

TMS-2' YE GÖRE SAĞLIK İŞLETMELERİNDE STOKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ (ÖZEL HASTANE ÖRNEĞİ)

Prof. Dr. Emine ORHANER*

Yrd. Doç. Dr. Enis Baha BİÇER**

Ebrar ILIMAN***

ÖZET

Araştırmanın amacı özel hastanelerde stok kayıtlarının TMS 2 “Stoklar” standardı açısından değerlendirilmesidir. Araştırma bir özel hastanede yapılmıştır. Nitel araştırma yöntemi ile yapılan çalışmada veriler, çalışma yapılan hastanedeki ilgili kişilerle görüşme yoluyla ve araştırmacının ilgili birimlerdeki gözlem ve çalışmaları ile elde edilmiştir. Mevcut veriler ile TMS 2 karşılaştırılmıştır. Araştırma sonucunda hastanelerde stokların kritik öneme sahip olduğu ve stok maliyetlerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir. Malzeme alım vade farkının kaydında, stok maliyetlerini belirleme yönteminde, hizmetlerin kaydında ve maliyet hesaplama yöntemlerinde hastane işlemleri ile TMS 2 arasında farklılıklar olduğu saptanmıştır. Stokların maliyetlerin belirlenmesinde, değerlendirilmesinde ve muhasebeleştirilmesinde mevcut sistemde boşluklar vardır. Bu sebeplerden, TMS 2'nin sisteme olumlu yenilikler getireceği düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Stoklar, TMS 2, Hastane, Muhasebe, Değerleme

Jel Sınıflandırması: I19, M40, M41

ACCORDING TO TMS-2 EVALUATION OF STOCK IN HEALTH ADMINISTRATION (The Case of Private Hospital)**ABSTRACT**

This research aims to inventory records in private hospitals TAS 2 "Inventories" is evaluated in terms of standard. The research was conducted at a private hospital. The data in the research conducted with qualitative research methods, through interviews with persons who are involved in working in hospitals and observation and working in the relevant departments was obtained by the researcher. Available data have been compared with TAS 2. The research results have determined that hospital to be critical of the stock and the high inventory costs. It was found to be different which the record of material purchase, the method to determine inventory costs, the record of service and in cost calculation methods between hospital procedures and TAS 2. In the current system, there are gaps in the determination, assessment and recognition of cost of inventories. Therefore, it is contemplated positive innovation will bring to the system by TAS.

* Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, ehaner@gazi.edu.tr

** Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Anabilim dalı, ebbicer@cumhuriyet.edu.tr

*** Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı, ebrarzeynep58@gmail.com

Keywords: *Inventories, TAS 2, Hospitals, Accounting, Valuation*

Jel Classification: *I19, M40, M41*

1. GİRİŞ

Sağlık harcamaları büyümeyi ve verimliliği doğrudan etkileyen harcamalardır ve sağlık hizmetlerinin maliyeti oldukça yüksektir. Özellikle hastanelerde kullanılan malzemeler oldukça pahalı, kullanımı ve saklanması daha dikkat isteyen malzemelerdir. Hastanelerde maliyete ve kaliteye etki eden en önemli iki unsur ise insan gücü ve malzemelerdir. Bu kaynakların etkin ve verimli kullanılabilmesi kaliteli hizmet verebilmek için şarttır. Sağlık hizmetleri temel kanununda sağlık hizmetleri ile ilgili olarak: “Koruyucu sağlık hizmetlerine öncelik verilmek suretiyle kamu ve özel bütün sağlık kurum ve kuruluşlarının kurulması ve işletilmesinde kaynak israfı ve atıl kapasiteye yol açılmaksızın gerektiğinde hizmet satın alınarak kaliteli hizmet arzı ve verimliliği esas alınır. Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı ilgili Bakanlığın muvafakatını alarak kamu ve özel bütün sağlık kurum ve kuruluşlarına koruyucu sağlık hizmeti görevi verir ve bu kurum ve kuruluşların bütün sağlık hizmetlerini denetler.” ifadesi yer almaktadır (Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu, Madde 3-B). En az maliyetle en fazla faydayı verecek malzemeyi sağlayabilmek için stok yönetimi gerekmektedir. Stok yönetimi; ihtiyaçların karşılanması, biriktirilmesi ve alınması gereken malzemeler arasında denge kurulması için gereken koordinasyonu yerine getirmektir (Demir ve diğerleri, 1998: 539).

Hizmet işletmelerinin en önemli halkasını oluşturan hastanelerde talebin belirsiz olması, birçok farklı disiplinin bir arada bulunması etkin bir stoklama sistemini mecbur kılmaktadır. Kullanılan malzemelerin maliyetlerinin yüksek olması, ömürlerinin kısa olması, depolama alanlarının yetersizliği fazla stok bulundurulması durumunda maliyetleri oldukça etkileyecektir. Sağlık hizmetinin aksamasının geri dönülmez sonuçlarının maliyetleri ise ölçülemeyecek derecede büyüktür. Bu yüzden yetersiz stok telafisi mümkün olmayan sonuçlar doğurabilir.

Bu sebeplerle hastanelerde stoklar kilit noktalardandır. Stokların etkinliği ve verimliliği için hastanelerde stok kontrol sistemleri oluşturulmalıdır. Stok kayıtlarının doğru tutulması ve muhasebeleştirilmesi, ilk olarak maliyetlerin doğru hesaplanması için çok önemlidir. Ayrıca; küreselleşen dünyada işletmelerin elde ettikleri finansal tabloların başka ülkelerdeki meslek mensupları tarafından da anlaşılabilir olması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu noktada muhasebe uygulamalarında var olan boşlukları, yapılan yanlışları düzeltmek, muhasebe kayıtlarının dünya standartlarına daha yakın olmasını sağlamak amacıyla standartlar oluşturulmuştur. TMS 2 “Stoklar” standardı ise stok maliyetlerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yenilikler getirmiştir. Mevcut muhasebe sisteminde stokların değerlendirilmesinde, özellikle hizmet stok değerlendirilmesinde, var olan boşluklar TMS 2 ile düzeltilmeye çalışılmıştır.

2. HASTANELERDE STOK KAVRAMI

Stok, işletmelerin ilerde kullanmak üzere buldukları malzemelerdir. Bazı kaynaklarda envanter olarak geçmektedir (Küçük, 2014: 22). İşletmeler talebe, eski deneyimlerine,

faaliyetlerine göre belirli miktarda stok bulundururlar. Sağlık işletmelerinde stok kavramı, sağlık hizmet üretimi için gerekli olan tıbbi ve tıbbi olmayan malzemeleri içerir (Yıldırım, 2013: 21). Stoklar doğru yönetilmez ise işletmelere faydadan çok zararı olabilir. Stok yönetimi işletmelerin, üretim, satış ve finans durumlarını göz önüne alarak, işletmenin yapısına uygun en ekonomik stok miktarını belirlemeyi ve stokların bu seviyede tutulmasını amaçlar. Stok yönetimiyle stok düzeyleri ve stok hareketleri sürekli kontrol edilmektedir. İşletmelerin faaliyetlerinin verimli olması stok bulundurma politikası ile yakından ilgilidir. (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2013: 163)

2.1. Stok Maliyetleri

Stoklarla ilgili olarak temel maliyet türleri şunlardır (Eren, 1997: 185-186):

- Birim maliyet (satın alma maliyeti): Stoklanan malın birim satın alma değeridir.
- Stok bulundurma maliyeti: Birim malzemeyi işletmede birim zaman dilimi için tutmanın maliyetidir. Bunlar arasında eskime, bozulma, kurulma, fire, depolama (ısıtma, havalandırma, aydınlatma, vb.) maliyetleri, sigorta ve finansman giderleri gibi maliyet unsurları bulunur.
- Sipariş maliyeti: Siparişin verilmesi ve teslimi aşamasında oluşan sabit harcamalardır. Sipariş miktarının belirlenmesi için yapılan giderler, yazışma ve haberleşme giderleri, malın nicelik ve nitelik muayenesi, geçici depolama giderlerini kapsar.
- Stoksuz kalma maliyeti: Talebin stok düzeyinin üzerinde olması durumunda ortaya çıkar. Talebin karşılanamaması müşteri ve itibar kaybına yol açmasının yanında hizmet sektöründe malın elde bulunmamasının maliyetini ölçmek mümkün değildir. Örneğin, sağlık kurumlarında ilaç, kan vb. hayati malzemeyi elde buldurmanın maliyeti ölçülemez.

2.2. Stok Kontrol Yöntemleri

Stok kontrolü, gereksinimlerin karşılanması amacıyla biriktirilmesi ve alınması gereken malzemeler arasında denge kurulması için gereken koordinasyonu kapsar (Küçük, 2014: 56). Stoklarla ilgili yapılan tüm düzenlemeler stok kontrolünü içerir. Stok kontrolünde kullanılan birçok yöntem vardır. Çalışmanın konusu hastanelerde stok kavramı olduğu için sağlık işletmelerinde kullanılan stok kontrol yöntemleri açıklanmıştır.

a) Gözle Kontrol Yöntemi: Stoklardan sorumlu kişiler tarafından deneyime dayalı olarak gözden geçirilmesi ile yapılabilen; fakat takibi zor olan bir yöntemdir. Bu işten sorumlu olan personel satın alma süreçlerini ve satın alınacak sarf malzemelerinin temin süreçlerini çok iyi bilmelidir. Eğer stok yapılan mallar çok fazla ise, sadece bireyin deneyimine dayalı ve kişiye bağlı olması nedeniyle hata ihtimali yüksek olan bir kontrol yöntemidir. Ayrıca sarf malzemeleri sistematik olarak ve son kullanma tarihlerine göre sistematik yerleştirilmemişse gözle kontrol zor yönetilir (Yıldırım, 2013: 24). Sağlık işletmelerinde tek başına kullanılamayacak bir yöntemdir.

b) Çift Kutu Yöntemi: Bu yöntemde stoklar, iki bölmeli stok yönetimi için hazırlanmış bir kutuda muhafaza edilir. Örneğin hemşire bankosunda saklanabilecek kelebek set, iğne ucu, sonda vb. gibi malzemeler için uygundur. Bu yöntemde birinci kutu tamamen tükendiğinde yeni sipariş verilir. İkinci kutudaki miktar depo olarak kabul edilir. Bu stok kontrol yöntemi genelde değeri düşük, küçük hacimli ve çok sayıdaki stok kalemlerinin kontrolünde tercih edilir (Yıldırım, 2013: 25).

c) Sabit Sipariş Miktarı Yöntemi: Stok belirli bir düzeye indiğinde, toplam stok maliyetini minimum yapacak şekilde önceden saptanmış sabit bir miktar sipariş edilir. Bu modelde bir stok kalemi için, toplam stok kontrol maliyetini minimum yapan bir sipariş miktarı, sipariş düzeyi ve emniyet stokunun hesaplanması gerekir (Küçük, 2014: 81). Sipariş miktarı sabit olmakla beraber, sipariş periyotlarının değişken olması tedarikte zorluklara neden olabilir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2013: 176). Sağlık kurumlarında talep belirsizliği sebebi ile uygun bir yöntem değildir.

d) Sabit Sipariş Periyodu Yöntemi: Bu yöntemde her stok kaleminin miktarı, önceden saptanmış belirli süreler göre tespit edilir. Bu miktar belirli bir stok düzeyine tamamlayacak sipariş verilir. Sipariş periyodu sabittir. Tüketim her periyotta farklı olabilir. Dolayısı ile verilecek sipariş miktarları farklı değerler alabilir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2013: 176). Bu yöntemde sipariş zamanının hesaplanmasında dikkatli davranılmalıdır. Sipariş periyodunun gereğinden uzun veya kısa tutulması halinde stok maliyeti artar (Küçük, 2014: 79).

e) Ekonomik Sipariş Miktarı Yöntemi: Bu yöntem stok maliyetini minimum yapmak amacıyla oluşturulmuştur. Modelin amacı stokların tüm değişken maliyetlerini minimum düzeye indirecek sipariş miktarını belirlemektir (Küçük, 2014: 84). Bu miktarı belirlemek için matematiksel işlemler yapılmaktadır.

f) ABC Yöntemi: Stok kontrolünde kullanılan temel yöntemlerden biri olan ABC yöntemi, işletmelerin genelde birçok çeşit ve boyutta, değişik önem derecesine sahip malzemelerden oluşan stok kalemlerinin toplam içindeki kümülatif yüzdelerine göre sınıflandırılması ile oluşturulur. Stok kalemleri yıllık TL bazında stok değerine göre A, B ve C biçiminde üç grupta toplanmaktadır (Küçük, 2014: 70). A Grubu stok kalemleri, toplam miktarın %10-20' sini toplam stok değerinin %70-80' ini oluşturur. En önemli gruptur. B Grubu Stok Kalemleri, toplam stok miktarının %30-40' ını oluştururken değer olarak %10-15' lik bir paya sahiptirler ve orta derecede önemli gruptur. C grubu stok kalemleri, miktar olarak %40-50 stok değeri olarak sadece %5' lik paya sahiptir. En az önemli gruptur. A grubundaki stokların pahalı olması nedeniyle stok seviyesinin düşük tutulması ve yakından sıkı kontrol edilmesi gerekir. Parasal değeri az olan, bunun yanı sıra sayıca çok olup stok kalemleri içerisinde büyük yer tutan C tipi malzemeler için, kurulacak olan kontrol sisteminin fazla ayrıntılı olmasına gerek yoktur (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2013: 178).

g) VED Yöntemi: Genellikle sağlık kurumlarında ilaç ve tıbbi malzemelerin kontrolünde kullanılan bu yöntem, İngilizce, Vital, Essential, Desirable (VED) kelimelerin baş harflerinden oluştuğu için VED yöntemi olarak isimlendirilir. VED yöntemi ilaç ve malzemeleri önem derecesine göre 3 gruba ayırmaktadır. Bu yöntemde önem derecesi ilaçların

ve malzemelerin insan hayatı açısından taşıdığı değere göre belirlenmektedir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2013: 179).

Birinci grup (V Grubu) malzeme ve ilaçlar; hayati önem taşıyan, mutlaka sağlık kurumunda bulunması gerekli tıbbi sarf malzemeleri, iğne ve kateterler, serumlar, kortizon, adrenalin, antistın, yoğun bakım malzemeleri (entübasyon araç ve gereçleri) vb. tıbbi malzemelerdir. İkinci grup (E Grubu) malzeme ve ilaçlar; önemli olmasına rağmen alternatifi bulunabilen ağı kesici, ameliyat iplikleri, radyoloji sarf malzemeleri gibi malzemelerdir. D gurubu malzemelerin ise hastanenin sunduğu hizmetler üzerinde doğrudan etkisi olmayan çarşaf, sedye vb. stok kalemleridir (Yıldırım, 2013: 33).

h) Maksimum-Minimum Yöntemi: Bu yöntemde, stokları kontrol etmek ve sipariş vermekle görevli kişiler vardır. Bu kişiler, siparişlerin ele geçme süresini, stokların tükenme süresini ve buna bağlı olarak stokların hangi seviyeye geldiğinde sipariş verilmesi gerektiği önceden belirlerler. Stoklar sipariş verme düzeyine geldiğinde, önceden belirlenmediği miktar kadar sipariş verilir (Tengilimoğlu ve diğerleri, 2013: 181).

2.3. Stok Değerleme Yöntemleri

Stok değerlendirme yöntemleri aşağıdaki gibidir (Yarbaşı, 2008:132):

- A. Maliyet Değerleri Yöntemleri
 - a. Matematiksel Maliyet Değerleri
 - i. Basit ortalama
 - ii. Ağırlıklı ortalama
 - iii. Hareketli ortalama
 - b. Zaman Temelli Metotlar
 - i. İlk giren ilk çıkar (FIFO)
 - ii. Son giren ilk çıkar (LIFO)
 - iii. Satış fiyatı üzerinden maliyet
- B. İleri Maliyet Yöntemleri
 - a. Tahmini maliyet
 - b. Standart maliyet
- C. Belirli İş Partilerine Göre Değerleme Yöntemleri
- D. Piyasa Fiyatı
- E. Piyasa Fiyatı ve Alış Maliyetlerinden Düşük Olanıyla Değerleme

Çalışma yapılan özel hastane LIFO (Son Giren İlk Çıkar) yöntemini kullandığı için, yukarıdaki stok değerlendirme yöntemlerinden sadece LIFO (Son Giren İlk Çıkar) yöntemi anlatılacaktır.

LIFO yönteminde üretime gönderilen madde ve malzemeler, en son satın alınan partinin alış maliyetiyle değerlendirilir. Fiyatların sürekli yükseldiği dönemlerde üretimde kullanılan tüm madde ve malzemelerin yerine satın alınacak madde ve malzemeler için daha yüksek bir fiyat ödenecektir. Bu nedenle bu yöntemin kullanılması sonucunda, daha yüksek maliyetler dönem

gelirlerinden düşülünce, öteki yöntemlere göre daha düşük bir kâr ve dolayısıyla daha düşük bir vergi hesaplanacaktır. Bu nedenle fiyatların yükselmekte olduğu bir dönemde, bu yöntemin kullanılması işletmeler için daha yararlı olacaktır. Madde fiyatlarının düştüğü dönemlerde de, üretim maliyetleri de düşeceğinden, kârlar artar ve işletmenin yatırım eğilimi de yükselir. Madde fiyatlarının sık sık değiştiği dönemlerde de bu yöntem gerçekleşmemiş kâr ve zararları önleyerek, işletmelerin faaliyet kârlarında bir istikrar sağlar (Mert,2012: 92).

3. TMS 2 STOKLAR STANDARDI

TMS 2 Stoklar standardı, ticari işletmelerde ticari malların, üretim işletmelerinde ise hammaddelerin, yarı mamullerin ve mamullerin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi hakkında düzenlemeler yapmaktadır. Standart, finansal muhasebe yönüyle ticari işletmeleri, maliyet muhasebesi kapsamında da mamul ve hizmet üreten işletmeleri ilgilendirmektedir (Demir, 2012: 270).

3.1. Standartın Amacı ve Standartta Geçen Tanımlar

Standartın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

Standartta geçen net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder (TMS 2, 2011, Madde 6).

Gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır. (TMS 2, 2011, Madde 6).

3.2. Standart Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Stokların Maliyeti

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir (TMS 2, 2011, Madde 9). Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini (satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetler), dönüştürme maliyetlerini (direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetler) ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2, 2011, Madde 10-18).

Hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti, 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 (TMS 2, 2011, Madde 19).

3.3. Standartta Göre Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Standartta geçen stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri şunlardır;

- Gerçek Parti Maliyet Yöntemi
- FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) Yöntemi

- Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Gerçek parti maliyet yöntemi; normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Bunların dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. FIFO yönteminde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir (TMS 2, 2011, Madde 23-27).

4. BENZER ARAŞTIRMALAR

Stoklar; hastanelerin kaliteli ve bir an bile aksamadan hizmet verebilmesi açısından kritik öneme sahiptir. Bununla birlikte, maliyetlerinin de yüksek olması, stokların önemini artırmaktadır. Stoklar, önemi göz önüne alındığında, üzerinde çalışılması gereken bir konu olmasına karşın, konu ile ilgili yapılan akademik çalışmalar yetersizdir. Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK) tez veri tabanından yapılan araştırmada hastane maliyet analizi ile ilgili birçok tez çalışmasına rastlanmasına karşın, stok maliyetleri ile ilgili sadece iki araştırmaya rastlanmıştır. Hastane stokları ile ilgili birkaç akademik çalışma vardır (Aydın, 2006; Aytekin, 2009; Coşkun ve Güngörmüş, 2009; Kısakürek ve Elden, 2011; Akgün, 2012; Yanık, 2013; Karagöz ve Yıldız, 2015; Yeşilyurt, Sulak ve Bayhan, 2015). Fakat TMS 2 kapsamında değerlendiren sadece bir tane alan araştırmasına, bir tane de teorik çalışmaya rastlanmıştır.

Aytekin, çalışmasında malzeme yönetimi projesi yapan bir uygulama ve araştırma hastanesinin stok yönetimi politikasını anlatmıştır. Başarılı bir stok kontrol yönteminin yıllara göre hastane bütçesinde meydana getirdiği büyümeyi ve stok yönetiminin çalışma sermayesi üzerindeki etkilerini ortaya koymuştur (Aytekin, 2006).

Keskin, çalışmasında ilaçların maliyet-yarar karşılaştırmalarına dayandırılarak daha akılcı yönetilmesi için istatistiki yöntemlerle optimum stok miktarını belirlemeye çalışmıştır (Keskin, 2007).

Coşkun ve Güngörmüş; hastanelerdeki hizmet üretim maliyetleri ve stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili vergi kanunları ile TMS uygulaması arasındaki farklılıkları inceledikleri teorik çalışmalarında iki uygulama arasında farklılık olduğunu belirtmişlerdir. Bununla birlikte, çalışmada hastanelerde hizmet stoklarının TMS'ye uygun olarak muhasebeleştirilmesi ile ilgili öneri sunmuşlardır (Coşkun ve Diğerleri, 2009).

Koçyiğit'in çalışmasında da benzer şekilde, hizmet stoklarına ilişkin olarak TMS 2'nin üzerinde durulmuş olup, TMS 2'nin hizmet üretim maliyetleri açısından farklılıklar gösterdiği sonucuna varılmıştır (Koçyiğit, 2011).

Stoklar hem kaliteli, tam zamanında, hızlı ve aksamayan hizmet verebilmek için hem de maliyetlerinin yüksek olması sebebi ile hastanelerde büyük öneme sahiptir. Literatür

incelendiğinde görülmektedir ki; bu önem araştırmalara yansımamıştır. Hastanelerde stok kavramı ile ilgili yapılan araştırmalar göz önüne alındığında, bu alanda araştırma yapılmasının gerekli olduğu düşünülmektedir.

5. ARAŞTIRMA HAKKINDA

Araştırma; hastanelerde stok maliyetlerinin yüksek olduğu buna karşın stokların, verdiği hizmetler hayati önem taşıyan sağlık kurumlarında, hizmetin aksamaması açısından önemli olduğu düşünülerek yapılmıştır.

• Araştırmanın Amacı

Yapılan araştırma ile çalışma yapılan hastanede; stok yönetiminin incelenmesi, stokların TMS 2 “Stoklar” standardı açısından değerlendirilmesi ve uygulanan sistem ile TMS 2 arasındaki farklılıkların ortaya konması amaçlanmıştır.

• Araştırmanın Önemi

Hastanelerin özellikleri incelendiğinde talebin önceden belirlenmediği ve maliyetlerinin yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum ise hastanelerde insan gücü ve stok kavramını önemli hale getirmektedir. Hastanelerde stokların, özellikle tıbbi malzeme ve ilaç stoklarının, fazla bulundurulması bu malzemelerin çoğunluğunun kısa ömürlü ve yüksek maliyetli olması dolayısı ile stok maliyetlerini oldukça yükseltecektir. Bu stokların eksik bulundurulması ise maddi ve geri dönüşü olmayan manevi zararlara sebep olabilir.

Stokların hastaneler için kritik öneme sahip olmasına karşın, konuyla ilgili yapılan araştırmaların çok sınırlı kalmış olması araştırmanın literatüre önemli katkı sağlayacağını düşündürmektedir. Bununla birlikte, araştırma hastane stoklarını her yönüyle ele alması, aynı zamanda yeni bir uygulama olan TMS açısından değerlendirmesi dolayısı ile ilk olma özelliği göstermektedir. Bu sebeplerden dolayı araştırma, TMS 2'nin getirdiği yenilikler ile hastanelerde stok kavramının eksik yönlerinin belirlenmesi ve bu eksiklerin giderilmesi açısından önem arz etmektedir. Araştırmanın; gelecekteki araştırmalara, hastane yöneticilerine ve hastanelerde stoklarla ilgilenen kişilere ışık tutacağı ümit edilmektedir.

• Araştırmanın Varsayımları

- Araştırma yapılan hastane yetkilileri stok kayıtlarını doğru ve eksiksiz vermiştir.
- Araştırma yapılan hastanede stok maliyetleri doğru hesaplanmaktadır.
- Araştırmanın yapıldığı hastane İç Anadolu bölgesindeki özel hastaneleri temsil etmektedir.

• Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırma literatür taraması ve inceleme yapılan hastaneden alınan verilerle sınırlıdır.

• Araştırmanın Yöntemi

Araştırma için bir özel hastane seçilmiştir. Hastane yetkililerinin kurum mahremiyetine saygı isteği dolayısı ile hastanenin ismi gizli tutulmuştur.

Araştırma verileri hastanenin Mali İşler Müdürü, Satın Alma Müdürü, Mali Müşaviri ve Muhasebe Departmanında çalışan muhasebeci kişilerin yanında gözlem yapılarak ve ilgili kişilere sorulan sorulara verilen sözlü ve yazılı cevaplar ile elde edilmiştir. Araştırma tamamlandıktan ve rapor hazırlandıktan sonra ilgili kişiler ile tekrar görüşülmüş, araştırma birlikte değerlendirilmiş ve var olan eksiklikler düzeltilmiştir. Araştırmada aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır.

- Hastanede stoklama sistemi nasıldır, stok yönetimi nasıl sağlanır?
- Malzeme ihtiyaçları kim tarafından nasıl belirlenir?
- Malzeme alım süreci nasıl işler?
- Stok kayıt süreci nasıl işler?
- Stok kalemleri nelerdir ve stokların sınıflandırılması nasıl yapılır?
- Stokların hastanedeki fonksiyonları nelerdir?
- Stok kullanımları nasıl takip edilir?
- Personelin malzemeleri etkin ve verimli kullanımı nasıl sağlanır?
- Fayda-maliyet analizi yapma süreci nasıl ve kim tarafından işler?
- Ödeme planları, bütçe kontrolleri nasıl yapılır?
- Hastanede kullanılan stok maliyetlerini ölçme yöntemleri nelerdir?
- Stokların muhasebe kayıtları nasıl tutulur?
- Maliyet dağıtım işlemi nasıl yapılır?

Veriler için hastanenin internet sitesinde bulunan bilgilerden de yararlanılmıştır. Çalışmada örnek alınan hastane işletmesinde bulunmayan bazı işlemler için örnekler de oluşturulmuştur. Araştırma tamamlandıktan ve rapor hazırlandıktan sonra ilgili kişiler ile tekrar görüşülmüş, araştırma birlikte değerlendirilmiş ve var olan eksiklikler düzeltilmiştir.

• Bulgular

a) Stoklama Sistemi

Çalışma yapılan hastanede hastanenin tüm işleyişini düzenlemek amacıyla hastane ihtiyaçlarına uyarlanmış özel paket programı kullanılmaktadır. Bu programda malzeme yönetimi de mevcuttur. Malzeme yönetim bölümünde stok yönetimi, eczane, satın alma ve satış sekmeleri bulunmaktadır. Çalışmanın konusunun stoklar olması sebebiyle hastanenin, malzeme yönetim sistemi içinde yer alan, stok yönetim süreci incelenmiştir.

Hastanede kullanılan paket programının stok yönetimi bölümü aşağıdaki başlıklardan oluşmaktadır;

- 1- Malzeme İzleme
- 2- Malzeme Fişleri
- 3- Malzeme Barkod Sistemi
- 4- Malzeme İstekleri
- 5- Malzeme İstek Karşılama
- 6- Ambar Tamamlama

7- Malzeme Sayım ve Sarf İşlemleri

8- Malzeme ve Ambar Tanımlar

9- İzleme

Envanter

Malzeme Kullanım Analizi

Malzeme Giriş-Çıkış Analizi

Malzeme Maliyet Analizi

Seri/ Parti İzleme

Hareket Görmeyen Malzemeler

Ambar Malzeme Hareketleri

b) Stokların (Malzemelerin) Sınıflandırılması

Hastanede stokların (malzemelerin) sınıflandırılması şu şekilde yapılmaktadır;

- İlaçlar
- Sarf Malzeme
- Özellikli Malzeme
- Laboratuvar Malzemeleri
- Radyoloji Malzemeleri
- Kan: hastaya verilen kanları içerir. Kan ürünlerini de içine alan kurumlar vardır. Fakat çalışma yapılan hastanede sadece kanları içerir.

c) Stok Kontrol Yöntemleri

Kullanılan ana yöntem; sabit sipariş periyodu yöntemidir. Her ayın 5'inde sipariş verilmektedir. Ortalama olarak 15'inde ellerine ulaşmaktadır. Ama buna ek olarak hastanelerde talep belirsizliği ve kullanılan malzemelerin çok çeşitli olması hastanelerde ABC ve VED yöntemini kaçınılmaz kılmaktadır. Hastanedeki A sınıfı malzemelere örnek olarak; özellikli ameliyat malzemeleri, KVC oksijeneratörleri, tüp setleri, ortopedi protezleri, kardiyoloji stentleri ve balonları, dahiliyede kullanılan sphcoretome, taş çıkarma balonları, diyaliz solüsyonları ve filtreleri verilebilir. B sınıfı malzemelere örnek olarak; özellikli olmayan ameliyat malzemeleri, enjektör uçları, serum setleri, infüzyon setleri, oksijen maskeleri, steril eldiven, damlayar setleri, anjuyoket, kan verme setleri, koter kalemleri, gazlı bez kompleks gurubu verilebilir. C sınıfı malzemelere örnek olarak; hasta silme bezleri, hasta altı serme bezi, hasta önlüğü, çocuk bezleri, lanset, dezenfektanlar, idrar kabı, böbrek küveti, pamuk, ultrason jeli, iğne kutusu, kol bandı, betafix verilebilir.

VED yöntemindeki V grubu malzemelere örnek olarak; antibiyotik grubu, antihistomik ilaçlar, ateş düşürücüler, analjezikler, tansiyon, şeker, diyabet ilaçları verilebilir. E grubu malzemelere örnek olarak; damlayar setleri, pompa, sütür malzemeleri verilebilir. D grubu stok ise özel hastanelerde çok fazla tercih edilmez. Bu yöntemler yardımı ve gözle kontrol yöntemi ile sipariş

periyotlarının dışında gerekli görüldüğü takdirde sipariş verilmektedir. Malzemelerin kullanımına göre 3 ayda bir minimum ve maksimum stok değerleri güncellenmektedir. Çift kutu yöntemi ise ara depolar yardımı ile sağlanmaktadır. Ekonomik sipariş miktarı yöntemi talebin belirsiz olması sebebiyle kullanılmamaktadır.

Hastaneler sağlık hizmetleri sunmaları dolayısı ile malzeme ihtiyaçları acil ve ertelenemez niteliktedir. Gerekli malzemenin gecikmesi maddi zararın ötesinde, manevi zararlara sebebiyet verebileceği için özellikle A sınıfı malzemelerin yönetimindeki en küçük aksaklıklar dönüşü olamayan zararlar doğurabilir. Sağlık hizmetlerinin kendi özgü özellikleri sebebiyle hastanelerde stok yönetimi oldukça önem arz etmekte ve yukarıda anlatıldığı gibi her açıdan özenle takip edilmektedir; bu sonuç; hastanelerde stoklama sistemi düzenli olmaz ise; maddi ve manevi dönüşü olmayan zararlar meydana gelir hipotezini desteklemektedir.

Aylık ve üç aylık periyotlarda sayım işlemi yapılmaktadır. Stokların dengede kalabilmesi için sayım işlemlerinin düzenli ve dikkatli bir şekilde yapılması gerekmektedir. Stok takibi düzenli yürütülmez ise; stok sayım farkları artacak ve bu da stok-stoksuzluk maliyetlerini artıracaktır. Hastanede yapılan incelemede görülmüştür ki stok maliyetleri oldukça yüksektir. Stok yönetimi ile ilgili çalışmalar sürekli revize edilmekte, verimli ve kaliteli bir düzen tutturulmaya çalışılmaktadır.

d) Stokların Muhasebeleştirilmesi

➤ Malzeme Alım İşlemi

Stoklanacak malzemeler geldiğinde ilk olarak, depo sorumlusu tarafından; alış fatura numarası ve bilgileri, giriş yapılan ambar, tarih, tedarikçi bilgileri enzim programına işlenmektedir. Sonrasında entegrasyon tanımında yer alan malzeme grubu girilmektedir. Daha sonra bu faturalar muhasebe birimine gönderilmektedir. Muhasebe biriminde enzimden fatura numarası ile arama yapıp logo programına aktarım yapılmaktadır. Hizmet ile ilgili gider ve gelirlerde KDV oranı %8'dir. Teşvikli olarak alınan malzemelerde KDV yoktur. "3065 sayılı Kanununun 13. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile "Yatırım Teşvik Belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri" KDV'den istisna edilmiştir. Bu hüküm gereğince, yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makine ve teçhizat" niteliği taşıyanların yurtiçi teslimleri ile ithalinde ... belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde KDV uygulanmaz." (24 Haziran 2012 Tarihli ve 28333 Sayılı Resmî Gazete).

Hastanede sürekli stok ile kullanılan malzemeler; ilaç, sarf malzemesi, laboratuvar malzemesi, görüntüleme, kan sarf, tıbbi gaz, özellikli ilaçtır. Bu malzemeler "150 İlk Madde Malzeme" hesabında izlenmektedir. Temizlik malzemeleri, kırtasiye malzemeleri, teknik malzemeler, mefruşat, matbaa malzemeleri ise "157 Diğer Stoklar" hesabında izlenmektedir. Ay sonunda ise giderleştirilip envanter oluşturulmaktadır.

Stoklanacak bir malzeme alındığı zaman ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki örnekte olduğu gibi yapılmaktadır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
150.002.001	İLAÇ	xx	
191.002.001.002	% 8 İNDİRİLECEK KDV	x	
320.002.001.010.014	AAA ECZA DEPOSU TİC.A.Ş		xxx

TMS 2 Stoklar standardında (2011, Madde:11), ticari iskonto ve benzeri diğer indirimlerin, satın alma maliyetlerinde indirim konusu yapılması gerektiği belirtilirken, mevcut uygulamada bu iskontolar muhasebe kayıtlarına yansıtılmamakta, stok hesapları doğrudan indirimli fiyatla izlenmektedir.

TMS 2 Stoklar standardında (2011, Madde:18), malzeme alımında peşin fiyatla vadeli alım arasındaki fiyat farklılıklarının ilgili dönemde finansman gideri olarak yazılması gerektiği belirtilirken; hastanedeki mevcut uygulamada bu fark işleme alınmayıp, malzemenin vadeli alım fiyatı doğrudan “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabına kaydedilmektedir.

Kullanılan malzemelerin muhasebe kaydında, 150 kodlu ilgili hesaplar alacaklandırılarak; 740 nolu ilgili hesap borçlandırılır. Böylece kullanılan malzemenin maliyet hesabına aktarılması yapılmış olur.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
740.002.001.001	İlaç Giderleri	İlaç Giderleri	xxx	
150.002.001	İlaç	İlaç Giderleri		xxx

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
740.002.001.002	Sarf Malzeme Giderleri	Ekim Sarf Malzeme Giderleri	xxx	
150.002.002	Sarf Malzeme	Ekim Sarf Malzeme Giderleri		xxx

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
740.002.010.002	Temizlik Malz. Giderleri	Ekim Ayı Temizlik Malz. G.	xxx	
157.002.001	Temizlik Malzemeleri	Ekim Ayı Temizlik Malz. G.		xxx

➤ *Stok Değer Düşüklüğü*

Alınan malzemelerde stok değer düşüklüğü meydana gelebilmektedir. Bu tür malzemeler için karşılık ayrılmakta yani gider kaydedilmektedir. Değeri düşen malzemeler, aşağıdaki örnekte olduğu gibi muhasebeleştirilirler.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
654	Karşılık Giderleri Hesabı	Sebebi	xxx	
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Sebebi		xxx

Stok değer düşüklüğünün iptal edilmesi durumunda ise muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Sebebi	xxx	
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı	Sebebi		xxx

TMS'ye göre stok değer düşüklüğü satışların maliyetinden çıkarılarak aşağıdaki gibi raporlanmalıdır (TMS 2, 2011:Madde 34).

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Sebebi	xxx	
622	Satılan Hizmet Maliyeti	Sebebi		xxx

TMS'ye göre stok değer düşüklüğünün iptal edilmesi durumunda ise stok değer düşüklüğü karşılık iptalleri adı altında satışların maliyetine eklenmelidir (TMS 2, 2011:Madde 34; Acar ve diğerleri, 2013).

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Sebebi	xxx	
624	Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri	Sebebi		xxx

Stoklara ilişkin fire, bozulma kayıp gibi olağandışı durumlar, gelir tablosunda “689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” hesabında gösterilirken, TMS 2'ye göre yukarıdaki kayıtlara benzer şekilde, satışların maliyeti tablosunda satışların maliyetini azaltıcı bir şekilde muhasebeleştirilmelidir (TMS 2, 2011:Madde 34; Acar ve diğerleri, 2013).

➤ *Stokların Sayımı*

Dönem sonunda depolarda sayılan stoklar ile kayıtlar arasında farklılık olursa muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi tutulmaktadır.

Sayım noksanlıkları;

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
------------	-----------	------------------	------	--------

197	Sayım ve Tesellüm Noksanı	İlaç Sayım Noksanı	xxx	
150.002.001	İlaç	İlaç Sayım Noksanı		xxx

Dönem sonunda sayım noksanının nedeni belirlenememiş ise muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	İlaç Sayım Noksanı	xxx	
197	Sayım ve Tesellüm Noksanı	İlaç Sayım Noksanı		xxx

Sayım fazlalıkları;

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
150.002.001	İlaç	İlaç Sayım Fazlası	xxx	
397	Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları	İlaç Sayım Fazlası		xxx

Dönem sonunda sayım fazlalığının nedeni belirlenememiş ise muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
397	Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları	İlaç Sayım Fazlası	xxx	
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	İlaç Sayım Fazlası		xxx

➤ Alınan Malzemenin İadesi

Alınan malzemenin iadesi için ilk olarak alış iade faturası düzenlenmektedir. İade malzemenin alındığı fiyattan yapılmaktadır. Alınan malzemenin bozuk çıkması, istenilen şartları sağlamaması, sözleşme şartlarına uymaması durumunda iade yapılmaktadır. Fatura logo programına satın alma iade faturası olarak işlenmektedir.

Malzeme iadesinin kaydı aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
320.002.900.001.001	AAA TİC.A.Ş.	xxxxxxx	
150.002.002	SARF MALZEME		xx
150.002.002	SARF MALZEME		xx
391.002.002.002	% 8 ALIŞLARDAN İADE EDİLEN KDV		x
391.002.002.003	% 18 ALIŞLARDAN İADE EDİLEN KDV		x

TMS 2' de iade ile ilgili mevcut uygulamadan farklı bir uygulama önerilmemiştir.

➤ Hizmet Alımı

Hastanenin; aldığı hizmetlerin faturaları enzim programına işlenmemekte, manuel olarak direk logo programına işlenmektedir. Bu faturalar alınan hizmet faturası olarak kaydedilmektedir. Kargo faturaları, otel faturaları, bakım ve onarım gibi ücretler bu guruba girmektedir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
191.002.001.003	% 18 İNDİRİLECEK KDV	x	
740.002.006.004	BİYOMEDİKAL BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ	xx	
320.002.001.003.123	AAA SAN.TİC.LTD.ŞTİ.		xxx

➤ Satış İşlemi

Hastaneye başvuran hastalar için veznelerde kesilen faturalar satış faturası olarak işlenmektedir. Bu faturalar, hasta giriş çıkışı, yatışı ve acile başvuran hastaların faturalarını içermektedir. Hastalara yapılan işlemler ilgili birim sorumlusu tarafından enzim programına işlenmekte daha sonra vezneden fatura kesilmektedir. Hizmet işlenirken hastanın bilgileri ve borcu ile birlikte, işlemi yapan görevli, hizmet veren birim ve doktor da kayıt edilmektedir. İşlenen bu hizmetler otomatik olarak SGK'dan tahsis edilecek, miktarı da SGK'dan alacaklar sekmesine yansıtılmaktadır. Hastaya sunulan ve enzime kaydedilen hizmet faturaları logoya Medikal muhasebe biriminde aktarılmaktadır. Medikal muhasebe tarafından SGK'ya ve anlaşmalı kurumlara tahsis için iletilen faturalarda sorun olduğu takdirde kurumlar 15 gün içerisinde itiraz etme hakkına sahiptir. 15 gün içinde itiraz gelmez ise kurum ödemeyi kabul etmiş olmaktadır. SGK'dan ve diğer anlaşmalı kurumlardan gelen ödeme faturaları e-fatura olarak gelmektedir. Bu faturalar manuel ve katılım payı faturaları olarak işlenmektedir. Hizmet alan hastanın sosyal güvencesi yoksa yapılan işlemler hasta kartına işlenmekte hastadan peşin olarak tahsis edilmektedir. Yatan hastalar için kullanılan ilaçlar, sarf edilen malzemeler düşülmektedir. Ay sonunda envantere kayıt yapılmaktadır.

Sigortalı hastalar için verilen hizmet kaydı aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
120.002.002.001	AAA BANKASI ve BBB BANKASI MENSUPLARI	xxx	
391.002.001.002	% 8 TAHSİL EDİLEN KDV		x
600.002.002	ANLAŞMALI ÖZEL KURUMLAR GELİRİ		xx

Sigortası olmayan ücretli hastalar için verilen hizmet kaydı ise aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
120.002.003.001	ÜCRETLİ HASTALAR MÜŞTEREK HESABI	xxx	
391.002.001.002	% 8 TAHSİL EDİLEN KDV		x
600.002.004	ÜCRETLİ HASTA GELİRLERİ		xx

Hastane başka bir kuruma malzeme sattığı zaman, bu asıl hizmeti olmadığı için, dönem sonunda 649 "Diğer Olağan Gelir ve Karlar" hesabında izler.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
120.900.002.004	AAA Sağlık Hizmeti A.Ş.	xxx	
391.002.001.002	% 8 TAHSİL EDİLEN KDV		x
649.002.012	İlaç % 8		xx

➤ *Satılan Hizmetin İadesi*

Hesap Kodu	Hesap Adı	Borç	Alacak
191.002.002.002	% 8 İADE KDV	x	
610.002.002	ANLAŞMALI KURUMLAR SATIŞTAN İADELER	xx	
120.002.004.002	AAA SİGORTA A.Ş.		xxx

➤ *Dönem Sonu İşlemleri*

Mevcut uygulamada verilen hizmetlerin sonuçlanıp sonuçlanmadığına bakılmadan mali tablolara gelir olarak kayıt yapılmaktadır. Fakat TMS 2’ye göre; verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır (TMS 2, 2011:Madde 19).

Dönem sonunda ilgili 741 kodlu yansıtma hesapları alacaklandırılıp, 622 “Satılan Hizmet Maliyeti” hesabı borçlandırılarak malzeme maliyetleri gelir tablosuna aktarılır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
622	Satılan Hizmet Maliyeti	İlgili Hesaplar	xxx	
741	Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	İlgili Hesaplar		xxx

Dönem sonunda ilgili 740 kodlu hesaplar alacaklandırılıp; ilgili 741 kodlu yansıtma hesapları borçlandırılarak maliyet hesapları kapatılır.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminde hizmet üretim maliyetleri stoklanmayıp doğrudan gelir tablosuna aktarıldığı için; hesap planında hizmet stoku ile ilgili bir hesap bulunmamaktadır. TMS 2’ye göre tamamlanmamış hizmetlerin, stoklarda izlenmesi gerektiği için yeni bir hesaba ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun için “154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nın kullanılması önerilmiştir (Koçyiğit, 2011). TMS 2 gereğince tamamlanmamış hizmet stoklarının dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibi olmalıdır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
154	Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri	İlgili Hesaplar	xxx	
741	Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	İlgili Hesaplar		xxx

Bu hizmetler tamamlandıktan sonra aşağıdaki kayıt yapılmalıdır;

Hesap Kodu	Hesap Adı	Satır Açıklaması	Borç	Alacak
622	Satılan Hizmet Maliyeti	İlgili Hesaplar	xxx	
154	Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri	İlgili Hesaplar		xxx

Mevcut uygulamada değişken ve sabit giderlerin tamamının hizmet maliyetine yüklendiği tam maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Fakat TMS 2 ise değişken maliyetlerin tamamının, sabit maliyetlerin ise kapasite kullanım oranına göre hizmet maliyetlerine yüklendiği normal maliyet yöntemini öngörmektedir. Dağıtılmayan genel üretim giderlerinin ise gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınması gerektiği belirtilir (TMS 2, 2011:Madde 13). TDHP’nda bu şartı tam olarak sağlayabilecek hesap bulunmamaktadır. Bu yüzden “634 Genel Üretim Giderleri Kapasite Sapmaları” hesabı adında yeni bir hesap açılarak, bu hesapta gösterilebileceği önerilmiştir (Güngörmüş ve Boyar, 2010).

Mevcut uygulamada hizmetle doğrudan ve dolaylı ilgisi bulunan tüm giderler stok maliyetlerine dahil edilir. TMS 2’de ise; hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin tüm maliyetleri ile hizmetle doğrudan ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Hizmet sunulmasında dolaylı olarak etkisi olan diğer giderler, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır (TMS 2, 2011:Madde 19).

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışmada bir özel hastanenin stoklama sistemi araştırılarak, malzemenin alış maliyetinin belirlenmesinden, değerlendirilerek hastanede kullanılmasına ve dönem sonu işlemlerine kadar ki tüm aşamaları incelenmiştir. Nitel araştırma yöntemine göre yapılan çalışmada aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Malzemelerin alımında vade farkının stok maliyetlerine eklendiği gözlemlenmiştir. Oysa TMS 2’de vade farkının stokun maliyetine değil, faiz giderlerine kaydedilmesi gerekir.

Uygulama yapılan hastane stok maliyetlerini belirlerken, maliyetlere ve işletme kârına olan olumlu etkileri dolayısı ile “LIFO (Son Giren İlk Çıkar)” yöntemini kullanmaktadır. Fakat; TMS 2’ye göre stokların maliyetini belirlerken, “Gerçek Parti Maliyet”, “FIFO (İlk Giren İlk Çıkar)” veya “Ağırlıklı Ortalama Maliyet” yöntemlerinden birinin kullanılması gerekir.

Uygulama yapılan hastanede hizmetlerin sonuçlanıp sonuçlanmadığına bakılmaksızın mali tablolara gelir olarak kaydedildiği görülmektedir. Oysa TMS 2’ye göre verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır.

Çalışma yapılan hastanede değişken ve sabit giderlerin tamamının hizmet maliyetine yüklendiği “tam maliyet yöntemi” uygulandığı belirlenmiştir. Giderlerin değişken ve sabit giderler olarak ayrılması ve buna göre muhasebeleştirilmesi gerekir. Çünkü TMS’ye göre

“normal maliyet yöntemi” nin uygulanması gerekir. Bu yöntemde değişken giderlerin tamamı, sabit giderlerin ise kapasite kullanım oranına isabet eden kısmı hizmet maliyetlerine yüklenmektedir. Hizmet maliyetlerine yüklenmeyen sabit giderler ise gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınması gerekmektedir.

Çalışma yapılan hastanede, muhasebe biriminde çalışan personelin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile ilgili bilgisi olmadığı belirlenmiştir. TMS ile mevcut uygulama arasında olan farklılıklar göz önüne alındığında, bu konu üzerinde çalışılması gerektiği muhakkaktır. Bu amaçla; çalışanların bu konuda bilgilenmesi sağlanmalı, TMS'nin getirdiği yenilikler değerlendirilmeli ve kurum muhasebesinin uyumu için çalışmalar yapılmalıdır.

Hastanede stok maliyetlerinin, özellikle kırtasiye giderlerinin, gereğinden çok fazla olduğu tespit edilmiştir. Bunun birkaç sebebi aşağıda önerileri ile birlikte açıklanmıştır.

Hastanelerde stokların önem derecesi, özellikleri, miktarı, depolanma şekilleri vb. stoklarla ilgili tüm konularla sadece satın alma birim sorumlusu ilgilenmektedir. Karar verme süreci; üst yönetimden gelen maliyet sınırlaması baskısı altında ve geçmiş yıllardaki kullanma oranları, deneyimler dikkate alınarak işlemektedir.

Maliyetlerin yüksek olmasının bir diğer sebebi; çalışanların kullandıkları malzemelerin maliyetleri hakkında bilgisi olmadığından kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu konuda sadece satın alma sorumluları değil, tüm çalışanlara eğitim verilmesi önerilmektedir.

Hastaneye giriş yapan her hasta için her birimde ayrı ayrı hasta dosyası açılmaktadır ve bu dosyalar her birimin kendi deposunda muhafaza edilmektedir. Bu ise kırtasiye, zaman ve yer israfına yol açmaktadır. Aynı zamanda dosyaların kaybolma riskini artırmaktadır. Kırtasiye maliyetlerini azaltmak, zamandan tasarruf edebilmek ve bu konuda diğer olumsuzlukları kaldırmak için, merkezi bir arşiv sistemi oluşturulmasının ve her hasta için bir defa dosya çıkarılmasının, hasta tekrar hastaneye başvurduğunda ise o dosyanın ilgili birime iletilmesinin bu konu için çözüm sağlayacağı düşünülmektedir.

Hastanede stok depoları yeterli değildir ve depoların düzeni, takibi ve depolarla ilgili diğer konularda yetersiz personel bulunmaktadır. Bu ise stokların kaybolmasına, bozulmasına ve israfına yol açmaktadır. Depo düzenini sağlamak için eğitimli personel bulunmalıdır.

Stoklarla ilgili tespit edilen tüm eksikliklerin giderilebilmesi için etkili bir stok yönetimi sistemi kurulmalıdır. Bunun için karar mekanizması olarak stok yönetim komitesi kurulmalı ve bu komitede stoklar ile ilgili bilgisi olan idari çalışanların yanında sağlık personeli de bulunmalıdır. Stoklarla ilgili; satın alma kararından depolanmaya kadar tüm süreçler stratejik olarak planlanmalı, fayda-maliyet analizleri yapılmalıdır. Tüm bu işlemler komite tarafından takip edilmelidir.

Araştırma hastane stoklarını her yönüyle ele alması sebebi ile hastanelerde stok kavramı, stok yönetimi, stok muhasebesi konuları hakkında araştırmacılara faydalı bilgiler içermektedir. Aynı zamanda stok muhasebesini TMS yönünden karşılaştırması, hastanelerin muhasebe departmanlarında çalışanlar için faydalı bilgiler içermektedir. Araştırma, veri sıkıntısından dolayı sadece bir özel hastanede yapılabilmektedir.

Araştırma sürecinde hastanenin farklı stok kalemlerinin farklı stoklama süreçleri olduğu görülmüştür. Stoklar incelenirken stok kalemleri bazında da ayrıntılı bir araştırma yapılması önerilebilir. Bu stok kalemleri hastanelerdeki farklı birimler için ayrı olarak da ele alınabilir.

Araştırma sürecinde yetkililerle yapılan görüşmelerde özel hastaneler ile kamu hastaneleri ve üniversite hastaneleri arasında stok alımlarında, stokların muhasebeleştirilmesinde farklılıklar olduğu anlaşılmıştır. Bundan sonraki araştırmalarda; hastanelerin sınıflandırılma türleri göz önüne alınarak stok yönetimi ve stokların muhasebeleştirilmesi konusunda karşılaştırma yapılabilir. Bu kapsamda özel hastane, kamu hastanesi ve üniversite hastanesi arasındaki farklılıklar incelenebilir. Birinci basamak, ikinci basamak ve üçüncü basamak hastaneler seçilerek hastanelerin tedavi basamaklarını baz alan sınıflandırma kapsamında bir karşılaştırılma yapılabilir. Sağlık kurumlarının stok muhasebesi ile hastanelerin stok muhasebesi karşılaştırılabilir. Bunlara ek olarak; hastanelerin eğitim işlevi için uyguladıkları stok yönetim sistemleri ile otelcilik hizmetleri için uyguladıkları stok yönetim sistemleri karşılaştırmalı olarak incelenebilir.

7.KAYNAKÇA

Acar, D., Bayri, O., Öztürk, M.S., "TMS-TFRS'ye Göre Stokların Raporlanmasındaki Yenilikler ve Farklılıklar", International Conference on New Directions in Business, Management, Finance and Economics (ICNDBM 2013), Famagusta, Northern Cyprus, 12-14 Eylül 2013, 285-307.

Aydın, D. "Sağlık İşletmelerinde Stoklarla İlgili Kontrol Sistemlerinin İncelenmesi", Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, Ankara.

Aytekin, S. "Hastane İşletmelerinde Finansal Açından Stok Yönetiminin Çalışma Sermayesi Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, İzmir.

Aytekin, S. "Tam Zamanında Stok Yönetimi (Just-In-Time) Felsefesinin Hastane İşletmelerine Uygulanabilirliği ve Bir Üniversite Hastanesi Örneği", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2009, 12 (21), 102-115.

Coşkun, A., Güngörmüş, A.H. "Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2'ye Göre Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, 2009, 95, 19-33.

Demir, M. H., Gümüšoğlu Ş. "Üretim Yönetimi", Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1998, İstanbul, 539.

Demir, Ş. "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS TFRS" Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı, 2012, Ankara, 270.

Eren, B. Hastane Hizmetlerinde Malzeme Yönetimi, Ed: Hayran O., ve Sur, H., "Hastane İşletmeciliği", Alemdar Ofset, 1997, İstanbul. 185-186.

Güngörmüş, A.H., Boyar, E., "TMS- 2 Stoklar Standardına Göre, Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması" Mali Çözüm Dergisi, Sayı 102, Kasım-Aralık 2010, 109-127.

Karagöz, M., Yıldız, M.S. “Hastane İşletmelerinde Stok Yönetimi İçin ABC ve VED Analizlerinin Uygulanması”, Yönetim Ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 2015, 13 (2), 375-396.

Keskin, Z. “Hastane İşletmelerinde Stok Maliyeti ve Optimum Stok Bulundurma Açısından İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007, Ankara.

Kısakürek, M., Elden, S. “Hastanelerde En Uygun Stok Kontrol Yönteminin Analitik Hiyerarşi Süreci İle Seçimi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Araştırma Hastanesinde Bir Uygulama”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 2011, 12 (2), 215-233.

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

Küçük, O. “Stok Yönetimi”, Seçkin Yayıncılık, 2014, 3.Baskı, Ankara, 22-184.

Mert, H. “Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi”, Türkmen Kitabevi, 2012, İstanbul, 92.

Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu, 19461 Sayılı Resmi Gazete, 15.05.1987, 6945.

Tengilimoğlu, D. “Hastanelerde Malzeme Yönetim Teknikleri”, SADER Yayını, 1996, Ankara, 49.

Tengilimoğlu, D., Yiğit, V. “Sağlık İşletmelerinde Tedarik Zinciri ve Malzeme Yönetimi, Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık, 2. Baskı, 2013, Ankara, 163-181.

TMS 2 Stoklar Standardı, 25701 Sayılı Resmi Gazete, 15.01.2005.

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

Yarbaşı, E. (çev.) “Turkish Financial Reporting System”, Ayhan Matbaası, 2008, İstanbul, 132.

Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, 17927 Sayılı Resmi Gazete, 13.01.1983, 1315.

Yeşilyurt, Ö., Sulak, H., Bayhan, M. “Sağlık Sektöründe Stok Kontrol Faaliyetlerinin ABC ve VED Analizleriyle Değerlendirilmesi: Isparta Devlet Hastanesi Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2015, 20 (1), 365-376.

Yıldırım Kaptanoğlu, A. “Sağlık İşletmelerinde maliyet, Depo, Stok ve Envanter Yönetimi”, Kitap Matbaacılık, 2013, İstanbul, 21-25.

