerin sayısına göre farklılıklar gösterir. Ameliyat hizmetlerindeki değişken giderlere tıbbi ve sarf malzemeleri, eğitim hizmetlerindeki değişken giderlere ise eğitim amaçlı kullanılan tıbbi ve sarf malzemeleri örnek olarak gösterilebilir.

Giderlerin Gerçekleşme Durumlarına Göre Sınıflandırılmaları

Giderler, gerçekleşmiş olup olmamalarına göre fiili giderler, standart giderler ve tahmini giderler olmak üzere üçe ayrılabilir.

Fiili Giderler: Katlanılmış giderlerdir. Doktor hemşire ve diğer personele ödenmiş ücretler ile otelcilik hizmetlerinde harcanan yemek ve temizlik maddelerine ilişkin giderler, ameliyatlarda sarf edilen malzemeler ve eğitime tabi tutulan doktorlara ödenmiş ücretler bu tür giderlere örnek olarak verilebilir.

Standart Giderler: Belli bir zaman aralığında ve kapasitede ortaya çıkması beklenen giderlerdir. **Bu giderlerin belirlenmesinde bilimsel yöntemlerden yararlanılır.** Hastane işletmelerinde hizmetlerin iç içe girmiş olması, sunulan sağlık hizmetlerinin vakaya göre farklılıklar göstermesi ve ortak giderlerin çokluğu bu işletmeler açısından standart giderlerin belirlenmesini önemli ölçüde güçleştirmektedir.

Tahmini Giderler: Bu giderler de belli bir zaman aralığında ve kapasitede ortaya çıkması beklenen giderler şeklinde tanımlanabilir. Standart giderlerden farklı olarak, bu giderlerin belirlenmesinde daha çok **sezgi, tecrübe ve tahminlerden yararlanır**. Hastane işletmelerinde ön maliyetleme olarak tahmini giderlerden yararlanılabilir.

Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması

Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi sisteminden beklenen yararı sağlanabilmesi için öncelikle işletmenin kendi içinde çok iyi organize olması gerekmektedir. Kendi içinde iyi organize olamayan hastane işletmelerinin dünya standartlarında hizmet sunabilme ve rekabet edebilme imkânları çok zayıftır. Dünya standartlarında hizmet sunabilmenin verimlilik, kalite, bilgi akışı ve kullanımı gibi bazı koşulları bulunmaktadır. Verimlilik ve kalite değerlendirmelerinin yapılabilmesi, stratejik kararların alınabilmesi ve sunulan hizmet maliyetlerinin belirlenebilmesi için işletmelerde mutlak surette bir bilgi üretim sürecinin oluşturulması gereklidir. İşletmelerin serbest rekabet şartlarında, pazar paylarını koruyabilmeleri veya arttırabilmeleri açısından bu hayati bir öneme sahiptir.

Hastane işletmelerinde oluşturulacak maliyet bilgi sistemi ile hastanelerin ihtiyaç duyacakları bilgileri üretmesi mümkündür. Bu bilgiler; çıktı ve üretim maliyet raporlarının oluşturulmasında, bütçelerin hazırlanmasında, nakit analizlerinin yapılmasında ve stratejik kararların alınmasında kullanılır. Özellikle kamu hastanelerinde, çoğu zaman, hastanelerin sundukları hizmetlerin satış fiyatlarını belirleme imkânları bulunmamaktadır. Bu açıdan maliyet bilgi sistemi bu işletmeler açısından hayati bir öneme sahiptir. Maliyet bilgi sistemleri aracılığıyla sunulan hizmetlerin üretim maliyetlerini belirlemek ve kontrol etmek her zaman için mümkündür. Bu amaçla, maliyetler ortaya çıktıkları yerler ve zaman esas alınarak bir ayrıma tabi tutulur.

Maliyet Hesaplama Sistemi

Hastane işletmeleri açısından gider ve maliyet kavramlarını inceleyip, maliyet bilgi sisteminin hastane işletmeleri açısından önemini ortaya koyduktan sonra kullanılacak yöntemlerin açıklanmasına geçilebilir. Maliyetlerin belirlenmesinde birden çok yöntem bulunmaktadır.

Değişik maliyet hesaplama yöntemlerinin birlikte kullanımı maliyet hesaplama sistemini oluşturur. Maliyet sistemine dâhil edilecek maliyetleme yöntemleri, alınacak kararlara, amaçlara ve işletmelerin yapılarına göre değişir.

Maliyetleme yöntemleri, maliyetin kapsamını belirleyen yöntemler, maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemler ve maliyetlendirme şeklini belirleyen yöntemler olmak üzere üçe ayrılırlar. Bu ayrım, **mamullere ve hizmetlere hangi gider, ne zaman ve nasıl yüklenecektir** sorularının yanıtına göre belirlenir.

1- Maliyetin kapsamını belirleyen yöntemler kendi içinde tam maliyet yöntemi, normal maliyet yöntemi ve değişken maliyet yöntemi olmak üzere üçe ayrılır.

2- Maliyetlendirme zamanını belirleyen yöntemler, kendi içinde fiili maliyetleme yöntemi, tahmini maliyetleme yöntemi ve standart maliyetleme yöntemi olmak üzere üçe ayrılır.

3- Maliyetlendirme şeklini belirleyen yöntemler ise kendi aralarında sipariş maliyeti yöntemi ve evre (safha) maliyeti yöntemi olmak üzere ikiye ayrılır.

İşletmeler, amaçlarına ve yapılarına göre değişmek üzere, üç ana grup içinde bulunan yöntemlerden birer tanesini seçmek suretiyle maliyetleme sistemini oluşturabilirler.

Maliyet muhasebesi genel anlamda maliyet dağıtım sorunu ile ilgilenen bir muhasebe dalıdır. Yapılan bütün hesaplamaların ve kayıtların ana amacı; toplu olarak ortaya çıkan gider ve maliyetlerin, ilgili yerlere ve sonuçta sunulan sağlık hizmetine en doğru bir şekilde dağıtılabilmesidir.

Dağıtım Aşamaları;

1- Giderlerin gider yerlerine dağıtılması (birinci dağıtım),

2- Yardımcı üretim (destek birimi) ve yardımcı hizmet üretim (temizlik vb.) gider yerlerinde toplanan giderlerin, esas üretim gider yerlerine dağıtılması (ikinci Dağıtım),

3- Esas üretim gider yerlerindeki giderlerin hizmetlere (ameliyat türlerine vb.) dağıtılması (üçüncü dağıtım) şeklinde gerçekleşir.

Giderlerin gider yerlerine dağıtılmasından önce, gider yerlerinin hastane işletmeleri açısından ne anlam ifade ettiği incelenecektir.

Hastane İşletmelerinde Gider Yerleri

Maliyet merkezleri, maliyet ve sorumluluk merkezleri şeklinde de ifade edilen gider yerleri, birbirinden ayırt edilebilen, fakat aynı zamanda kendi içerisinde benzer faaliyetleri kapsayan ve giderlerin ayrı olarak izlenmesi gereken örgüt ya da hesap birimleri olarak açıklanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi, gider yerleri ameliyathane ve poliklinikler gibi fiilen maliyetlere katılan bölümler olabilecekleri gibi, eğitim hizmetlerinde olduğu gibi maliyetlerin hesaben yüklendiği hesap üniteleri de olabilir.

Tekdüzen Hesap Planında Gider Yerleri aşağıdaki gruplara ayrılmıştır;

- 1- Esas Üretim Gider Yerleri
- 2- Yardımcı Üretim Gider Yerleri
- 3- Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
- 4- Yatırım Gider Yerleri
- 5- Üretim Yerleri Yönetim Gider Yerleri
- 6- Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
- 7- Pazarlama Satış Dağıtım Gider Yerleri
- 8- Genel Yönetim Gider Yerleri
- 9- Finansman Gider Yerleri

Hastane işletmelerinde bu gider yerleri hizmet üretim gider yerleri (Esas Üretim gider yerleri, yardımcı üretim gider yerleri ve yardımcı hizmet gider yerleri), dönem gider yerleri ve diğer gider yerleri şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilir. Hizmet üretim gider yerleri teşhis ve tedavi gider yerleri, teşhis ve tedavi destek birimleri gider yerleri, eczaneler ve yardımcı hizmet gider yerleri şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilir. Teşhis ve tedavi gider yerlerini, servisler, poliklinikler, acil ve ameliyathaneler şeklinde bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Bu birimlerde kendi içinde sınıflandırılabilir. Örneğin; 1 nolu, 2 nolu ameliyathane gibi. Teşhis ve tedavi destek birimleri gider yerleri ise kendi içinde laboratuvar, röntgen, diyaliz, kan merkezi diğer teşhis ve tedavi destek birimleri şeklinde bir gruplamaya tabi tutulabilir. Ayrıca eczanelere ilişkin olarak da bir gider yeri açılabilir. Yardımcı hizmet üretim gider yerleri ise mutfak, çamaşırhane, bakım onarım, elektrik atölyesi ve diğer ortak gider

yerleri şeklinde gider yerleri de açılabilir. Dönem gider yerleri araştırma-geliştirme ve genel yönetim gider yerleri şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilir.

Hastane işletmelerinde gider yerlerinde ortaya çıkan giderlerin gider çeşitleri itibari ile kayıtlanması sonucu her bir gider yerinde ortaya çıkan giderler, hem gider yerleri hem de gider çeşitleri cinsinde eş zamanlı olarak izlenebilir.

Gider yerleri için bir hesap açılarak giderlerin çeşitleri itibariyle gider yerlerinde izlenmesi, maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde oluşumunu izlemek bakımından önem taşımaktadır. Örneğin uzman doktorlara ödenen aylık ücretler gider, yerleri ve gider çeşitleri itibari ile izlenmelidir.

Esas üretim gider yerleri (hizmet üretim gider yerleri) bir başka ifade ile teşhis ve tedavi gider yerleri, işletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan sağlık hizmetlerinin sunulduğu bölümlerdir. Hastane işletmelerinde servisler, poliklinikler ve ameliyathaneler esas üretim gider yeri olarak kabul edilmektedir.

Esas üretim gider yerlerinin ve diğer birimlerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli yan girdileri üreten birimler, yardımcı üretim gider yerleri olarak ifade edilmektedir ki; bu birimler hastane işletmeleri açısından teşhis ve tedavi destek birimleri olarak adlandırılmaktadırlar. Bunlar laboratuvar, röntgen ve diyaliz servisi gibi birimlerdir. Bu gider yerlerinde toplanan giderler, uygun dağıtım anahtarları aracılığıyla hizmet verdikleri diğer gider yerlerine dağıtılır.

Diğer gider yerlerine hizmet vermesi için kurulmuş birimler, yardımcı hizmet gider yerleri olarak açıklanmaktadır. Yemekhane, personel taşıma, çamaşırhane, garaj ve bakım onarım atölyesi hastane işletmelerindeki yardımcı hizmet gider yerlerine örnek olarak verilebilir. Yukarıda sayılan gider yerlerinde biriken giderler de ilgili gider yerlerine uygun dağıtım anahtarları yardımıyla dağıtılır.

Gider Yerleri Giderlerinin Dağıtımı

1- Gider Yerlerinin Direkt Giderlerinin Saptanması (Birinci Dağıtım)

Giderlerin oluştuğu anda hangi gider yerlerine ve hangi maliyet hesabı aracılığıyla verileceğinin belirlenmesi işlemine giderlerin birinci dağıtımı denir. Giderlerin dağıtımı ile ilgili olarak yapılacak ilk işlem gider yerlerinin direkt giderlerinin saptanmasıdır. Direkt giderler, direkt ilk madde malzeme ile direkt işçilik gideri olabileceği gibi direkt genel üretim gideri de olabilir.

Buradaki direkt sözcüğü, giderlerin gider yerleri ile direkt ilişkilendirilebildiği anlamında kullanılmıştır. Saptama işlemi, giderlerin gerçekleştikleri anda eş zamanlı kayıt yöntemi ile ilgili gider yerlerine kayıtlanan giderlerin toplanmasıyla mümkün olur. Bu giderler, üretim giderleri ile direkt ilişkilendirilebildikleri için herhangi bir dağıtım anahtarına ihtiyaç duyulmadan, ilgili oldukları yerlere kayıtlanır. Ancak bazı giderler, gider yerleri için direkt gider olmalarına rağmen, kimi giderler ölçümleme yapılmadığından ya da yeterli esas üretim gider yeri açılmadığından dolayı, endirekt gider niteliği kazanabilir. Bu giderlerin uygun dağıtım anahtarları yolu ile ilgili gider yerlerine dağıtılmaları gerekir.

2- Yardımcı Üretim ve Yardımcı Hizmet Gider Yerlerinde Biriken Giderlerin Dağıtımı (İkinci Dağıtım)

Gider yerlerinin direkt giderleri saptandıktan sonra, yardımcı üretim ile yardımcı hizmet gider yerleri ile üretim yerleri yönetimi (ortak) gider yeri giderlerinin, bu gider yerlerinin üretiminden ve hizmetinden yararlanan gider yerlerine dağıtımına sıra gelir. İkinci dağıtım olarak ifade edilen bu dağıtım işleminin temel amacı; tüm üretim giderlerinin üretilen mamullerin maliyetlerine yüklenmek amacıyla esas üretim gider yerlerine yüklenmesidir. **İkinci dağıtımdan beklenen yararların sağlanabilmesi, dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarlarının iyi seçilmiş olmasına bağlıdır.**

Dağıtım anahtarları istatistikî verilere göre belirlenmektedir. Her zaman aynı dağıtım anahtarlarının kullanılması uygun olmayabilir. Bu nedenle yeni, uygun dağıtım anahtarlarının bulunması gerekebilir. Giderlerin dağıtımında, hastane istatistikleri adı altında toplanan yatılan gün sayısı, ortalama yatış süresi, yatak kullanma kapasitesi gibi istatistiklerin doğru olarak bilinmesi gerekir.

İkinci dağıtımda kullanılacak dağıtım anahtarları belirlendikten sonra sıra dağıtımın hangi yönetime göre yapılacağına gelir. İkinci dağıtımın aşağıda sayılan beş farklı yönetime göre yapılması mümkündür. İşletme, belirtilen bu yöntemlerden birini kullanarak esas üretim gider yerleri dışındaki giderleri dağıtabilir.

- A-** Basit dağıtım yöntemi,
- B-** Kademeli dağıtım yöntemi,
- C-** Matematik dağıtım yöntemi,

D- Karşılıklı dağıtım yöntemi,

E- Standart (planlı) dağıtım yöntemi.

3- Giderlerin Üretilen Hizmetlere Yüklenmesi (Üçüncü Dağıtım)

Maliyet sistemi içinde ikinci dağıtım işleminden sonra yapılması gereken, birinci ve ikinci dağıtım sonucu **esas üretim gider yerlerinde** (otel, ameliyat ve eğitim gider yerlerinde) **birikmiş olan giderlerin sunulan hizmetlere yüklenmesidir. Böylece toplam ve birim hizmet üretim maliyetlerine ulaşılmış olur.**

Hesaplanan maliyetlerin doğruluğu, tutulan kayıtların doğruluğu ve oluşturulan maliyet bilgi sisteminin uygunluğu ile doğru orantılıdır. Hastanelere ilişkin uluslararası alanda yapılan bazı maliyet hesaplamalarında kullanılan, Dünya Sağlık Örgütü'nün (WHO) hastane yöneticilerine rehber olarak yayınladığı kaynakta yer alan metodolojiden de yararlanılmalıdır.

KAYNAKLAR

- 1- Atatürk Hastanesinin Maliyet Sistemi konulu Şartnamesi ve Dokümanları
- 2- Gider Çeşitlerini Gösterir Hesap Planları
- 3- Gider Yerlerini Gösterir Tıpta Uzmanlık Mevzuatında yer alan Branşlar
- 4- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
- 5- Büyükmirza, K., Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara,2011
- 6- Akdoğan, N., Maliyet Muhasebesi Uygulamaları,3.B.,İstanbul SMMMO Yayın no;11 ,Ankara, 1994,