

Dış laboratuvar hizmetleri alımı ve laboratuvar fason hizmet üretiminin muhasebe işlemleri açısından değerlendirilmesi

Evaluation in terms of accounting procedures of laboratory contract service production and external laboratory service purchase

Enver Bozdemir¹, Melek Terzi¹

Yazar Bilgileri/ Author Information:
¹Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi Sağlık, Yönetimi Bölümü

Anahtar Kelimeler:
Dış laboratuvar, Özel Tıbbi Laboratuvar, Fason Hizmet Üretimi, Muhasebe ve Karlılık Analizi.

Key Words:
External Laboratory, Private Medical Laboratory, Contract Service Production, Accounting and Profitability Analysis

Yazışma Adresi/Address for correspondence:
enverbozdemir@duzce.edu.tr

Gönderme Tarihi/Received Date:
25.04.2020

Kabul Tarihi/Accepted Date:
30.06.2020

Yayımlanma Tarihi/Published Online:
28.09.2020

ÖZET

Amaç: Çalışmanın amacı hastanelerin puan karşılığı alım yaptıkları dış laboratuvar tetkik hizmetlerinin nedenlerini ve gerekçelerini ortaya koyarak karlılık analizi ve muhasebeleştirilmesi hususu ile özel tıbbi laboratuvarların hizmet sunumlarını muhasebe bakış açısıyla değerlendirmektir. **Gereç ve Yöntemler:** Çalışmaya ait veriler, Düzce Üniversitesi Sağlık Uygulama ve Araştırma Hastanesi laboratuvarlarında ihale yoluyla son 5 yılda (2015-2019 yılları) özel bir tıbbi laboratuvarlara yaptırılan tetkiklere ait veriler retrospektif olarak hastane otomasyon sistemi aracılığıyla elde edilmiştir. Mali veriler ise Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünden alınmış olup bu verilere ilişkin doküman analizi yapılmıştır. **Bulgular:** Çalışmada, yıllara ilişkin olarak en fazla dış laboratuvara gönderilen test sayısı 4.424 adet ile 2018 yılında en az test sayısı 1.238 adet ile 2015 yılındadır. Bu tetkiklerden 2015 ve 2016 yıllarında zarar, 2017, 2018 ve 2019 yıllarında kar etmiştir. Yıllara göre karlılık artış yüzdelerinde ise, 2016 yılında bir önceki yıla göre %90, 2017 yılında %108, 2018 yılında %102 ve 2019 yılında %20 oranlarında artışlar saptanmıştır. Tetkik başına düşen karlılık açısından en düşük 2015 yılında (-215,04 TL) zarar, en yüksek 2019 yılında (180,49 TL) kar elde edildiği tespit edilmiştir. **Sonuç:** Hastanenin dış laboratuvar hizmet alımında son yıllarda karlılığında artış sağlanmış olması bu tip bir hizmet alım tercihinin devam ettirebilir. Karlılığın artması için tetkik sayısının azaltılarak katlanılan maliyetlerin düşürülmesi gerekir. Hizmet alımının etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için sağlık yöneticilerinin, fason hizmet üretim sürecinde kontrol ve denetim mekanizmalarını iyi yönetmesi ve iki taraf arasındaki iletişimin güçlü olması gerektiği söylenebilir.

ABSTRACT

Aim: The aim of the study to evaluate from accounting perspective the service presentations of private medical laboratories with an accounting perspective with respect to profitability analysis and accounting by revealing the reasons and justifications of the external laboratory examination services that hospitals purchase for points. **Material and Methods:** The data of the study, the data of the examinations performed in a private medical laboratories in Düzce University Health Practice and Research Hospital laboratories in the last 5 years (2015-2019 years) through tender were obtained retrospectively through the hospital automation system. Financial data were taken from the Revolving Fund Directorate and these data were analyzed by documents. **Results:** In the study, it was determined that the highest number of tests sent to the external laboratories was 4,424 in 2018, and the minimum number of tests was 1,238 in 2015. Hospital has been loss in 2015 and 2016, profited in 2017, 2018 and 2019 from these examinations. As for the increase in profitability percentages by years, there was an increase of 90% in 2016, 108% in 2017, 102% in 2018 and 20% in 2019. According to the profitability per audit, were determined the lowest loss in 2015 (-215.04 TL) and the highest profit in 2019 (180.49 TL). **Conclusion:** The hospital should continue these purchases because external laboratory service procurement is profitable recently. Costs should be reduced by reducing the number of examinations in order to increase profitability. In order for the service procurement to be carried out effectively and efficiently, health administrators must manage well the control and supervision mechanisms in the contract service manufacturing process and It can be said that the communication between the two parties should be strong.

GİRİŞ

Günümüzde hastaya teşhis, laboratuvar testlerine başvurmadan ve test sonuçlarıyla desteklenmeden neredeyse konulamayacak noktaya gelmiş durumdadır (1). Bu açıdan laboratuvar hizmetleri hasta bakımında önemli bir rol oynamakta olup laboratuvar verilerinin hasta kabul, taburculuk ve ilaçla ilgili en önemli

kararların %60-70'ini etkilediği tahmin edilmektedir (2). Teknolojik gelişmeler ve ekonomik etkenler, dünya çapında klinik laboratuvarlarda, esas olarak üretkenlik ve verimlilik testindeki artışla temsil edilen büyük değişikliklere yol açmaktadır (3).

Günümüzde, hasta teşhis ve tedavilerinde tıbbi laboratuvarların önemi her geçen gün artmaktadır. Tıbbi

laboratuvarlar; mikrobiyoloji, biyokimya, patoloji, doku tiplene, tıbbi genetik tanı merkezinden oluşmaktadır.

Tıbbi Laboratuvarlar Yönetmeliğinin 4. Maddesine göre, tıbbi laboratuvarlar sağlık kurum veya kuruluşları bünyesinde veya müstakil olarak kurulabilir. Tıbbi laboratuvarlar kuruluş ve işleyişleri açısından üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar; kamu sağlık kurum veya kuruluşları bünyesindeki merkezi laboratuvarlar, gerçek veya tüzel kişiler tarafından müstakil olarak açılan ve işletilen özel müstakil tıbbi laboratuvarlar ile özel hastane, tıp merkezi ve poliklinik bünyesinde faaliyet göstermek amacıyla açılan özel sağlık kuruluşu bünyesindeki tıbbi laboratuvarlardır (4).

Kamuya ait hastaneler, test maliyetlerinin azaltılması, hastane kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, nadir istenilen testlerin olması, bu testleri yapacak cihaz yatırım ve işletim maliyetlerinin testlerden elde edilecek gelirleri karşılayamaması, gece ve hafta sonu test imkanının olması, son teknolojik imkanların kullanılabilmesi gibi nedenlerden dolayı dış (referans) laboratuvarlardan hizmet alımını tercih etmektedir.

Günümüzde hastaneler, özellikle kendilerine ait esas faaliyetlerini daha iyi şartlarda yerine getirebilmek için esas faaliyetlerinin dışında kalan destekleyici hizmet işlemlerini, bu konuda daha uzman olan dış kurumlar yardımıyla sağlama eğilimi, gittikçe artırmaktadır (5). Dış kaynaklardan yararlanma olarak ifade edilen bu uygulama daha çok yapılacak işin hastanelerde (yemek, çamaşır, bakım onarım, radyoloji gibi) yapılması şeklindedir. Başka bir ifadeyle yüklenici işletme yapılacak hizmetin ifasını hastane ortamında gerçekleştirmektedir.

Buna karşın laboratuvarlarda yapılması gereken tetkiklerin hastane ortamında yapılmayıp hastane tarafından alınan numunelerin Sağlık Bakanlığınca çalışma standartları oluşturulan dış ortamdaki referans laboratuvarda yaptırılması işlemi fason hizmet alımı olarak ifade edilebilir. Fason üretim kavramı daha çok üretim (mobilya, tekstil, otomotiv gibi) işletmeleri için kullanılıyor olsa da hizmet işletmeleri için de fason hizmet üretim kavramı kullanılabilir.

Fason hizmet üretimi, maliyetlerin azaltılması, verimliliğin artırılması, iş yoğunluğunun azaltılması, işin daha uzman kişilere devredilmesi, işletmenin esas faaliyetlerine yoğunlaşabilmesi gibi pek çok nedenlerden dolayı bir işletmenin başka bir işletmeye kendi talepleri ve üretim standartları doğrultusunda (süre, miktar, nitelik, kalite, uygulanacak teknoloji vs.) istenen bir hizmetin üretilmesidir. Fason üretim için, hammadde verilip karşılığında mamul ya da yarı mamul alınırken dış laboratuvarın yaptığı fason hizmet üretiminde hastane tarafından numunelerin alınarak kap veya

tüplere konulmak suretiyle analizin yapılması ve tetkik sonucunun hastaneye iletilmesi sürecini kapsamaktadır.

Sağlık bakanlığı tarafından kamu hastanelerinde hizmet alımlarına ilişkin olarak ihtiyaç tespitinde, ihtiyacın nitelik, kapsam ve gerekliliğinin sağlıklı bir şekilde tespit edilemediği, alınacak hizmetle ilgili olarak fayda maliyet analizinin yapılmadan satın alma sürecinin başlatıldığı, bir kısım ihtiyaçlar kurum kapasitesi ile yürütülebilecekken hizmet alımı yoluna gidildiği, tüm bunların gerek personel gerekse donanım olarak atıl kapasite oluşumuna sebep olduğu belirtilmiştir (6).

Çalışmanın amacı, hastanelerin puan karşılığı dış laboratuvar tetkikleri hizmet alımlarının nedenlerini ve gerekçelerini ortaya koyarak karlılık analizi ve muhasebeleştirilmesi hususu ile özel tıbbi laboratuvarların fason hizmet üretimi olarak ifade edilebilen hizmet sunumlarının muhasebe bakışıyla değerlendirilmesidir.

Kamu hastaneleri dış kaynaktan yararlanma veya fason hizmet üretimi yaptırmadan önce yapılacak işin fayda maliyet analizini yapmaları, atıl kapasite oluşturup oluşturmadığı, kapsam ve niteliğinin çok iyi analiz edilmesi, sunulan hizmetlerin verimlilik ve üretkenliğini artırıp arttırmadığı gibi pek çok değerlendirme analizleri yapmaları gerekir.

Yapılan bu çalışmada dış laboratuvar hizmet alımının hastane açısından karlılığı analizi yapılacaktır. Buna karşın alınan hizmetin hastane tarafından ifa edilmesi hususu ile hizmeti sunan şirketin sunmuş olduğu bu işten dolayı elde ettiği karlılık hesaplaması çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

GEREÇ VE YÖNTEMLER

Araştırmaya ait veriler, Türkiye'nin Düzce ilinde hizmet veren 356 yataklı üçüncü basamak bir sağlık merkezi olan Düzce Üniversitesi Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezi (Düzce Üniversitesi Araştırma Hastanesi) Tıbbi Biyokimya, Tıbbi Mikrobiyoloji ve Transfüzyon Merkezi Kan Gruplama laboratuvarlarında yapılamayan (kaplı ve tüplü dahil) son 5 yıllık (2015-2016-2017-2018 ve 2019 yılları) puan karşılığı Dış Laboratuvar Tetkikleri Hizmet Alımına ilişkin numune verilerini içermektedir.

Araştırmanın evrenini, söz konusu Hastanenin laboratuvarına gelen tüm numuneler oluşturmaktadır. Örneklemi ise laboratuvarda testi yapılamayan numunelerin ihale yolu ile anlaşması yapılan dış laboratuvarda yaptırılan tüm numunelerden oluşmaktadır.

Dış laboratuvara gönderilen numunelere ait bilgiler retrospektif (geriye dönük) olarak hastane otomasyon ve laboratuvar bilgi yönetim sistemi aracılığıyla elde

edilmiştir. Çalışmaya ait mali verileri ise Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünden ve bilgi işlem merkezinden alınmış olup olgusal ve birincil veri niteliğini taşımaktadır. Son beş yıl içerisinde puan karşılığı dış laboratuvar hizmet alımına ilişkin verilerin elde edilmesi sürecinde doküman analizi yapılmıştır.

BULGULAR

Kamuya ait tıbbi laboratuvarlar, 07/02/2009 tarihli ve 27134 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Sağlık Hizmeti Sunan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İdarelerin Teşhis ve Tedaviye Yönelik Olarak Birbirlerinden Yapacakları Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Yönetmelik uyarınca birbirlerinden veya 04/01/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve bu Kanuna ilişkin Hizmet Alımı İhaleleri Uygulama Yönetmeliği uyarınca özel tıbbi laboratuvarlardan sonuç karşılığı dış laboratuvar hizmet alımı yapılabilir (7;8).

Buna istinaden söz konusu Üniversite Hastanesi Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü tarafından 2015 ve 2016 yılında isminin açıklanmasını istemeyen “A Laboratuvar Hizmetleri Şirketi” ile 2016-2017-2018 ve 2019 yıllarında yine isminin açıklanmasını istemeyen “B Laboratuvar Hizmetleri Şirketi” ile dış laboratuvar hizmet alımı sözleşme yapmıştır.

Araştırma yapılan hastanenin yüklenici işletmeyle, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) Sağlık Uygulama Tebliğinde (SUT) belirlenen fiyatları geçmemek üzere, her işlem başına bir bedelin ödeneceğine dair hükümlerin ihale dokümanlarında yer aldığı tespit edilmiştir.

Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2019/01 sayılı Genelgesine istinaden kamu hastanelerinin döner sermaye işletmeleri, tıbbi laboratuvar hizmet alımları için yıllara yaygın yüklenmeler yapabilirler (9). İdarelerin bu alımlarını SUT puan karşılığı yapmaları kendileri için en doğru yöntem olacaktır (10). SUT kodu olmayan testler için ilgili laboratuvar başkanlığınca

Tablo 1: Dış Laboratuvara Ait Gelir ve Giderler

Gelir ve Giderler	2015	2016	2017	2018	2019
Test Sayısı (adet)	1.238	1.410	3.192	4.424	4.134
Test Artış Değişimi	1	14%	126%	39%	-7%
Gelirler /Puan (TL)	375.707,20	490.588,95	1.463.993,80	1.827.447,01	2.142.545,87
Giderler (TL)	641.929,10	516.618,30	1.156.433,84	1.207.805,68	1.396.410,84
Kar/Zarar (TL)	(-266.221,90)	(-26.029,35)	307.559,96	619.641,33	746.135,03
Bir önceki yıla göre karlılık artış yüzdesi	1	90%	108%	102%	20%
Birim Başına Karlılık Tutarı (TL)	-215,04	-18,46	96,35	140,06	180,49

belirlenen test birim puanı geçerli kabul edilebilir.

Puan karşılığı yapılan sözleşmenin uygulanması sırasında, ilgili mevzuat gereğince yapılacak ulaşım, vergi, resim, harç vs. tüm giderler, numunelerin alınması ve raporlanması için gerekli her türlü sarf malzemesi (örnek kapları, özelliğine uygun tüpler, örneklerin korunması ve güvenli transferi için gerekli koruyucu maddeler) birim teklif fiyata dahil edilmiştir. Sözleşme konusu işin bedelinin ödenmesi aşamasında doğacak Katma Değer Vergisi (KDV), ilgili mevzuatı çerçevesinde Hastane tarafından yükleniciye ayrıca ödenmektedir.

Hastanenin yapmış olduğu son 5 yıl içerisinde yapılan hizmet alımlarına ilişkin fason hizmet üretimi kapsamında değerlendirilen referans laboratuvar hizmetlerine ait yıl bazlı yaptırılan toplam test sayısı, hastanenin bu testlere karşın SGK'ya kesilen fatura karşılığında elde ettiği geliri, ilgili dış laboratuvar işletmesine yasal kesintiler (KDV tevkifatı ve damga vergisi) yapıldıktan sonra ödenen tutarlar ile bu işlemler sonucunda elde edilen kar/zarara ait veriler aşağıdaki tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1'e göre yıllara ilişkin olarak en fazla fason hizmet üretime gönderilen test sayısı 4.424 adet ile 2018 yılında en az test sayısı 1.238 adet ile 2015 yılındadır. 2017, 2018 ve 2019 yıllarında kar; 2015 ve 2016 yıllarında ise zarar edildiği görülmektedir. Tetkik başına en yüksek karı 180,49 TL ile 2019 yılında, en fazla zararı 215,04 TL ile 2015 yılında meydana gelmiştir. Hizmet alımına ilişkin olarak yapılan muhasebe işlemleri ise aşağıdaki tablo 2'de gösterilmektedir.

Dış Laboratuvar hizmet alımına ilişkin elde edilen gelirler SUT'a bağlı olarak SGK'ya gönderilen faturalara istinaden elde edilen tahsilatlardan oluşmaktadır. Hastanenin ödeyeceği net tutarı hesaplamak için yüklenici Laboratuvar Şirketi tarafından yapılan hizmete istinaden %8 KDV ilave edilmektedir. Hesaplanan KDV'den 5/10 oranında tevkifat yapılmaktadır. Ayrıca KDV hariç tutardan hakedişlere yapılan ödemelere

Tablo 2: Dış Laboratuvar Hizmet Alım Bedeli Muhasebe İşlemleri

Hizmet Bedeli Unsurları	2015	2016	2017	2018	2019
Hizmet Bedeli (KDV Hariç)	594.378,79	478.350,28	1.070.772,08	1.118.338,59	1.292.973,00
KDV (%8)	47.550,30	38.268,02	85.661,76	89.467,08	103.437,84
KDV Tevkifatı (5/10)	(23.775,15)	-19.134,01	-42.830,88	-44.733,54	-51.718,92
Damga Verg. Kesint.(%07,48)	-5.634,71	-4.534,76	-10.150,92	-10.601,85	-12.257,38
Net Ödenecek Tutar	612.519,23	492.949,53	1.103.452,04	1.152.470,29	1.332.434,53
Hastaneye Maliyeti	641.929,10	516.618,30	1.156.433,84	1.207.805,68	1.396.410,84

(%07,48) damga vergisi kesintisi yapılmaktadır. Yüklenici işletmeye puan karşılığı hesap edilen tutara %8 KDV dahil edilip yasal kesintiler düşüldükten sonra kalan kısım ödenmektedir. Hastanenin maliyetini ise yüklenici işletmeye ödenecek tutara yapılan kesintilerin ilave edilmesiyle elde edilen tutar oluşturmaktadır.

Hastanenin yapmış olduğu ödemeler, hastanenin giderini oluştururken hizmeti sunan ilgili Şirketlerin gelirini oluşturmaktadır. Şirketlerin giderleri ise fason hizmet sunumu olarak ifade edilen bu hizmeti sunabilmek için katlandıkları direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel hizmet üretim gider unsurlarından oluşmaktadır. Çalışmamızın kapsamı gereği söz konusu şirketlere ait sadece gelir kalemlerinin muhasebe kayıtları gösterilecektir. Buna istinaden çalışmanın içeriğini oluşturan hastanenin gelir ve giderlerine ilişkin karlılık analizi yapılması suretiyle muhasebe kayıtları yapılacaktır.

TARTIŞMA

Sağlık kurumları genellikle temel yeteneklerinden (klinik hizmetler) farklı birçok faaliyeti de (yemek, çamaşır, temizlik, radyoloji, laboratuvar gibi) bünyelerinde yürütmektedirler. Sağlık kurumları, temel hizmetler için gerekli olan kıt kaynakları daha etkin yönetebilmek için temel olmayan hizmetleri kurum dışı kaynaklardan temin etmektedir. Buna istinaden kurum dışı kaynaklardan yararlanma yoluyla, endirekt maliyetlerini (genel hizmet üretim maliyetlerini) ve sermaye yatırım maliyetlerini azaltabilmektedir (6). Birçok çalışma, hizmet alımlarının maliyet tasarrufu sağlamada önemli bir unsur olduğunu göstermektedir. Maliyet tasarrufunun temel nedeni bu stratejinin sağlık kurumlarında ölçek ekonomisi uygulamalarına yardımcı olmasıdır (11).

Hastanelerin esas faaliyet konularını oluşturmayan yardımcı hizmet üretim unsurları olan mikrobiyoloji, biyokimya ve radyoloji hizmetlerini dış kaynak kullanımı ve fason hizmet üretimi yaptırarak temin yoluna gitmektedir. Yüksek sermaye yatırımı, uzmanlık ve deneyim gerektiren, sabit maliyetleri yüksek olan bu hizmetlerin, yeterli talep söz konusu olmadığında hastaneler için ciddi verimsizlik kaynağı oluşturduğu,

bunların dışarıdan temin edilmesi ile de maliyet tasarrufu sağlandığı yapılan bu çalışmada (tablo 1) görülmektedir.

Buna ek olarak, hastanelerin normalde sahip olmadıkları teknolojilere, enstrümantasyona, bilgi ve becerilere, anlaşmalı dış laboratuvar firması sahip olabileceğinden hastaneler, dış laboratuvar kullanımı ile daha kaliteli bir hizmet verebilir hale gelmektedir (12).

Buna karşın dış laboratuvar hizmet alımları, klinisyen ile zayıflayan iletişim, numune transport zamanlamasında problemler, zaman alıcı özel raporlama sistemi oluşturulması, gram boyama ile eşleştiremem, enfeksiyon kontrol ve sürveyansında kısıtlama gibi bazı dezavantajları da mevcuttur (13). Ayrıca testlerin tamamlanma süresinin gereğinden fazla sürmesi, test kalitelerinin düşük olması ve dış laboratuvar firması ile hastane tarafından kullanılan laboratuvar bilgi sistemleri arasındaki uyum eksikliği de dezavantajlar arasında sayılabilir (14).

Yıllara göre karlılık artış yüzdeleri incelendiğinde, 2017 yılında bir önceki yıla göre test sayısında %126'lık bir artışa rağmen karlılıkta %108'lik bir artış, 2018 yılında bir önceki yıla göre test sayısında %39'luk bir artışa rağmen karlılıkta %102'lik bir artış, 2019 yılında bir önceki yıla göre test sayısında %7'lik bir azalmaya rağmen karlılıkta %20'lik bir artış olduğu görülmektedir (Tablo 1).

Tetkik başına düşen karlılık incelendiğinde, 2015 yılında -215,04 TL, 2016 yılında -18,46 TL zarar olmasına karşın 2017 yılında 96,35 TL, 2018 yılında 140,06 TL ve 2019 yılında 180,49 TL kar elde edildiği tespit edilmiştir. Buna göre en yüksek karlılık 2019 yılında gerçekleşmiştir (Tablo 1).

Yıllara göre hastanenin karlılığındaki artışın nedeni araştırıldığında söz konusu hastanede 2018 yılının Haziran ayından sonra kaynakların etkin ve verimli kullanılması, maliyet azaltıcı tedbirlerin uygulanması ve kanıta dayalı tıp ile akılcı laboratuvar kullanım yönteminin uygulanmasının önemli bir etken olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca 2019 yılı itibarıyla dış laboratuvara gönderilen bazı tetkikleri hastanenin kendi bünyesinde yaptığı görülmüştür.

Yapılan hizmet alımlarının Hastane Döner Sermaye İşletmesi açısından muhasebe işlemlerinde;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDV) 17 nci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde de üniversitelerin hastane, işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna edilmiştir (15).

Buna göre çalışmamızda Üniversite Hastanesinin Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü tarafından Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1-a ve b maddesi ile 17/2-a maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edildiği için söz konusu istisna kapsamında yüklenilen (indirilecek) KDV indirim konusu yapılmamıştır. İndirim konusu yapılmayan bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmış ve buna göre muhasebe kaydı yapılmıştır.

Döner Sermaye İşletmesi her hakediş düzenlendikten sonra aşağıdaki muhasebe kaydını yapması gerekir. Çalışmamızda bu muhasebe kayıtlarının niteliği aynı olacağı için sadece son yıla ait muhasebe kaydı yapılmıştır.

KDV tevkifatı kapsamında değerlendirilmemektedir (16). Öte yandan, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.13) bölümünde, KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve Tebliğde belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifat uygulanacağı ifade edilmiş olup buna istinaden ilgili şirkete KDV tevkifatı uygulanmıştır. Tevkif edilen tutar bir sonraki ayın 1-24 günleri arası KDV 2 (1015 B) beyannamesi ile beyan edilip aynı ayın 26 ncı güne kadar vergi dairesine ödenmesi gerekir (17).

Ayrıca Hastane İşletmesi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 8 inci maddesi kapsamında resmi daire kapsamında olduğu için 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-1/a fıkrası kapsamında, hakediş tutarından %09,48 (binde 9,48) oranında damga vergisi kesintisi yapılmıştır. Yapılan damga vergisi kesintisi bir sonraki 1-23 günleri arası Muhtasar Beyanname ile tahakkuk ettirilip aynı ayın 26 ncı güne kadar vergi dairesine ödenmesi gerekir (18).

Hastane işletmeleri bir hizmet işletmesi olduğu için Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre gerçekleştirilen giderlerin mevcut uygulamada muhasebeleştirilmesinde

31/12/2019	
730 GENEL HİZMET ÜRETİM GİD.	1.396.410,84
730.06. Dışarıdan Sağl. Fayda Hizm.	
	320 SATICILAR 1.332.434,53
	320.10. B Laborat. Hizm. Ltd. Şti.
	360 ÖDENECEK VERGİ ve FONL. 63.976,30
	360.03. KDV Tevkifatı (5/10): 51.718,92
	360.07. Damga Vergisi (%07,48): 12.257,38
Dış laboratuvar hizmet alım bedelinin kaydı.	

KVK'nın ekli II sayılı listesinin "Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı B bölümünün 21 inci sırasında "İlgili Bakanlıklar tarafından ya da kanunlarla izin verilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetlerinde" KDV oranı %8 olarak ön görülmüştür.

91 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre, döner sermayeli kuruluşlar KDV tevkifatı yapmaya yetkili kılınmıştır. Dış laboratuvar hizmeti sunan işletmenin almış olduğu numunelerin hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında

"740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabının kullanılması öngörülmektedir. Yine bu sistemde yapılan hizmetlerin maliyetleri satış işleminin yapıldığı anda giderleştiği varsayıldığından 740 nolu hesabın bakiyesi hizmetlerin stoklanamayacağı noktasından hareketle "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına aktarılmaktadır. Bu hesabı fason hizmet üretimi yapan dış laboratuvar hizmeti sunun işletmeler kullanabilir.

Buna karşın Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, hizmet işletmelerinde sunulan hizmetin raporlama dönemi itibariyle tamamlanma durumuna göre stok maliyeti verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hastane işletmelerinde hizmetlerin stoklanabileceği olgusundan hareketle gerçekleşen

maliyetlerin hemen hasıllata dönüşmediğinden maliyet çeşitlerinin muhasebeleştirilmesinde tek bir hesap olan 740 nolu hesabın kullanılmasının muhasebe bilgi kullanıcıları açısından doğru bir durum arz etmeyebilir. Buna karşın maliyet çeşitlerinin muhasebe kaydının doğru maliyet analizi açısından 710, 720 ve 730 nolu hesapların kullanılması ve bu hesapların ilgili stok hesabıyla kapatılarak stokların tamamlanıp hasıllata dönüşmesi durumunda 622 nolu hesabın kullanılmasını önermekteyiz (19;20).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) yer alan “74 Hizmet Üretim Maliyeti” grup hesabı hizmet işletmeleri ile ilgilidir. Buradaki hizmet işletmelerindeki kasıt küçük ölçekli yapısı itibariyle karmaşık olmayan işletmeler bu hesap grubunu kullanabilirler. Bu sistemin temel amacı işletmelerin finansal durumunun ve performansının gerçeğe uygun sunulmasıdır. Bu nedenle yapısı itibariyle en karmaşık yapıya sahip olan sağlık hizmetleri sunan hastanelerin maliyet analizlerinde, kontrol edilmesinde ve düşürülmesinde alınacak yönetsel kararlara ışık tutması açısından 740 nolu hesap grupları yerine 710, 720 ve 730 nolu hesap gruplarının kullanılması daha uygun bir yaklaşımdır. Kaldı ki MSUGT’de bu hesapların kullanılmasında hiçbir engel yoktur (19;20).

Buna istinaden hastane işletmesi tarafından ilgili şirkete yapılan net hakediş ödemesi ve Vergi Dairesine ödenen yasal kesintiler toplamı hastaneni giderlerini oluşturmaktadır. Giderlerin muhasebeleştirilmesinde “730 Genel Hizmet Üretim Giderleri”, hesabı kullanılmıştır.

Dış laboratuvar hizmet alımına ilişkin elde edilen gelirler SUT’taki fiyatlara göre SGK’ya gönderilen faturalara istinaden elde edilen tahsilatlardan oluşmaktadır. Buna ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

31/12/2019	
120 ALICILAR	2.142.545,87
120.01. SGK	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR 2.142.545,87
	600.20. Dış Lab. Hizmet Bedeli
Dış laboratuvar tetkik işlemlerinin SGK’ya fatura edilmesi	

Üniversite hastanelerinde satılan mal veya hizmetlerle ilgili satışlar neticesinde ayrıca KDV tahsilatı yapılmamaktadır. Ancak hastane, kendi işletmesinde kullanmak üzere satın aldığı mal veya hizmet için KDV ödemesi yapmak zorundadır. Oysa “Hesaplanan KDV” tutarının tahsil edilmediği durumlarda bile yüklenen “İndirilecek KDV” tutarı her zaman beyan edilerek vergi dairesine ödenmek zorundadır. Bu durum ise vergi gelirleri ve giderleri açısından üniversite hastaneleri için

çok ciddi bir kayıp oluşturmaktadır (17).

Hastanenin dış laboratuvarından aldığı hizmet bedeline ilave olarak KDV’kuna ve ihale şartnamesine istinaden %8 KDV ödemesinde bulunmuştur. Yükleniciye ödenen KDV tutarı Üniversite Hastanesi Döner Sermaye İşletmesi Kurumlar Vergisinden muaf olduğu için dönem gideri olarak kaydedilmelidir. Buna karşılık yüklenici şirkete yaptırılan işin bedeli SGK’ya fatura edilerek KDV’siz tahsilat yapılmaktadır. Döner Sermaye İşletmesi Kurumlar Vergisinden muaf olduğu için yüklenen KDV’nin gider yazılmasının mali açıdan hiçbir avantaj yoktur. Ayrıca SGK’dan da KDV’nin tahsil edilememesi mali açıdan büyük bir kayıp olmaktadır.

Hastaneler muayene, teşhis ve tedavi işlemlerini yapabilmeleri için satın alınan ilk madde ve malzemeye, dış kaynak kullanımı şeklindeki personel esasına dayalı hizmet alımlarında ve diğer genel hizmet üretim giderleri olan tüm dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlere KDV ödemesi yapmaktadır.

Araştırma yapılan hastanenin 2019 yılında toplam gideri 120.447.291,61 TL olarak gerçekleşmiştir. Bunun 62.964.418,61 TL’si (KDV dahil) mal ve hizmet alım giderleridir. Yaklaşık giderlerin %50’si oranında dış alım, kalan diğeri ise maaşları merkezi bütçeden ödenen sağlık ve idari personel ücretleri hariç, memurlar, sözleşmeli personel, 657 Sayılı Kanun 4/b sözleşmeli personel ücretleri, 375 Sayılı KHK’nın Geçici 23 üncü Md. kapsamında sürekli işçi kadrolarına geçirilen işçilerin ücretleri (SGK primleri dahil) personel ücret ödemesi şeklindedir. Hastane yaklaşık yıllık 5.724.038,06 TL KDV ödemesi yapmıştır. Bu da hastane açısından mali bir yük olarak tespit edilmiştir.

Fason hizmet üretimi yapan B Laboratuvar Hizmetleri Şirketi sunmuş olduğu hizmete karşın yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

B Laboratuvar Hizmetleri Şirketi sunmuş olduğu hizmete

karşın (600 Yurtiçi Satışlar) %8 KDV (391 Hesaplanan KDV) ilave ederek hastaneye faturalandırmıştır. Bu faturadan 5/10 oranında KDV tevkifatı kesilmiştir. Kesilen bu tevkifat vergi dairesinden (136 Diğer Çeşitli Alacaklar) talep edilebilir. Ayrıca hastane tarafından KDV hariç sunulan hizmet tutarından %09,48 oranında damga vergisi kesintisi de yapılmıştır. Yapılan bu kesinti genel yönetim gideri (770 Genel Yönetim Giderleri) olarak muhasebeleştirilmiştir.

..... 31/12/2019	
120 ALICILAR	1.332.434,53
120.01. Düzce Üniv. Hastanesi	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	51.718,92
136.01. KDV Tevkifatı Alacağı	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.257,39
770.07. Damga Vergisi Kesintisi	
	600 YURTIÇI SATIŞLAR 1.292.973,00
	600.08. %8’li Hizmet Satış Bedeli
	391 HESAPLANAN KDV 103.437,84
	391.08.%’li Hizmet Satış KDV’si

Üniversite hastanesine yapılan tetkiklerin hizmet bedeli kaydı.

..... /

SONUÇ

Laboratuvar hizmetlerinin fason üretim şeklinde dışarıdan temin edilmesi, giderek artan bir şekilde hastane yöneticileri tarafından maliyet tasarruflarının potansiyel bir kaynağı olarak görülmektedir. Hastanelerdeki iş yoğunluğunun azaltılması, çekirdek faaliyetlere odaklanılması, verimliliğin artırılması gibi nedenler laboratuvar hizmetlerinde fason üretim tercihinin sebepleri arasında sayılabilir. Bu çalışmada, hastanelerin dış laboratuvar hizmet alımlarının nedenleri gerekçeleri ortaya konarak muhasebe işlemleri ve karlılık analizi yapılmıştır.

Çalışmada elde edilen bulgulara göre, 2015 ve 2016 yıllarında laboratuvarın zarar etmesine karşın 2017 yılından itibaren ciddi oranda bir karlılığa geçiş, laboratuvarlarda maliyet azaltıcı tedbirlerin uygulanmasıyla birlikte kanıta dayalı tıp ile akılcı laboratuvar kullanım yönteminin kullanımına geçilmesidir. Dolayısıyla, hastanelerde dış laboratuvar hizmet kullanımıyla birlikte kanıta dayalı tıp ile akılcı laboratuvar kullanım yönteminin eşzamanlı olarak kullanılmasının karlılığı artırdığı söylenebilir.

Hastanelerin muhasebe kaydı yapılırken; Döner Sermaye İşletmesinin Kurumlar Vergisinden muaf olması hususu, yüklenicilere ödenen KDV’nin gider yazılmasına kuruma hiçbir mali bir avantaj sağlamadığı, SGK’dan da KDV’nin tahsil edilememesinin mali açıdan bir yük olduğu söylenebilir. Bununla birlikte fason hizmet üretimi yapan söz konusu dış laboratuvar işletmesinin, puan karşılığı yapmış olduğu hizmete bedeline %8 KDV ilave edip bu tutardan KDV tevkifatı (5/10) ve damga vergisi (%09,48) kesintisinin yapılması ve kalan tutarın ödenmesi gerektiğini önemle belirtmekteyiz.

Ek olarak söz konusu şirketin kesmiş olduğu faturadan yapılan KDV kesintisinin vergi dairesinden talep

edilebileceği, damga vergisinin ise bir gider olarak kaydedilmesi gerekir.

Hastanenin dış laboratuvar hizmeti satın alması, kurumlara karlılık sağlarken (Tablo 1), aynı zamanda hastanelerin normalde sahip olmadıkları teknoloji, bilgi ve becerilere, anlaşmalı dış laboratuvar firmasıyla elde etmeleri hastaneler için bir avantajlardır. Öte yandan, tetkiklerin fason üretime gönderilmesi, zaman zaman testlerin tamamlanma süresinin gereğinden fazla sürmesine, test kalitelerinin düşük olmasına ve dış laboratuvar firması ile hastane tarafından kullanılan laboratuvar bilgi sistemleri arasındaki uyum eksikliklerinin olması da bu hizmet alımın dezavantajlarıdır. Bu açıdan hizmet alımının etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için sağlık yöneticilerinin, fason üretim sürecinde kontrol ve denetim mekanizmalarını iyi yönetmesi ve iki taraf arasındaki iletişimin güçlü olması gerektiği söylenebilir.

Ayrıca hastane işlemlerinde yardımcı hizmet üretim olan laboratuvar hizmetlerinin hasta sağlığı ve güvenliği açısından önemli bir yere sahip olduğu gibi kaynakların etkin kullanımı açısından karlılığın artırılması için maliyetlerin düşürülmesi gelirlerin artırılması gerekir. Gelirlerin artırılması noktasında SUT fiyatlarının sabit oluşu ve özellikle de çalışma yapılan hastanenin global bütçe uygulamasına tabi olması nedeniyle yapılan ödemeler harcama gruplarına ayrılmadığı için maliyet azaltıcı tedbirlerin uygulanması gerekir.

Yapılan bu çalışmanın konusu, hastane yöneticilerinin alacakları stratejik yönetsel kararlarda yol gösterici nitelik taşıdığı, ayrıca diğer hastane işletmelerinin de benzer çalışmalar yapabilecekleri ve böylelikle muhasebe işlemlerinde birliktelik sağlanabileceği düşünülmektedir.

Nihayetinde hastanenin dış laboratuvara iş yaptırmasının mali açıdan avantajlı olduğu ancak eğer bu işlemleri

hastanenin kendisi yapması durumunda ekonomik kazanç veya kaybının ne olacağı konusu ile referans şirketin söz konusu iş karşılığında kar veya zararı bir başka çalışmada incelenebilir.

KAYNAKÇA

1. Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, (2014), Klinik Mikrobiyoloji Laboratuvarları Kalite Yönetimi Rehberi. Ankara.
2. Da Rin, G. (2009), "Pre-analytical workstations: A tool for reducing laboratory errors," Clin. Chim. Acta, Jun. 404 (1): 68-74.
3. Plebani, M. ve Lippi, G. (2010), "Is laboratory medicine a dying profession? Blessed are those who have not seen and yet have believed", Clinical Biochemistry, 01-Aug. 43 (12): 339-941.
4. Sağlık Bakanlığı, (2013), Tıbbi Laboratuvar Yönetmeliği, 9 Ekim 2013 tarih ve 28790 sayılı Resmi Gazete.
5. Bozdemir, E. ve Öcel, Y. (2016), "Hastanelerde Dış Kaynak Kullanımının Maliyet Minimizasyonu Açısından Analizi: Bolu İzzet Baysal Eğitim ve Araştırma Hastanesi Manyetik Rezonans (MR) Cihazı Örneği," Atatürk Üniversitesi Sos. Bilim. Enstitüsü Derg., 20(3):1051-1070.
6. Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı,(2010), İhtiyaç Tespit Komisyonları Genelgesi 2010/37, 28/05/2010 tarih ve 5400 sayılı yazısı.
7. 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, 22/1/2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete.
8. Maliye Bakanlığı,(2009), Sağlık Hizmeti Sunan 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İdarelerin Teşhis ve Tedaviye Yönelik Olarak Birbirlerinden Yapacakları Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Yönetmelik, 07/02/2009 tarih ve 27134 sayılı Resmi Gazete.
9. Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, (2019), Tıbbi Cihazlarla İlgili Mal ve Hizmet Alımı İşlemleri Genelgesi 2019/19, 27/12/2019 tarih ve 83913885 sayılı yazısı.
10. Atasever M. ve Altınkaynak, K. (2017), Sağlık İşletmelerinde Tıbbi Laboratuvar Hizmet Alımları Yönetimi, Nobel Kitapevi, Ankara.
11. Atasever, M., Karaca, Z. ve Uçar, A. E. (2018), Türkiye Sağlık Hizmet Alımları Rehberi, Nobel Kitapevi, Ankara.
12. Bennett, P ve Fisher, T. (2013), "Outsourcing in a bioanalytical laboratory," Bioanalysis, 5(20): 2453-2462.
13. Midilli, K. (2013), "Laboratuvar Penceresinden", Laboratuvar Hizmet Sunumunda Dış Alımlar ve Son Durum Sempozyumu, Klimik Derneği, 26 Kasım 2013, İstanbul.
14. Mrak, R. E., Parslow, T. G. ve Tomaszewski, J. E. (2018), "Outsourcing of Academic Clinical Laboratories: Experiences and Lessons From the Association of Pathology Chairs Laboratory Outsourcing Survey," Acad. Pathol., 5: 1-5.
15. 3065 Sayılı Katma Değer Kanunu, 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete.
16. Gelir Dairesi Başkanlığı, (2004), 91 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, 28/02/2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete.
17. Gelir İdaresi Başkanlığı, (2012), 117 Seri No'lu KDV Genel Tebliği, 14/04/2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete.
18. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11/7/1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete.
19. Bozdemir, E. (2016), "Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bazı Öneriler," Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat, 133: 13-37.
20. Bozdemir, E. (2019), Sağlık İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Analizi, Gazi Kitapevi, Ankara.