

DOI: <https://doi.org/10.34137/jilses.578546>

Geliş Tarihi: 16-06-2019

Received: 16-06-2019

Kabul Tarihi: 11-05-2020

Accepted: 11-05-2020

Makale Türü: *Araştırma Makalesi*

Research Type: *Research Article*

Ertas, A. (2020). Sağlık ve Sanayi İşletmelerinde Maliyetleme Karşılaştırması. *The Journal of International Lingual Social and Educational Sciences*, 6(1), 104-112. DOI: <https://doi.org/10.34137/jilses.578546>



## Sağlık ve Sanayi İşletmelerinde Maliyetleme Karşılaştırması \*

Abdulaziz ERTAŞ<sup>1</sup>

### Öz

*Üretim işletmelerinde maliyet tespiti ve kontrolü karlılık ve verimlilik açısından önem arz etmektedir. Modern maliyetleme, mamul üretimi yapan işletmelerde sıklıkla kullanılmaktadır. Hizmet işletmesi olarak ifade edilen hastaneler, üretim işletmeleri olup maliyet tespiti yapmaktadırlar. Ancak maliyetlerin tespiti sanayi işletmeleri ve diğer hizmet işletmelerinden farklılıklar içermektedir. Bu farklılıkların başında hastane işletmelerinin yapısı, stoklama yöntemleri, üretim süreci ve üretim çıktıları olmaktadır.*

*Nitel bir araştırma ile, sanayi üretimi yapan işletmeler ile sağlık hizmeti üreten işletmelerin maliyetleme süreci ve maliyetleme farklılıkları karşılaştırılarak muhasebecilere ve stratejik maliyet yöneticilerine yöntem farklılıkları ortaya konacaktır.*

*Birden fazla sektörde faaliyet sürdürebilen İşletmeler gelecekle ilgili stratejik kararların alınmasında anlamlı finansal bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Çalışmanın, maliyet muhasebeleştirilmesi, kontrolü ve planlaması açısından kullanıcılara ve işletmelere katkı sağlayacağı umulmaktadır.*

**Anahtar Kelimeler:** *Maliyet Muhasebesi, Sağlıkta Maliyet Uygulamaları, Maliyet Yönetimi*

## Cost Comparison In Health And Industrial Enterprises

### Abstract

*Cost finding and control in production enterprises are important for profitability and productivity. Modern costing is frequently used in manufacturing companies. Hospitals, which are known as service enterprises, are production enterprises and they find the cost. However, the cost finding includes differences from industrial enterprises and other service enterprises. These differences are the structure of hospital enterprises, stocking methods, production process, and production output differences.*

*In qualitative research, the differences in costing processes and costing differences between industrial manufacturing enterprises and healthcare enterprises will be introduced to accountants and strategic cost managers.*

*Enterprises that can operate in more than one sector need meaningful financial information in making strategic decisions about the future. The study is expected to contribute to users and businesses in terms of cost accounting control and planning.*

**Keywords:** *Cost Accounting, Cost Applications in Health, Cost Management*

\* Bu çalışma 18-19-20 Nisan 2019 tarihleri arasında gerçekleşen 6. Uluslararası Sosyal Beşeri ve İdari Bilimler Sempozyumunda sunulan sözlü bildirinin genişletilmiş halidir.

<sup>1</sup> Öğr. Gör. Dr. Afyonkarahisar Sağlık Bilimleri Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Fakültesi, [aertas4@hotmail.com](mailto:aertas4@hotmail.com), [aertas@aku.edu.tr](mailto:aertas@aku.edu.tr), <https://orcid.org/0000-0002-3074-5631>

## Giriş

Ekonomik ve teknoloji alanlarında yaşanan gelişmeler ürün ve hizmet üretiminde çeşitliliği arttırmış, ana ve yan ürün/hizmetler ortaya çıkmıştır. Bununla beraber üretim teknolojilerinde ve üretim sistemlerinde gelişmeler olmuştur. Ortaya çıkan gelişmeler maliyet muhasebesi tabanlı karar alma süreçlerini etkilemiştir. Ancak sektörde maliyetleme tekniklerin gelişiminin aynı olmadığı gözlemlenmiştir.

Sanayi sektöründe geleneksel maliyet muhasebesi teknikleri ile mamul maliyeti ve diğer maliyet muhasebesi amaçları sağlanabilmektedir. Sağlık sektöründe ise maliyet muhasebesi amaçları, sektörün kendi yapısı nedeni ile çok sağlıklı gerçekleştirilememektedir.

Sanayi sektöründe fiyatlama çoğunlukla piyasa kuralları içinde gerçekleşmektedir. Ülkemizde sağlık kurumlarında hizmet fiyatlandırılması ise Sağlık Uygulama Tebliğindeki (SUT) fiyat tarifelerine göre yapılmaktadır. Bu nedenle sunulan sağlık hizmetlerin satış fiyatının işletmelerce belirlenememesi, maliyetlerin kontrolünü daha önemli hale getirmektedir (Bozdemir, 2016:14).

Sanayi üretimi yapan işletmeler ile sağlık hizmeti üreten işletmelerinin stok politikaları, personel ve ücret politikaları gibi üretim maliyetini etkileyen birçok unsorda farklılıklar mevcuttur.

Çalışmada sanayi ve sağlık işletmelerinin üretim faaliyeti ile ilgili stok politikaları, maliyet unsurları, gider dağıtımı ve muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar ve benzerlikler üzerinde durulacaktır. Maliyet yönetimi açısından bahsedilen maliyet unsurları kapsamında öneriler yapılacaktır.

## Maliyet Muhasebesi Amaçları

Maliyet, girdi olarak tanımlanan üretim araçlarının hammadde, iş gücü, teknoloji, sermaye ve diğer kaynakların mamul veya hizmet üretimi üretmek amacıyla tüketilmesinin parasal karşılığıdır (Kaygusuz, Dokur, 2014:14).

Maliyet muhasebesi, mal veya hizmetlerin üretilmesi için katlanılan fedakârlıkların toplamını göstererek, maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu, giderlerin çeşitlerini ve giderleri gider yerleri bakımından sınıflandırarak kaydedip raporlanmasını sağlayan işlemlerin bütünüdür (Akdoğan, 1998:5-6).

Maliyet muhasebesinin en temel amacı, işletmenin üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmetlerin maliyetlerini mümkün olduğunca sağlıklı bir biçimde saptayabilmektir. Sanayi işletmelerinin üretim sonucu mamul oluşurken, sağlık işletmelerinin çıktısı sağlık hizmetidir. Bu açıdan hizmet maliyeti, hizmetleri üretebilmesi için hizmet işletmesinin tükettiği kaynakların para ile ölçülen değeri şeklinde tanımlanabilir (Kısakürek, 2010:232). Maliyet muhasebesinin amaçları tablo 1' verilmiştir.

**Tablo 1:** Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Üretilen <b>mamul</b> maliyetini hesaplamak</li> <li>• Planlama, kontrol ve stratejik kararlar için bilgi sağlamak.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Üretilen <b>hizmet</b> maliyetini hesaplamak</li> <li>• Planlama, kontrol ve stratejik kararlar için bilgi sağlamak.</li> </ul>

Maliyet muhasebesinin klasik amaçları sanayi ve hizmet işletmelerinde aynıdır. Üretilen birim maliyet sanayi ve hizmet işletmelerinde farklı telaffuz edilmektedir

## Kullanılacak Maliyet Hesapları

Tek düzen hesap planında yer alan üretim gider hesapları, 7/A ve 7/B olarak ayırma tabi tutulmuştur.

**Tablo 2:** İşletme Tipine Göre Kullanılacak Maliyet Hesap Tipi

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
7/A maliyet hesapları, 3 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile, aktif toplamı veya net satışları toplamı belirlenen tutarları aşan (10 Sıra No.lu MSUG Tebliği ile aktif toplamı için <b>3.449.600 TL</b> ve net satış hasılatı için <b>6.899.400 TL</b> ) üretim ve hizmet işletmeleri için zorunlu hale getirilmiştir. (Yeniden Değerleme oranı %23,73)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gerek MSUG Tebliği ile aktif toplam ve net satış hasılat tutarları gereği 7/A kullanım koşulları, gerekse,</li> <li>• 13.06.1999 tarihli Döner Sermaye işletmelerine yönelik yönetmelikle hastaneler için TMS ve gider hesaplarının tutulmasında 7/A seçeneği zorunlu hale getirilmiştir.</li> </ul>

## Stoklar

MSUGT yer alan hesap planında stok grubu “15. Stoklar” başlığında ifade edilmektedir. Tebliğde yer alan hesap planında ticaret ve sanayi işletmeleri ile ilgili hesaplara yer verilirken, hizmet sektörü için de stok grubu aynı mantıkla işlenmiştir.

Sanayi üretimi yapan işletmelerde üretimi kısmi tamamlanan ürünler “151 Yarı Mamüller Hs.” da kayda alınırken, tamamlanan mamullerin “152 Mamüller Hs.” stoklarına devredilmektedir. Sağlık hizmet üretiminde tamamlanan hizmetin stoklanmadığı, hizmetin faturalandırılmasından sonra satılan hizmet maliyeti ile sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Ancak TMS 2 Stoklar standardı “Hizmet sunulma durumunda, stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar” demek sureti ile hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabileceği, henüz tamamlanmamış hizmet üretimleri için yapılan maliyetlerin izlenmesinde “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”na, üretimi tamamlanmış ancak henüz satışı yapılamamış stok niteliğindeki hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde ise “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nın kullanılması literatürde yer almaktadır (Bozdemir, 2016:14-17).

**Tablo 3:** İşletme Tipine Göre Kullanılacak Stok/Maliyet Hesapları

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
150. İlk Madde ve Malzeme	150. İlk Madde ve Malzeme
<b>151. Yarı Mamuller - Üretim</b>	<b>154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı</b>
<b>152. Mamuller</b>	<b>155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı</b>
153. Ticari Mallar	157. Diğer Stoklar
157. Diğer Stoklar	158. Stok Değer Düşüklüğü Karşı (-)
158. Stok Değer Düşüklüğü Karşı (-)	159. Verilen Sipariş Avansları
159. Verilen Sipariş Avansları	

## Maliyet Unsurları

Sanayi işletmesi yöneticileri ve hastane yöneticileri işletmelerinde mevcut durumları analiz etmek, geleceğe ilişkin planlar yapmak ve bazı stratejik kararlar almak için sunmuş oldukları hizmetin veya ürettikleri mamulün maliyetini ve bu maliyetlerin hangi unsurlardan oluştuğu hakkında bilgi sahibi olmak zorundadırlar. Bu maliyet unsurlarıyla ilgili bilgilere ancak maliyet muhasebesi uygulamaları ile ulaşılabilir. Tek düzen hesap planında yer alan 7/A hesap grubu, maliyet unsurlarının işletmedeki hangi fonksiyonu yerine getirdiği ile ilgili olup bu hesaplar; gider hesapları, gider yansıtma hesapları ve fark hesapları olmak üzere üç ana gruptan oluşmaktadır.

7/A seçeneğindeki maliyet hesapları fonksiyon esasına göre oluşturulmuştur. Oluşan giderler eş zamanlı kayıt yöntemi ile kayıt altına alınır. Buna göre giderler ilgili hesaplara yazıldıktan sonra, gider yerine ve gider çeşidine göre kaydedilmelidir (Lazol, 2002:63). Bununla beraber işletme tipleri itibarı ile kullanılacak maliyet hesapları Tablo 4’te verilmiştir.

Ana Hesap  
Gider Yeri  
Gider Çeşidi  
Detay Hesap

**Tablo 4:** İşletme Tipine Göre Kullanılacak Maliyet Hesapları

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	<b>740 Hizmet Üretim Maliyeti</b>
720 Direkt İşçilik Giderleri	750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri
730 Genel Üretim Giderleri	760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
740 Hizmet Üretim Maliyeti	770 Genel Yönetim Giderleri
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	780 Finansman Giderleri
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	
770 Genel Yönetim Giderleri	
780 Finansman Giderleri	

Tablo 4’te mamul üretimi yapan sanayi işletmelerinde üretim giderleri, fonksiyonel gider hesapları olan 710, 720, 730 kodlu gider hesaplarına göre işlenir. Ancak üretim giderleri, ilgili oldukları üretim gider yerlerine ve gider çeşitlerine göre de izlenmelidir. Gider çeşitleri sabit değişken ve yarı değişken olarak tasnifi mümkün olup bu ayırım işletmelere göre değişkenlik gösterebilmektedir (Kaygusuz, Dokur, 2014:51).

Sağlık işletmelerinde giderler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanmaktadır. Sağlık işletmelerinde giderlerinin direkt ve endirekt şeklinde ayrılması doğru bir maliyet hesaplaması yapılması ve giderlerin kontrolü bakımından önemlidir (Büyükmirza, 2014:103-104). Yapılan gider ayırımı 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabının altında detay olarak işlenmesi mümkündür. Direkt giderler doğrudan doğruya hasta maliyetlerine aktarılırken, endirekt giderler dolaylı bir şekilde hasta maliyetlerine aktarılabilir (Mert, 2012:112). Sağlık işletmelerinde gider ayırımı ve dağıtımının yapılmasında uygulama birliğinin olmadığı gözlemlenmiştir.

## Gider Dağıtımı

Maliyetleme çalışmaları özellikle sağlık hizmetleri için oldukça karmaşık bir işlemdir. Bu karmaşık analizin doğru sonuçlar verebilmesi için, süreç içerisinde bazı önemli unsurların belirlenmiş olması gerekir. Bunlar (Young,2014);

- Nihai maliyet nesnesinin belirlenmiş olması
- Esas ve destek(yardımcı) üretim maliyet alanların belirlenmiş olması
- Direkt ve endirekt maliyetlerin belirlenmiş olması
- Yardımcı üretim yeri maliyet alanları için doğru dağıtım anahtarlarının belirlenmiş olması
- Maliyet dağıtım yönteminin işletmenin üretim yapısına göre belirlenmiş olması
- Birim maliyetleme için üretim biriminin doğru belirlenmiş olması gerekmektedir.

Bu noktada birim maliyetleme süreci, birinci dağıtım, ikinci dağıtım ve üçüncü dağıtım şeklinde, üç temel adımdan oluşmaktadır. Birinci dağıtım giderler ile gider yerlerinin uyumlaştırılması aşamasıdır. İkinci dağıtım esas üretim gider yeri dışında kalan ve esas üretim gider yeri veya işletmenin tümü için ortak bir üretim alanı niteliğine sahip “yardımcı üretim gider yerleri” toplanan maliyetlerin, uygun dağıtım anahtarları ile esas üretim gider yerlerine dağıtılması aşamasıdır. Üçüncü dağıtım ise, esas üretim gider yerinde toplanmış olan toplam maliyetin, üretim birimlerine yüklendiği düzeydir (Özgülbaş, 2014:27). Gider dağıtımında uygulanabilecek gider dağıtım anahtarları Tablo 5’te verilmiştir.

**Tablo 5:** Gider Kalemleri ve Gider Dağıtım Ölçüleri

Giderler	Dağıtım Anahtarı
Elektrik Gideri	Giriş sayısı
Su Gideri	Musluk sayısı
Haberleşme Giderleri	Personel sayısı
Isınma Gideri	m <sup>2</sup> olarak kullanım alanı
Temizlik Gideri	m <sup>2</sup> olarak kullanım alanı
Yemekhane Gideri	Öğün ücreti*personel sayısı
<b>Tıbbi Atık Gideri</b>	<b>Uzman görüşüne göre yüzdeler dağılımı</b>
Demirbaş Amortisman	Demirbaş değerinin %10’u
Bakım-Onarım	Tıbbi cihaz sayısı
Bina kira gideri	m <sup>2</sup> olarak kullanım alanı

(Tekir ve diğerleri, 2019:105).

Sanayi işletmelerindeki gider dağıtımını, üretim merkezlerine, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin dağıtım standardı ve mamul maliyetine aktarımı standardı kalıplaşmış bir yapıya sahiptir. Uygulamada sağlık işletmelerinde ortaya çıkan ve direkt dağıtım yapılamayan giderlerin dağıtımında aynı standartlar oluşmamıştır.

## Muhasebeleştirme İşlemleri

Muhasebeleştirme işlemlerinde sanayi üretimi yapan işletmeler ve sağlık hizmeti üreten işletmelerde farklılıklar mevcuttur. Söz konusu sağlık hizmetleri tamamlandığında yapılan işlemlere karşılık SUT’de belirtilen fiyatlar üzerinden faturalandırma işlemi tamamlanarak, “600 Yurtiçi Satışlar Hesabı”na alacak, buna karşın ilgili ticari alacaklar hesabına borç kaydedilir. Yapılmış olan maliyetler ise “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyeti Hesabı”ndan sonuç hesabı olan “622 Satılan Hizmetin Maliyeti Hesabı”na devredilmelidir

**Tablo 6:** Malzeme Alış

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
150 İlk Madde ve Malzeme İlgili Hesaplar	150 İlk Madde ve Malzeme İlgili Hesaplar

Her iki işletme modelinde üretimde kullanılacak ilk madde ve malzeme alımları benzer niteliktedir.

**Tablo 7:** Giderlerin Fonksiyonel Gider Hesaplarına Aktarılması

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
710 Direkt İlk Madde ve Malz. Gd. 720 Direkt İşçilik. Gd 730 Genel Üretim Gd. 750 Araştırma Ve Geliştirme Gd. 760 Pazarlama, Satış Ve Dağ. Gd 770 Genel Yönetim Gd. 780 Finansman Gd İlgili Hesaplar	740 Hizmet Üretim Maliyeti  750 Araştırma Ve Geliştirme Gd. 760 Pazarlama, Satış Ve Dağ. Gd 770 Genel Yönetim Gd. 780 Finansman Gd. İlgili Hesaplar

Oluşan maliyetler uygun gider anahtarları kullanılarak ilgili fonksiyonel giderlere aktarılır. Sanayi işletmesinde üretim maliyetleri 710, 720, 730 kodlu üretim hesaplarına aktarılırken, sağlık işletmelerinde 740 kodlu hesapta toplanmaktadır.

**Tablo 8:** Giderlerin Stok hesaplarına Aktarılması

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
151 Yarı Mamul (Üretim) Hs. 711 Direkt İlk Mad ve Malz.Gd. Yansıtma Hs. 721 Direkt İşçilik. Gd. Yansı. Hs. 731 Genel Üretim Gd Yansıtma Hs	

Sanayi işletmelerinde henüz tamamlanmamış ürünler yansıtma hesapları kullanılarak “151 Yarı Mamul/Üretim Hs.”na aktarılır. Literatürde henüz tamamlanmamış hizmet üretimleri için yapılan maliyetlerin izlenmesinde “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”na, üretimi tamamlanmış ancak henüz satışı yapılamamış stok niteliğindeki hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde ise “155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı” kullanılabilirliğini belirten çalışmalar yer almaktadır. Ancak TDHT’de yer almadığı için kullanılmamıştır.

**Tablo 9:** Yarı Tamamlanan Stokların Mamul Stokları Hesaplarına Aktarılması:

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
152 Mamul Stokları Hs. 151 Yarı Mamul (Üretim) Hs.	

Tablo 9’da tamamlanan yarı mamuller tamamlanan kısmı, “152 Mamul Stokları Hesabı”na aktarılır.

**Tablo 10:** Giderlerin Sonuç Hesaplarına Aktarılması

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
630 Araştırma ve Geliştirme Gd.	630 Araştırma ve Geliştirme Gd.
631 Pazarlama Satış ve Dağ. Gd.	631 Pazarlama Satış ve Dağ. Gd.
632 Genel Yönetim Gd.	632 Genel Yönetim Gd.
660 Kısa Vadeli Borçlanma Gd.	660 Kısa Vadeli Borçlanma Gd.
661 Uzun Vadeli Borçlanma Gd.	661 Uzun Vadeli Borçlanma Gd.
751 Ar. ve Gel. Gid. Yansıt. Hs.	751 Ar. ve Gel. Gid. Yansıt. Hs.
761 P. Satış ve Dağ. Gid. Yansıt. Hs.	761 P. Satış ve Dağ. Gid. Yansıt. Hs.
771 Gen. Yön. Gid. Yansıtma Hs.	771 Gen. Yön. Gid. Yansıtma Hs.
781 Finansman Gid. Yansıtma Hs.	781 Finansman Gid. Yansıtma Hs.

Faaliyet giderleri, her iki işletme türünde sonuç hesaplarına aktarım aynıdır.

**Tablo 11:** Giderlerin Sonuç Hesaplarına Aktarılması

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
620 Satılan Mamullerin Maliyeti Hs. 152 Mamuller Hs.	622 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. 741 Hiz. Ürt. Maliyeti Yans. Hs.

Sanayi işletmelerinde üretimi tamamlanıp, satışı gerçekleşen mamüller stoktan çıkartılarak sonuç hesabına aktarılması yapılmaktadır. Sağlık işletmesinde teşhis ve tedavi üretim maliyetleri TDHT’de stoklanmadığı için, “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” kullanılarak sonuç hesabına aktarılmaktadır.

**Tablo 12:** Gider ve Sonuç Hesaplarının kapatılması

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
751 Ar. Ve Gel. Gid. Yansıtma Hs.	741 Hiz. Ürt. Maliyeti Yansıtma Hs.
761 P. Satış ve Dağ. Gid. Yansıtma Hs.	751 Ar. ve Gel. Gid. Yansıtma Hs.
771 Gen. Yön. Gid. Yansıtma Hs.	761 P. Satış ve Dağ. Gid. Yansıtma Hs.
781 Finansman Gid. Yansıtma Hs.	771 Gen. Yön. Gid. Yansıtma Hs.
710 Direkt İlk Mad ve Malz. Gd.	781 Finansman Gid. Yansıtma Hs.
720 Direkt İşçilik. Gd.	622 Hizmet Üretim Maliyeti
730 Genel Üretim Gd.	630 Araştırma ve Geliştirme Gd.
	631 Pazarlama Satış ve Dağ. Gd.
	632 Genel Yönetim Gd.
	660 Kısa Vadeli Borçlanma Gd.
	661 Uzun Vadeli Borçlanma Gd.

## Satış İşlemleri

Sağlık işletmelerinin diğer hizmet işletmeleri veya sanayi işletmelerinden en önemli farkı, hizmeti alan ile hizmet bedelini ödeyenin farklı olmasıdır. Sanayi veya diğer hizmet işletmelerinde satın alan ile bedel ödeyen aynı taraftır. Ancak hastanelerde hizmeti alan, hastalar olmasına karşın hizmet bedelini ödeyen ya hastanın kendisi ya da çoğu zaman SGK'dır. Bu nedenle bedel ödemesi yapacak SGK'nın ödemeleri bir prosedür dahilinde yapacağı açıktır. Bu prosedür Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) kapsamında yürütülmekte olup fiyat ve ücretlendirme (SUT) kapsamında yapılmaktadır. Örneğin yoğun bakım ünitelerinden herhangi bir ek ücret alınmamakta, hizmet üretim maliyetinden ziyade SGK tarafından yoğun bakım hizmetlerine yapılacak ödemeler için SUT'taki temel düzenlemeler üzerinden faturalandırma yapılmaktadır. Bu düzenlemeler;

1. “Yoğun bakım tedavileri SUT eki EK-2/C Listesinde yer alan puanlar üzerinden faturalandırılır
2. Yoğun bakım tedavileri SUT eki EK-2/C Listesinden faturalandırıldığında kan ürünleri işlem puanına dahildir.
3. Yoğun bakımda yatan hastanın, yattığı ilk gün ile vefat ettiği veya yoğun bakımdan çıkarıldığı gün ya da başka bir sağlık hizmeti sunucusunun yoğun bakım servisine sevk edildiği gün verilen sağlık hizmetleri, hizmet başına ödeme yöntemiyle faturalandırılır
4. Yoğun bakım tedavisi sürmekte iken; EK-2/C Listesinde yer alan A, B, C grubu işlemin uygulanması durumunda işlemin yapıldığı gün, tanıya dayalı yoğun bakım puanı faturalandırılabilir. Bu durumda yapılan işlemin SUT eki EK-2/B Listesinde yer alan işlem puanı ile tanıya dayalı işlemlerde ayrıca faturalandırılacak tıbbi malzeme bedelleri faturalandırılabilir. D ve E grubu işlemler yoğun bakım bedellerine dâhil olup ayrıca faturalandırılmaz (Teker ve diğerleri 2019:103).

**Tablo 13:** Satış İşleminin Muhasebe Kaydı

Sanayi İşletmesi	Sağlık İşletmesi
Satış bedelinin tahsili ile İlgili Hesaplar. 600 Yurt İçi Satışlar Hs.	Satış bedelinin tahsili ile İlgili Hesaplar. 600 Yurt İçi Satışlar Hs.

Satış muhasebe işlemleri her iki grup işletme türü için aynı olup farklılık maliyet kayıtlarında (Tablo 11) ve tahsilat işlemlerinde olmaktadır. Tahsilat sanayi işletmelerinde çoğunlukla müşterinin kendisinden alınırken, sağlık işletmelerinde SGK, özel sigorta ve/veya hasta kombinasyonlarından oluşmaktadır.

## Sonuç ve Tartışma

Sanayi işletmelerinin fiyatlaması çoğunlukla serbest piyasa şartlarında gerçekleşmektedir. Karlılığı hedefleyen işletmeler kar için satış fiyatı ile beraber verimlilik ve üretim maliyetini küçültmeye odaklanmaktadır. Bu noktada üretim maliyetlerinin takip ve kontrolü için maliyet muhasebesi verileri oldukça önemlidir. Sanayi sektöründe yoğun rekabet ve birim maliyet tespit ve kontrolünün daha kolay olması gibi nedenlerle maliyet ve maliyet muhasebesi etkin bir şekilde yürütülmektedir. Ancak sağlık sektöründe üretim maliyetlerinin önemi genellikle ihmal edilmektedir.

Sağlık hizmetlerinde kamu sektörünün büyük bir payının alması sonucu sağlık hizmetlerinin sosyal hizmet anlayışı ile yürütülmesine neden olmaktadır. Sosyal hizmetlerde karlılık ikinci planda olması ve çoğunlukla maliyet farkları devlet tarafından finanse edilmesi gibi nedenlerle üretim maliyetlerinin tespiti ve kontrolü çok önemsenmemektedir. Sağlık hizmetlerinin niteliği, maliyet yükünün karışık olması, sanayi işletmelerindeki gibi birim maliyetin tespitinin kolay olmaması ve sağlık hizmeti ile beraber eğitim hizmetinin verilmesi gibi nedenlerle maliyet muhasebesi verilerinin kullanılmadığı veya yeterince kullanılmadığı gözlemlenmiştir. Özel sektör sağlık kurumlarının daha çok bölüm bazlı maliyetleri dikkate aldıkları ancak genel üretim giderlerinin dağıtımında reel davranılmadığı dikkat çekmektedir.

Hastanelerde maliyet muhasebesi sistemlerinin uygulanamama nedenleri arasında; hastanelerin büyük çoğunluğunun kâr amaçsız çalışmaları, hastanelerde finansal yönetici yetersizlikleri, maliyet muhasebesi uygulayıcısı insan kaynakları yetersizlikleri, maliyet muhasebesi sistemi ile ilgili donanım ve yazılım yetersizlikleri ve maliyet muhasebesi uygulamalarını zorlayıcı yasal düzenleme yetersizlikleri sayılabilir. Günümüz işletmelerin büyümesi ve birden fazla sektörde faaliyet yürütmeleri, işletmelerin maliyet-kar ilişkisinin sağlıklı hesaplanması daha önemli hale getirmiştir. Çalışmada maliyet muhasebesi takibi yapan sanayi işletmeleri ve sağlık işletmelerindeki muhasebeleştirme süreci karşılaştırılmış olup maliyet muhasebesi uygulayıcıları ve kullanıcılarına katkı sağlaması amaçlanmıştır.



## Kaynakça

- Akdoğan, N. (1998). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Cem Web Ofset, 4. Baskı, Ankara.
- Bozdemir, E. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Bazı Öneriler. *Mali Çözüm Dergisi*. Sayı: Ocak-Şubat, 13-18 [http://Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicozum/133malicozum/000\\_Icindekiler.Pdf](http://Archive.İsmmmo.Org.Tr/Docs/Malicozum/133malicozum/000_Icindekiler.Pdf)
- Büyükmirza, K. (2003). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, 9.Baskı, Ankara.
- Kaygusuz, S., Dokur, Ş. (2014). *Maliyet Muhasebesi*. Dora Yayıncılık, Bursa.
- Kısakürek, M. (2010). Hastane İşletmelerinde Bölüm Maliyet Analizi. Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde Bir Uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 24, Sayı 3, 229-256.
- Lazol, İ. (2002). *Maliyet Muhasebesi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Mert, H., (2012). *Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi*. Türkmen Kitapevi, İstanbul.
- Özgülbaş, N (2014). *Sağlık Sektöründe Hizmet ve Hastalık Maliyet Analizi*, Siyasal Kitabevi, Ankara
- Teker, C., Çavmak, D., Yıldırım, B., Avcı, H. (2019). Sağlık İşletmelerinde Birim Maliyetleme: Bir Özel Hastane Erişkin Yoğun Bakım Ünitesi Uygulaması. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 22(1): 97-112
- Türkiye Muhasebe Standardı 2 (TMS 2) Stoklar, *Resmi Gazete* (25701 sayılı), Ankara

## Extended Abstract

*Cost determination and control in production enterprises are important for profitability and productivity. Modern costing is frequently used in manufacturing companies. Hospitals, which are expressed as service enterprises, are production enterprises and they determine the cost.*

*However, the determination of costs includes differences from industrial enterprises and other service enterprises. These differences are the structure of hospital enterprises, stocking methods, production process, and production output differences. In qualitative research, the differences in costing processes and costing differences between industrial manufacturing enterprises and healthcare enterprises will be introduced to accounting practitioners and strategic cost managers.*

*In this study, the differences in cost accounting of industrial and health enterprises are examined. The reasons for these differences were emphasized. Differences and similarities in accounting records are examined. Starting from the purchase of raw materials, the sending of raw materials from the warehouse to production, labor and common overheads used in the production stage were emphasized. The transformation of expenses into semi-finished and finished products in industrial enterprises is explained. Health business in Turkey Accounting Standards but not yet invoiced services can be stocked by, for not stocking the Uniform Account Notification of the cost of services not included in the accounting records storage. Since cost accounting is widely used in industrial enterprises, non-application standards of cost accounting have been established. In this respect, it is often known which costs will be direct costs and which will be indirect costs. Standards have been established which distribution key will be used for the distribution of expenses.*

*It has been observed that there are no standards regarding health centers in which expenses will be collected, which expenses will be a direct expense and which expenses will be an indirect expense. It is not always possible to determine the cost of unit service produced in the health sector and the total cost of the patient and the cost of the patient in advance when he arrives at the hospital. In the health sector, the monitoring of expenses in accounting also presents difficulties. The different clinical services of the patient and the different rates of clinical service in each patient make the cost distribution difficult.*

*The costs determined in the health sector are transferred to the resulting account using the reflection account. In case the patient is discharged, the sales are carried out with domestic sales or foreign sales account as in normal industrial enterprises.*

*In industry, the cost is easier and more standardized than the health sector, which makes it easier to determine the sales prices and the profit margin. The difficulty of cost determination in the health sector is reflected in pricing and healthy pricing cannot be made. However, it is often different from those receiving health services and paying the service price. Since the biggest service charge payer is SGK, the payments are on the initiative of SGK. Both*



*payment time and service charges are sometimes below reality. This poses significant difficulties in terms of management accounting.*

*Enterprises that can operate in more than one sector need meaningful financial information in making strategic decisions about the future. The study is expected to contribute to users and businesses in terms of cost accounting control and planning.*