

Bölüm 11

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE (HASTANELERDE) MALİYET ANALİZİ VE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Fatma TEMELLİ¹

GİRİŞ

Hızla gelişen hizmet sektörlerinden birisi de sağlık sektörüdür. Günümüzde sağlık işletmeleri, ülke ekonomilerinin önemli bir parçasını oluşturan hizmet sektörlerinden biridir. Sağlık işletmeleri, hem kişilerin ve toplumların sağlığı üzerinde doğrudan etkiye sahip olması, hem de sağlık hizmetleri maliyetlerinin ve ayrılan kaynakların giderek artması nedeniyle önemli bir yere sahiptir.

Türkiye’de hizmet sektörü hızlı bir şekilde büyümüştür. Bu büyüme, sağlık sektöründe de yaşanmış ve sağlık sektörünün hizmet sektörü içindeki payı giderek artmıştır (Aslan, 2003: 6). Sağlık sektörü; sektörü oluşturanlar, ürün ve hizmetleri sağlayanlar, hizmetleri üstlenenler ve tüketicilerin beraber oluşturduğu bir sistemdir (Odabaşı, 1994: 26). Sağlık işletmelerinin verdiği hizmetler yakın geçmişe kadar uzun bir zaman boyunca sadece hastalıkların tedavisi olarak değerlendirilse de, günümüzde insan sağlığıyla ilgili bilgi seviyesinin artması ve sağlık alanındaki çalışmaların daha çok sağlığın kaybedilmeden önce kazanılmasına yönelik olarak yapılmasıyla farklı değerlendirilmektedir (Göktürk, 2012: 6). Sağlık hizmetleri içinde hastanelerin her zaman özel bir yeri olmuştur. Bunun önemli bir nedeni, bütün hizmet zinciri içinde en çok kaynağın hastanelerde tüketilmesidir. Sağlık hizmeti veren hastaneler bir işletme olması bakımından gerek işçilik maliyetleri, gerekse ilk kuruluş aşamasındaki bina ve tıbbi donanım maliyetleri ve faaliyetlerini devam ettirme esnasında kullanılan özellikle ilaç, tıbbi malzemelerin maliyetleri açısından sermaye yoğun işletmeler kategorisinde tanımlanabilir (Cooper, 1994: 20). Hastaneler hem kamu sektöründe hem de özel sektörde sağlık hizmeti sunarken, hizmetin kalitesini düşürmemek ve ellerindeki kıt kaynakları en etkin ve verimli şekilde kullanmak durumundadırlar. Hastaneler; bir yandan tedavi hizmetlerini gerçekleştiren ve iktisadi teşebbüs kurallarına bağlı faaliyet gösteren bir işletme, bir yandan da sağlık ve diğer tüm personelin

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, ftemelli@agri.edu.tr

tadır. Fakat bu sorunların olması, maliyet tespiti yapılamayacak anlamına gelmemektedir.

Sağlık şletmelerinde maliyetleri hesaplamak oldukça zor ve karmaşık bir süreçtir. Sağlam bir maliyet analizi için sağlam bir muhasebe sistemi alt yapısı gerekmektedir. Sağlık şletmeleri, hizmet üretimi ile ilgili yaptığı giderlerin tamamını 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'na devrederler. Hastane şletmeleri hizmet üreten şletmeler olduğu için 710, 720 ve 730 hesapları kullanılmaz. Hastane şletmelerinin üretim maliyetlerini kaydettiği 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı'nda yer alan tutar, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı'nın alacağı karşılığında, 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı'nın borcuna devredilir. Buradan da 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabı'na devredilerek, kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır.

En karmaşık yapılara sahip sağlık şletmeleri olan hastanelerde maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulmasında çeşitli yöntemler kullanılır. Hastane şletmeleri bu yöntemlerden kendileri için uygun olanları seçerek kendi maliyet muhasebesi sistemini oluştururlar. Sonuç olarak; maliyet muhasebesinin sunacağı doğru ve zamanlı maliyet bilgileri sağlık şletmeleri olan hastaneler için son derece önemlidir. Maliyet muhasebesinin doğru ve zamanlı maliyet bilgisi üretebilmesi için, yöneticiler tarafından maliyet bilgilerinin yönetim kararlarında kullanılması, etkin bir maliyet muhasebesi sistemi anlayışının benimsenmesi ve her bir hastanenin kendi ihtiyaçları doğrultusunda maliyet muhasebesi sistemini oluşturarak bu sistemi devam ettirmesi önemlilik arz etmektedir.

KAYNAKLAR

- Acar, D. & Kahramanoğlu, A. (2017). Sağlık şletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi ve Faaliyet Bölümleri Standardına Göre Transfer Fiyatlaması: Bir Kamu Hastanesinde Uygulama, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 20(2), 111-128.
- Ağırbaş, İ. (2014). *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi*, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Akpınar, S. & Karabay, D. (2017). Sağlık Kurumlarında Birim Maliyet Hesaplama: Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Poliklinik Uygulaması, *İşletme Bilimi Dergisi (JOBS)*, 5(2), 199-215.
- Arslan, E., Önder, N.T., Kayalı, S., Keskin, Z. & Yiğit, Ö. (2015). Kamu Hastanelerinde Branş Bazında Hasta Başı Maliyet Analizi (İstanbul Eğitim ve Araştırma Hastanesi Örneği), *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 2(1), 40-52.
- Aslan, ř. (2003). *Hastane şletmelerinde Örgütsel Çatışma: Teori ve Örnek Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye.
- Cooper, P.D. (1994). *Health Care Marketing: A Foundation for Managed Quality*, United States: Aspen Publishers.
- Dayı, F. (2013). *Sağlık şletmelerinde Uygulamalı Finansal Analiz*. Bursa: Ekin Yayınevi.

- Durukan, S., Akar, Ç. & Şahin, İ. (2007). Seçilmiş Hastanelerde Karşılaştırılmalı Poliklinik Gider Yeri Birim Maliyetleri, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 10(1), 19-47.
- Erkol, Ü. & Ağırbaş, İ. (2011). Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama, *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 64(2), 87-95.
- Gottret, P. & Schieber, G. (2006). *Health Financing Revisited A Practitioner's Guide*. Washington: The World Bank.
- Göktürk, İ.E. (2012). Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye.
- Ildır, A. (2008). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme İle Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi ve Performans Yönetimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Karakaya, M. (2014). *Maliyet Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karasiöglü, F. & Çam, A.V. (2008). Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(1), 15-24.
- Koçyiğit, S. (2006). Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Hastane Uygulaması, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara, Türkiye.
- Mut, S. & Ağırbaş, İ. (2017). Hastanelerde Maliyet Analizi: Ankara'da Hizmet Sunan İkinci Basamak Bir Kamu Hastanesi'nde Uygulama, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 202-217.
- Mutlu, A. & Işık, A.K. (2012). *Sağlık Ekonomisine Giriş*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Ocak, S., Gider, Ö., Top, M. & Akar, Ç. (2004). Muğla Devlet Hastanesi Tomografi Ünitesi Maliyet-Hacim-Kâr Analizi, *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 7(1), 3-38.
- Odabaşı, Y. (1994). *Sağlık Hizmetleri Pazarlaması*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- Saltık, A. (1996). *Çağdaş Sağlık Anlayışı*. İşyeri Hekimliği Ders Notları, Ankara: Türk Tabipleri Birliği Yayını.
- Seldüz, H. (2013). *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Haritaları Temelinde Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Shepard, D.S., Hodgkin, D. & Anthony, Y. (2000). *Analysis of Hospitals Costs: A Manuel for Managers*, World Health Organization Report, Geneva, Switzerland.
- Sözen, C. & Özdevecioğlu, M. (2002). *Sağlık Hizmetlerinde ve Sağlık İşletmelerinde Yönetim*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Top, M. & Yıldırım, H.H. (2000). *TCDD Ankara Hastanesi'nde Maliyet Performans Analizi: 1996 Yılı Verilerine Dayalı Bir Uygulama*, 1. Ulusal Sağlık İdaresi Kongresi Bildiri Kitabı.
- Ünal, E. (2013). *Sağlık Ekonomisi ve Yönetimi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Yeğınboy, E.Y. (1992). Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi ve Hastane İşletmeleri İçin Bir Model Önerisi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye.
- Yiğit, Ç., Peker, S., Cankul, İ., Kostik, Z., Alkan, M., Özer, M., Demir, C., Aktan, T. & Akdeniz, A. (2003). GATA Eğitim Hastanesinde Yatan Hasta Maliyetinin Belirlenmesi, *Gülhane Tıp Dergisi*, 45(3), 233-243.
- Yükçü, S. (2014). *Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örneklili Genel Muhasebe*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Yükçü, S. & Yüksel, İ. (2015). Hastane İşletmelerinde Kısıtlar Teorisi Yaklaşımı ve Örnek Bir Uygulama, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(3), 557-578.
- Yükçü, S. (2018). *UFRS Örneklili, ERP Açıklamalı Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi.