

**SAĞLIK
KURUMLARINDA
MALİYET
YÖNETİMİ**

KISA ÖZET

SAK210U

1. Ünite – Maliyet Muhasebesi ve Temel Maliyet Kavramları

MUHASEBENİN BÖLÜMLERİ

Muhasebe, işletme fonksiyonlarından birisidir. İşletmelerin fonksiyonlarını, temel, amaç ve destekleyici fonksiyonlar olarak sınıflamak mümkündür. İşletmelerin temel fonksiyonu yönetim; amaç fonksiyonları üretim, pazarlama ve finansman; destekleyici fonksiyonları ise insan kaynakları, muhasebe, AR-GE ve halka ilişkilerdir. Bu sınıflamadan da anlaşılacağı gibi muhasebe araç fonksiyonlardan biri olarak temel işlevi bilgi üretmektir. Muhasebe, işletmelerin finansal nitelikteki varlık, kaynak ve işletmelerine ait bilgileri belirli kural ve esaslar çerçevesinde üreten ve bu bilgileri ihtiyaç duyanlara ileten bir sistemdir. İşletme muhasebesi sistemi içerisinde muhasebe; Finansal (Genel) Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi olmak üzere ikiye ayrılır.

Finansal (Genel) Muhasebe

Finansal muhasebe, işletmede meydana gelen ekonomik ve mali olayları para cinsinden toplayıp, kaydedip, sınıflandırıp, özetler ve ilgili kişilere sunar. Finansal muhasebenin işlemleri objektif belgelere dayanarak ve olduğu gibi kaydetmesi ve bu işlemleri sürekli olarak saklaması gerekmektedir. Finansal muhasebe finansal işlemler ile ilgili belgeleri kayıt ederek, onları işletme içinde kullanılacak iç raporlara dönüştürür.

Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi, yönetimin özellikle maliyet muhasebesinin ürettiği bilgileri kullanarak yönetsel kararlar almasına yardımcı olan bir muhasebe alt sistemidir. Yönetim muhasebesi, planlama, maliyet analizi, maliyet kontrolü, performans ölçümü ve karar verme gibi amaçlara sahiptir.

Planlama: Bir işletmenin başarısı etkin bir planlamaya bağlıdır. Planlama süreci uygun kaynakların sağlanması ile ilgili sorunların öngörülmesi ve etkin bir bütçelemeyi de kapsamaktadır

Maliyet Analizi: Üretilen mal veya hizmetin maliyetini oluşturan; ilk madde malzeme (ham madde), direkt işçilik ve genel üretim giderleri gibi girdilerin ayrıntılı olarak ve maliyet metodolojisine uygun bir şekilde hesaplanmasıdır.

Maliyet Kontrolü ve Performans Ölçümü: Yönetim muhasebesi, gerçekleşen sonuçlar ile planlananları kıyaslayarak yönetime işletmenin performansının kontrol edilmesinde yardımcı olur

Karar Verme: Karar verme yönetimin en önemli fonksiyonudur. Yönetim muhasebesi yöneticileri en karlı kararları alması için faydalı veriler sunar

MALİYET MUHASEBESİNİN TANIMI

Maliyet muhasebesi, bir işletmede üretilen mal ve hizmetlerin 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 incelenme ve yorumunun yapılmasına imkân verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür maliyet muhasebesi, mal ve hizmetlerin maliyetlerini saptayan, maliyet kontrolünü sağlayan ve yöneticilere karar almaları için gerekli bilgileri sunan bir sistemdir. Maliyet muhasebesi, işletmenin daha çok iç yapısını ilgilendiren üretim eylemleriyle ilgilidir. Muhasebe sistemi kurulduktan sonra maliyet analiz yöntemleri kullanılarak maliyetler belirlenmektedir maliyet muhasebesi süreci aşamaları;

Aşama 1. Amaç Tanımı: Bir işletmede ya da sağlık işletmesinde maliyet analizi yapılmak isteniyorsa öncelikli olarak maliyet analizinin amacının belirlenmesi gereklidir. Maliyet analizinin doğru

SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET YÖNETİMİ

yapılabilmesi için en uygun yöntem ile gerçekleştirilmesi gerekir. En uygun metodolojiyi seçmek için neyin maliyetini hesaplayacağımızı baştan belirlememiz gerekir. Bu ise maliyet analizinin amacını oluşturur.

Aşama 2. Giderlerin Belirlenmesi: Maliyet analizi yapacağımızı dönem içerisinde işletme faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan giderlerin çeşitlerine ve fonksiyonlarına göre belirlenmesi sürecidir.

Aşama 3. Gider Merkezlerinin (Yeri) Belirlenmesi: Maliyet ya da başka ifade ile gider merkezi işletmelerde işletmenin faaliyet konusuna bağlı olarak giderlerin olduğu birimlerdir. Doğru bir maliyet analizi için gider merkezlerinin eksiksiz olarak tespit edilmesi gerekmektedir

Aşama 4. Giderler ve Gider Merkezlerinin Uyumlaştırılması: İkinci ve üçüncü aşamalarda belirlenen giderlerin ve gider merkezlerinin uyumlaştırılması bu aşamada gerçekleştirilmelidir. Bu aşamada; her gider merkezinde ne tür gider olduğu ve tutarının ne olduğu çeşitli tekniklerde kullanılarak tespit edilir

Aşama 5. Giderlerin Dağıtımı: Gider dağıtımının amacı, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetlerine yüklenecek tüm giderlerin bu mamul veya hizmetin üretildiği esas üretim yerlerinde toplanmasını sağlamaktır. Başka bir ifade ile gider yerlerinde toplanan giderlerin ürün ve hizmet maliyetlerine yüklenmesi gerekmektedir

Aşama 6. Gider Merkezlerinin Maliyetlerinin Belirlenmesi: Dağıtımlar tamamlandıktan sonra gider merkezi olarak maliyetine ulaşmayı amaçladığımız esas gider merkezlerinin maliyetleri belirlenir. Amacımız gider merkezlerinin maliyetini hesaplamaksa analiz süreci burada tamamlanır.

Aşama 7. Birim Maliyetlerin Belirlenmesi: Bu aşamada birim maliyetler uygun yöntemler kullanılarak belirlenir. Özellikle sağlık işletmelerinde birim maliyet belirlenirken hizmet sayıları yanında sunulan hizmetlerin niteliklerinin de dikkate alınması önemlidir.

Aşama 8. Raporlama: Üst yönetimin maliyet bilgilerini karar vermek amaçlı olarak kullanması için elde edilen maliyet bulguları raporlanır ve yönetime sunulur.

MALİYET MUHASEBESİNİN AMAÇLARI

Maliyet muhasebesinin temel görevi satın alınan hammadde ve malzemelerin kayıt edilmesi, sınıflandırılması ve üretilen mamul için kullanılan miktarların hesaplanmasıdır. Maliyet muhasebesi ve analizinin amaçları işlemenin türüne ve faaliyet konusuna göre değişmekle beraber genel amaçları; birim maliyetlerin belirlenmesi, stok değerlerinin hesaplanması, plan ve bütçelerin hazırlanması, fiyatlandırma, maliyet kontrolü yapılması, gelirlerin hesaplanması ve yönetime bilgi sağlanmasıdır.

Kar = Gelir - Gider

Gelir = Satış Miktarı x Birim Satış Fiyatı

MALİYET MUHASEBESİ YÖNETİM MUHASEBESİ VE FİNANSAL MUHASEBE İLİŞKİSİ

Finansal muhasebede yasalar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile belirlenen yöntemler kullanılarak ve belgelere dayalı olarak, işletmenin belli bir andaki mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını ortaya koymak amaçlanır. Finansal muhasebe işletmenin mali durumunu ortaya koymak ya da raporlamak üzere bilanço ve gelir tablosu gibi finansal (mali) tablolar hazırlanır. Finansal tablolar, muhasebenin raporlama fonksiyonunu yerine getirmek için kullanılan ve işletmelerin finansal yapılarını ortaya koyan tablolardır. Bu tablolar işletmelerin finansal bilgilerinin ilgili kişi ve kuruluşlara aktarılması için kullanılmaktadırlar. Muhasebenin bilgi sunma fonksiyonu finansal tablolar yardımıyla gerçekleştirilmektedir. Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu, varlıklarını ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir tablodur. Bilançolar biçimsel olarak iki gruba ayrılarak düzenlenir. İşletmenin varlıkları aktif olarak adlandırılan bölümde, işletmenin varlıklarının sağlandığı kaynaklar ise pasif olarak adlandırılan bölümde gösterilir. Finansal muhasebede yer alan belgeler ve kayıtlarının yasal nedenlerle tutulma zorunluluğu bulunur. Finansal muhasebe genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre ve objektif belgelere dayanır. Maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi isteğe bağlı olduğundan tutulacak kayıtlarda ve belgelerde

bir zorunluluk yoktur. Finansal muhasebe uygulamalarının yasal nedenlerle tutulma zorunluluğu bulunur. Ancak maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi için böyle bir yasal zorunluluk yoktur. Bu fonksiyonların işletmede uygulanması isteğe bağlıdır. Yönetim muhasebesinin geleceğe yönelik yapısı bulunmasına rağmen finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi geçmişe yönelik yapılara sahiptir. Finansal muhasebe gerekli kısımları kapsarken yönetim ve maliyet muhasebeleri geniş kapsamlıdır. Yönetim muhasebesi ayrıca çok disiplinlidir. Finansal muhasebede kayıtlarda ve raporlamalarda zaman dönemi esastır. Yönetim ve maliyet muhasebelerinde zaman dönemleri yanında, üretim birimleriyle ilgili kayıt ve hesaplamalar ağırlık taşır. Maliyet muhasebesinin temel amacı olan mamul ya da hizmet maliyetlerinin hesaplanabilmesi için finansal muhasebe ürettiği ya da kaydettiği bilgilere ihtiyaç duyar. **Örneğin** ilk madde malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerine ilişkin bilgiler finansal muhasebeden sağlanır. Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi arasındaki ilişkiyi gösteren diğer bir durum ise bilgi akışının şeklidir. Maliyet muhasebesi, maliyetler ile ilgili rakamları finansal muhasebeden ve diğer ilgili servislerden almakta, bunları üretimle ilgili çeşitli hesaplara kaydetmektedir. Satışlar ile birlikte yeniden finansal muhasebe kayıtlarına dönülmekte ve satışların maliyeti ile satış hâsılatı finansal muhasebede ilgili hesaplara kaydedilmektedir.

MALİYET MUHASEBESİNİN İŞLETME İÇİNDEKİ ROLÜ

Sistem yaklaşımına göre maliyet muhasebesi departmanı üst yönetime yardımcı olan ve işletmenin finansal bilgi gereksinmelerini karşılayan alt sistemlerden biridir. Bir işletme ya da sağlık kurumunun organizasyon yapısı içerisinde finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin yeri işletmenin büyüklüğü ve faaliyet alanı gibi değişkenlere göre farklılık göstermektedir. Sağlık kurumlarında sunulan hizmetlerin en iyi şekilde değerlendirilip, planlanması, denetimi ve fiyatlandırılması açısından maliyetlerin gerçeğe yakın olarak belirlenmesi son derece önemlidir. Sağlık kurumlarında maliyet muhasebesi uygulamaları yasal bir zorunluluk gerektirmemektedir. Ancak, tüm sağlık kurumlarında üst yönetime bağlı olarak çalışacak, finansal ve maliyet muhasebesinden sorumlu bir muhasebe departmanının olması gerekmektedir. Maliyet muhasebesi bilgileri öncelikli olarak işletme yöneticilerinin ileriye dönük hesaplama ve planlama yapmasına yardımcı olur. Finansal planların hazırlanmasında, kullanılan bütçelerin hazırlanmasında maliyet muhasebesi bilgileri önemli veri kaynağıdır. Özellikle gider bütçesinde yer alacak giderlerin tespiti için maliyet verileri kullanılmaktadır. Üretim planlamasında da maliyet bilgileri çok önemlidir. Örneğin, bir poliklinikte üretilecek hizmetlerin miktarını tespiti ve kara geçilecek hizmet miktarının belirlenmesi için maliyet bilgilerine ihtiyaç bulunmaktadır. Maliyet muhasebesinin kontrolde de önemi bulunmaktadır. Bütçe rakamlarının tutturulup, tutturulmadığının karşılaştırılmasında ve sapmaların belirlenmesinde maliyet muhasebesinden yararlanır. Maliyet muhasebesinin işletme içindeki önemli bir rolü de maliyet muhasebesinin stratejik amaçlı kullanımıdır. Günümüzde sağlık kurumları dâhil tüm işletmeler daha çok mal veya hizmet türünü daha kaliteli ve daha düşük maliyetle müşterilere sunma zorunluluğu içindedir. Bu bakış açısıyla işletmeler üretilen mal veya hizmetlerin değerini müşteriye ulaşana kadar artırırlarsa, kar marjlarını da artırırlar ve önemli bir rekabet avantajı yaratırlar

SAĞLIK KURUMLARINDA MUHASEBE FONKSİYONU

Sağlık Sektörü ve Sağlık Kurumları

Sağlık sektörü, sağlık elde etmek ve toplumu sağlıklı kılmak amacını gerçekleştirmek üzere, çok geniş bir alanı kapsayan sağlıkla ilgili mal ve hizmet türündeki her türlü ürünü üretmek ve tüketmek üzere kurulan sistem ve alt sistemler ve bunların içinde yer alan kişi, kurum, kuruluş, statü, ürün vb. unsurların tümünü belirtmek için kullanılan genel ve kapsayıcı bir kavramdır. Sağlık hizmetleri ise koruyucu sağlık hizmetleri, tedavi edici sağlık hizmetleri, rehabilitasyon hizmetleri ve sağlığın geliştirilmesi olarak sınıflandırılmakla beraber, sağlık sektörünün başlıca ürünleri ise aşağıdaki gibi sınıflanabilir:

Üst kademe sağlık yönetimi hizmetleri,

- Sağlık insan gücü eğitimi hizmetleri,
- Koruyucu sağlık hizmetleri,

SAĞLIK KURUMLARINDA MALİYET YÖNETİMİ

- Yataklı tedavi hizmetleri,
- Ayakta tedavi hizmetleri,
- Poliklinik ve muayenehane hizmetleri,
- Laboratuvar hizmetleri,
- İlaç, aşı, serum vb. üretim ve satış hizmetleri,
- İlaç dağıtım hizmetleri,
- Eczane hizmetleri,

Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ); hastaneleri; hastaları kontrol altında tutan, tanı ve tedavilerinin yanı sıra rehabilitasyon hizmetleri veren sağlık kuruluşları olarak tanımlamaktadır. Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nde hastaneler, "hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin, ayakta veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri aynı zamanda doğum yapılan kurumlar" olarak tanımlanmaktadır.

Sağlık kurumlarının temel özellikleri şunlardır:

- ✚ Çıktının tanımlanması ve ölçümü güçtür.
- ✚ Sağlık kurumlarında yapılan işler oldukça karmaşık ve değişkendir.
- ✚ Sağlık kurumlarında gerçekleştirilen etkinliklerin büyük kısmı acil ve ertelenemez niteliktedir.
- ✚ Yapılan işler, hata ve belirsizliklere karşı oldukça duyarlıdır ve tolerans gösteremez.
- ✚ Sağlık kurumlarında uzmanlaşma seviyesi çok yüksektir

Sağlık Kurumlarında Uygulanacak Maliyet ve Finansal Analizleri Farklı Kılan Özellikler

Sağlık kurumlarında maliyet muhasebesinin amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- ❖ Sağlık kurumlarında poliklinik, klinik, teşhis ve görüntüleme üniteleri gibi departmantal maliyetler ve kurumsal (toplam) maliyetlerin tespiti.
- ❖ Birim maliyetlerin belirlenmesi. Bu maliyetler arasında; yatan hasta maliyeti, hasta günü başına maliyet, eğitim saati başına maliyet, tetkik başına maliyet, hasta yatağı başına maliyet, hastalığa özgü maliyetler gibi maliyetler yer alır.
- ❖ Finansal tablolarının hazırlanmasında maliyetler verileni kullanmak (Gelir Tablosu ve Bilanço) hazırlarken Satılan Mamullerin Maliyeti Tablosunu kullanmak).

Sağlık Kurumlarında Muhasebe Uygulamaları

Hastane muhasebesi, hastane işletmeleri için finansal sonuçlar doğuran ekonomik olaylara ilişkin verileri toplayan, belli yasalar uyarınca bu verileri kaydederek sınıflayan, analiz yoluyla değerlendiren ve elde ettiği sonuçları belirli yasalar uyarınca belirli biçim ve usullerle ilgililere sunan sistematik bir bilgi sağlama düzenidir. Özel hastanelerde hastane finansal muhasebesi uygulamaları tamamen Tekdüzen Hesap Planına göre yapılmaktadır. Ülkemizde özel hastaneler Halka Açık Anonim Şirket ve halka açık olmayan ticari işletme statülerinde faaliyet göstermektedir. Halka Açık Anonim Şirket statüsündeki Acıbadem ve Lokman Hekim Hastaneleri Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'na tabi olan sağlık kurumlarıdır. Bu hastaneler dışındaki özel hastanelerin muhasebe konusunda, şirketlerin takip etmek zorunda olduğu yasal çerçeve; Vergi Usul Kanunu, Tek Düzen Hesap Planı'na dayalı Muhasebe Sistemi ve Türk Ticaret Kanunu tarafından düzenlenmektedir. Kamu hastanelerinde görülen muhasebe uygulamalarının başında genel ve merkezi bütçe muhasebeleri gelmektedir. Sağlık Bakanlığı ve Milli Savunma Bakanlığı'na ait hastaneler merkezi yönetim bütçesinin genel bütçe kapsamındaki idareleri olduğu için genel bütçe muhasebesine, üniversite ve belediye hastaneleri merkezi yönetim bütçesinin özel bütçe kapsamındaki idareler olduğu için merkezi yönetim özel bütçe muhasebesine tabidir. Sağlık hizmeti veren kurumun dernek ve vakıf statüsünden olması ya da kamu hastaneleri bünyesinde vakıf veya dernek statüsünde hizmet veren bir yapı olması durumunda dernek veya vakıflar muhasebesi uygulanmaktadır. Bu muhasebeler ile ilgili mevzuat; Dernekler Kanunu, Türk Medeni Kanununun Vakıflar Hakkındaki Tüzüğüdür. İlgili kurumlar ise İçişleri Bakanlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğüdür. Kamu hastanelerinde görülen muhasebe uygulamalarından biri de

