

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE BİLİM DALI**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**HASTANELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ
SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE
SAĞLAYABİLECEĞİ FAYDALAR**

SAİD ERDOĞAN

2501100774

TEZ DANIŞMANI

DOÇ. DR. A. TAYLAN ALTINTAŞ

İSTANBUL – 2018



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAYI

ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : SAİD ERDOĞAN Numarası : 2501100774
Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MUHASEBE Danışmanı : DOÇ.DR.A.TAYLAN ALTINTAŞ
Tez Savunma Tarihi : 31.05.2018 Saati : 11.00
Tez Başlığı :
HASTANELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE SAĞLAYABİLECEĞİ FAYDALAR.

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 36. Maddesi uyarınca yapılmış, soruların sorularına alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
PROF.DR.FATMA PAMUKÇU		KABUL
DOÇ.DR.A.TAYLAN ALTINTAŞ		KABUL
DR. ÖGR.ÜYESİ EMRE SELÇUK SARI		KABUL

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATI (KABUL / RED / DÜZELTME)
DOÇ.DR.AHMET TÜREL		
DOÇ.DR.MERT ERER		

ÖZ

HASTANELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE SAĞLAYABİLECEĞİ FAYDALAR

SAİD ERDOĞAN

Tarihsel açıdan bakıldığında en köklü kurumlardan birisi hastanelerdir. Son yıllarda hastaneler, sağlık hizmeti sağlayan sosyal bir kurum olmanın yanı sıra, işletmecilik faaliyetlerinin çok önemli olduğu kuruluşlar haline dönüşmüştür. Hastane işletmeleri, önceleri ağırlıklı kamu idaresinin kontrolündeydi. Son dönemlerde ise hastaneler, artık kamunun etkinliğinin görece azaldığı, hizmet çeşitliliğinin önemli ölçüde arttığı işletmeler haline gelmiştir. Hastanelere bir işletme gözüyle bakış özel sektörün bu alandaki etkinliği ile artmış, bunu önce vakıf üniversitesi hastaneleri ve sonrasında da üniversite hastaneleri takip etmiştir.

Bu çalışmanın amacı, doğrudan yönetim muhasebesi birimlerinin oluşturularak, kurmay faaliyetler yürütmesi ve bunun sağlayabileceği faydaları ölçmektir. Bu çalışmadaki yönetim muhasebesi birimlerinin amaçları; işletmeleri yönetenlerin doğru kararlar alabilmesi için onlara sürekli ve güncel veri akışını sağlamak, yöneticilerin perspektiflerine katkı sağlayacak analizler ve karar seçenekleri sunmak, maliyet değerlendirmeleri yapmak, bütçe hedeflerine yönelik gerçekleştirmeleri ölçmek amacıyla aralıklı değerlendirmeler yapmak ve mali ön denetim fonksiyonlarının bir kısmını üstlenmektir.

Bu çalışmada, üniversite hastaneleri pilot olarak ele alınmıştır. Bunun en önemli sebebi; üniversite hastanelerinin finansal yapı olarak hem özel hastaneler ve hem de kamu hastaneleri arasında yer almasıdır. Buna uygun olarak, ülkemizin büyük ölçekli üniversite hastanelerinden bir tanesinde yönetim muhasebesi sistemi kurulmuştur. Çalışmada, bu birimin faaliyetlerine genel hatlarıyla değinilecek; kontrol ve denetim faaliyetlerine yönelik çalışmalar ise ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Hastane, Sağlık işletmeleri, Yönetim Muhasebesi, İç Kontrol, Denetim, Maliyet, Gelir, Gider, Raporlama, Bütçe, Finansman, Global Bütçe, Alacaklar, SGK Ödemeleri

ABSTRACT

ESTABLISHING MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEMS IN HOSPITALS AND POTENTIAL BENEFITS

SAİD ERDOĞAN

Historically, one of the most established institutions is hospitals. In recent years, hospitals have become a social institution that provides health care services, as well as organizations where business activities are very important. Hospitals were predominantly under the control of the public administration. In recent times, hospitals have become businesses where the efficiency of the public sector has decreased relatively, and the service variety has increased significantly. The view of hospitals as a business point of view has increased with the activity of the private sector in this area, followed by the foundation university hospitals and the university hospitals.

The aim of this study is to create direct management accounting units, to conduct staff activities and to measure the benefits they can provide. The objectives of the management accounting units in this study are; providing managers with continuous and up-to-date data flow to enable them to make the right decisions, offering analysis and decision options that will contribute to the managers' perspectives, making cost estimates, making intermittent assessments to measure budget targets, and undertaking a part of financial pre-audit functions.

In this study, university hospitals were treated as pilot. The most important reason for this is; university hospitals are among the private hospitals and public hospitals as financial structures. Accordingly, a management accounting system has been established in one of our country's large-scale university hospitals. In the study, the activities of this unit will be referred to in general terms; control and audit activities will be discussed in detail.

Keywords: Hospital, Health Businesses, Management Accounting, Internal Control, Audit, Cost, Income, Expense, Reporting, Budget, Financing, Global Budget, Receivable, SGK (SSI) Payments

ÖNSÖZ

İşletmelerde yöneticilerin karşı karşıya kaldıkları sorunların neredeyse tamamı, hastane işletmeleri için de geçerlidir. Bununla birlikte, hastanelerin temel varoluş amacı, topluma sağlık hizmeti sunmaktır. Bu fonksiyon o kadar önemli ve önceliklidir ki, sağlık konusunda öncü rolleri oynamak çoğu zaman kamu otoritesine kalmaktadır. Kaldı ki, etik sebeplerle sağlık hizmetinin üretilip sunulması ya da işletme deyimiyle pazarlanması, diğer hizmetlere göre daha zor olmaktadır.

Sektörün sosyal yönünün aşırı baskın olup işletmecilik yönünün geri planda kalması, günümüz piyasa koşulları için kabul edilebilir olmaktan uzaktır. Hastane işletmeleri de, gerek kamu çatısı altında olsun, gerek özel girişim olsun, mali açıdan taktik ve stratejik nitelikteki kararları doğru vermelidir. İşte bu sebeple, son yıllarda sağlık işletmeciliği önem kazanmış, üniversitelerde bu konuda ayrı bölümler ve lisans üstü eğitimler vermeye başlanmıştır. Bütün bunların amacı ortadadır. Sosyal yönü çok öne çıkmış olan hastanelerin, bu sosyal etkinliğini ve motivasyonunu **zayıflatmamak kaydıyla**, işletmecilik yönünü de geliştirmek ve bu finansal yaklaşımla topluma daha güvenli, daha gelişmiş ve daha etkin bir sağlık hizmeti sunabilmektir.

Hastanelerde muhasebe deyince, temelde mevzuata, bordrolara, satın alma, ambar ve beyanname faaliyetlerine dayalı işler gelmektedir. Öte yandan son yıllarda, maliyete dayalı yaklaşımlar da öne çıkmış, verilen sağlık hizmeti maliyetlerinin ölçülmesi önem kazanmıştır. Fakat zaman içinde bu yaklaşım bazı gerekçelerle önemini kaybetmiştir. Bunun iki ayrı sebep grubu vardır. İlk grup, içsel ve faaliyete dönük sebeplerdir ki bunların öne çıkanları; çok yoğun ve çeşitli hizmetlerin üretilmesi, aynı konuya (hastalığa) yönelik hizmetin çoğu zaman (farklı hastalar ve hastalık derinliği sebebiyle) farklı maliyetlere ulaşması sayılabilir. Dışsal sebep ise kamunun neredeyse tek finansör olması sebebiyle, ulaşılan maliyet rakamlarının ortaya çıkardığı fiyat tarifesinin **uygulanabilirliğinin olmamasıdır**. Zira kamu otoritesi yapılan hemen her hizmete ilişkin bir fiyat belirlemede, hastanelere de bu hizmet için alacağı ek fiyat farkları konusunda sınır koymaktadır. Böylece, maliyet yaklaşımı hem stabilite yönünden ve hem de ulaşılan maliyet artı kar fiyatlarının uygulanmasının zorluğu yüzünden beklenen sonuçları üretememiştir.

Bu çalışmada, hastane işletmelerinde klasik finansal muhasebe işlerinin dışında kalan ve mali verilerle çalışarak, hastane yöneticilerini asiste edip, karar vermelerini kolaylaştıracak yönetim muhasebesi birimi kurgulanmıştır. Hastanelerde yönetim muhasebesi birimlerinin oluşturulması hayli yeni bir konudur ve doğrudan bu konuda fazla bir literatüre rastlanmamaktadır. Buna karşılık hastane işletmeciliği ve yönetim muhasebesi alanlarında geniş bir literatür mevcuttur.

Yönetim muhasebesi birimleri, klasik muhasebe departmanlarından farklı olarak, operasyonel faaliyetler yürütmez. Buna karşılık, para ile ölçülebilen mali nitelikteki her alanda çalışmalar yapabilir. Bu çerçevede, birim/üretim yeri maliyetleri, denetim fonksiyonları, iç kontrol sürecine yönelik çalışmalar, iş akışları, bütçe ve planlama faaliyetleri, nakit akışları ve pazarlamaya dönük alanlar da dahil olmak üzere, mali nitelikteki her alanda fonksiyon üretebilir. Temel işlevlerinden bir diğeri ise finansal muhasebe de dahil olmak üzere, bütün bu operasyonel mali birimler arasındaki koordinasyona destek vermek ve bu birimlerden elde edilen bilgileri konsolide ederek, yöneticiler için anlamlı tavsiye ve seçenekler üretmektir.

Yönetim muhasebesi birimleri, diğer muhasebeye dayalı birimlerden farklı olarak kalifikasyon açısından daha iyi planlanmalı, birime kurmay misyon yüklenmeli ve doğrudan üst yönetime bağlı olarak konumlandırılmalıdır. Zira yönetim muhasebesi birimi, denetimden yatırım planlamasına, mevzuata dayalı mütalaalardan yeni iş alanı fizibilitesine kadar hemen her alanda görev yapmak üzere kurgulanacaktır.

Böyle bir birimin kuruluş ve işletme maliyetleri de hastanenin ölçeğine göre değişkenlik gösterecektir. Bununla birlikte, yönetim muhasebesi birimlerinin büyük ölçekli sağlık kuruluşlarında anlamlı fonksiyon üreteceğini söylemek doğru olacaktır.

İSTANBUL, 2018

Said ERDOĞAN

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ	v
TABLOLAR LİSTESİ	xiii
GRAFİKLER LİSTESİ	xiv
KISALTMALAR LİSTESİ	xv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM HASTANELER

1.1 Hastanelerin Tarihsel Gelişimi	5
1.2 Sağlık Hizmetinin Yapısı.....	7
1.3.Hastanenin Tanımı ve Hastane İşletmeleri	8
1.3.1 Hastane İşletmeleri	9
1.3.2 Hastanelerin Sınıflandırılması	9
1.3.2.1 Mülkiyet Yapısına Göre Sınıflandırma	10
1.3.2.1.1 Devlet Hastaneleri.....	10
1.3.2.1.2 Özel Hastaneler	11
1.3.2.1.3 Diğer Hastaneler	11
1.3.2.2 Dikey Sınıflandırma	12
1.3.2.2.1 Birinci Basamak Sağlık Kuruluşları	12
1.3.2.2.2 İkinci Basamak Sağlık Kuruluşları	13
1.3.2.2.3 Üçüncü Basamak Sağlık Kuruluşları	13
1.3.2.2.4 Basamaklandırma Dışında Bırakılan Sağlık Kuruluşları	14
1.3.2.3 Verilen Tedavi Türüne Göre Sınıflandırma	14
1.3.2.4 Diğer Sınıflandırmalar.....	15
1.3.3 Sağlık Mevzuatı	15

1.3.3.1 Kanun ve Kararnameler.....	16
1.3.3.2 Yönetmelikler	17
1.3.3.3 Genelgeler.....	19
1.3.4 Sağlık Uygulama Tebliği (SUT).....	19
1.3.5 Hastane Bilgi Sistemleri	22
1.3.5.1 Hastane Bilgi Yönetim Sistemleri.....	22
1.3.5.2 MEDULA	23
1.3.5.3 Muhasebe Bilgi Sistemi	25
1.3.5.4 Diğer Yazılımlar.....	27
1.3.6 Sağlıkta Personel Yapısı.....	27
1.3.6.1 Hekim Başına Düşen Kişi Sayısı	30
1.3.6.2 Hemşire İstatistikleri	30
1.3.6.3 Yıllara ve Sektörlere Göre Sağlık Personelinin Dağılımı	31
1.3.7 Hastane Yönetimi Organizasyon Yapısı.....	34
1.3.7.1 Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Organizasyon Yapısı	34
1.3.7.2 Üniversite Hastanelerinde Organizasyon Yapısı.....	35
1.3.7.3 Özel Hastanelerde Organizasyon Yapısı	35
1.3.8 Sağlık İşletmelerinde Rekabet	36
1.4 Sağlık Sektörü İstatistikleri	38
1.4.1 Mali Kıyaslar ve Harcamalar	38
1.4.1.1 Yıllara Göre Sağlık Harcamaları ve GSMH'ye Oranı	39
1.4.1.2 Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının Sektörel Dağılımı	40
1.4.2 Tesis ve Donanımsal İstatistikler.....	43
1.4.2.1 Yıllara ve Sektörlere Göre Hastane ve Yatak Sayıları.....	43
1.4.2.2 Yıllara ve Sektörlere Göre Ameliyathane Altyapısı	46
1.4.2.3 Yıllara ve Sektörlere Göre Görüntüleme Cihazları	48
1.4.2.4 Yoğun Bakım İstatistikleri	51

1.4.3 İşlem ve Performansa Dayalı İstatistikler	53
1.4.3.1 Yıllara Göre Hekim ve Hastaneye Başvuru Sayıları	53
1.4.3.2 Yatak Doluluk Oranları	54
1.4.3.3 Doğum İstatistikleri ve Anne/Bebek Ölümleri	58
1.4.4 Kalite, Karşılaştırma ve Memnuniyet İstatistikleri	62
1.4.4.1 AB-Türkiye Karşılaştırmalı Yatak İstatistikleri	62
1.4.4.2 Sağlık Hizmetlerinden Memnuniyet Karşılaştırmaları	63
1.5 Sağlıkta Finansman	66
1.5.1 Cepten Ödeme Modeli	68
1.5.2 Özel Sigorta Modeli	69
1.5.3 Sosyal Sigorta Kurumu: SGK (Kamu Finansmanı)	71
1.5.4 Geri Ödeme Yöntemleri	74
1.5.4.1 Hizmet Başına Ödeme	77
1.5.4.2 Global Bütçeler	78
1.5.4.3 Teşhis İlişkili Gruplar (TİG)	82
1.5.4.4 Diğer Geri Ödeme Yöntemleri	84
1.5.4.4.1 Harcama Kalemleri Bütçeleri (Line-Item Budgets)	84
1.5.4.4.2 Vaka Başına Ödeme	84
1.5.4.4.3 Kişi Başına Ödeme	85
1.5.4.4.4 Günlük Ödeme	85
1.5.5 Sağlık Pazarı ve Türkiye	85
1.5.5.1 Bir Satıcı Olarak Türkiye	85
1.5.5.2 Bir Alıcı Olarak Türkiye	86
1.6 Sağlık İşletmelerinde Muhasebe	88
1.6.1 Finansal Muhasebe	89
1.6.2 Maliyet Muhasebesi	91
1.6.3 Yönetim Muhasebesi	94

İKİNCİ BÖLÜM

YÖNETİM MUHASEBESİ

2.1 Yönetim Muhasebesi Nedir.....	96
2.2 Yönetim Muhasebesinin Amaçları	97
2.3 Finansal Muhasebe ile Yönetim Muhasebesi Arasındaki Temel Farklar	98
2.4 İç Denetim ve İç Kontrol Sistemi.....	99
2.5 Kalite ve Maliyet İlişkisi.....	102
2.5.1 Asgari Kalite ve Standartlar.....	103
2.5.2 Hizmet Kalitesinin Artırılması	104
2.5.3 Hastane Kalite Maliyet Kalemleri.....	106
2.6 Hastanelere Özgü Temel Kavram ve Oranlar	107
2.7 Dışarıya Satılan Sağlık Hizmeti	109
2.8 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

HASTANELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ BİRİMİNİN KURULMASI: ÜNİVERSİTE HASTANESİNDE BİR UYGULAMA

3.1 Çalışmanın Amacı ve Önemi.....	115
3.2 Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları	116
3.3 Uygulanan Yöntem.....	117
3.4 Çalışmanın Yapıldığı Hastane ile İlgili Genel Bilgiler	117
3.4.1 Gelir İdaresi Süreç Yönetimi	118
3.4.2 Gider İdaresi Süreç Yönetimi	118
3.4.3 Taşınır Mal Süreç Yönetimi.....	119
3.4.4 Saymanlık ve Vezne Hizmetleri Birimi.....	120
3.5 Birim Kuruluş Süreci.....	121
3.5.1 Personel tespiti ve görevlendirmelerin yapılması	122
3.5.2 Çalışma yeri ve ekipmanın temini	123
3.5.2 Görev tanımı, iş akışı ve yönergelerin oluşturulması.....	123

3.6 Karşılaşılan Zorluklar.....	125
3.7 Genel Çalışma Başlıkları	127
3.7.1 Bütçe ve Planlama Faaliyetleri	128
3.7.2 İş Akışları.....	129
3.7.3 Rapor, Sunum ve İstatistikler	130
3.7.4 Mevzuat ve Hukuki İşler.....	132
3.7.5 Kontrol ve Denetime Yönelik Faaliyetler.....	133
3.8 Kontrol ve Denetime Yönelik Çalışmalar	133
3.8.1 Kontrol Raporlarının Oluşturulması	134
3.8.1.1 Özet Raporlar	134
3.8.1.2 Gelir Gider Yerleri Raporları	143
3.8.1.3 Ana Bilim Dalı Detay Raporları	147
3.8.2 Gelirde Mükerrer Kayıtlar ve Düzeltmesi.....	147
3.8.2.1 Mükerrer Gelirin Farkedilmesi.....	147
3.8.2.2 Farkedilen Mükerrer Kaydın Kaynağının Bulunması	149
3.8.2.3 İşin Niteliği ve Mükerrer Kaydın Sebebi	151
3.8.2.4 Teknik Araştırma ve Tespit Çalışması	152
3.8.2.5 Problemin Mali Büyüklüğü ve Zaman Derinliği.....	153
3.8.2.6 Problemin Çözümü İçin Yapılanlar.....	154
3.8.3 SGK Kesintilerinin Muhasebeleştirilmesi	155
3.8.3.1 Problemin Farkedilmesi	155
3.8.3.2 SGK Kesintilerinin Çeşitleri ve Niteliği	156
3.8.3.3 Kesintilerin Girilmemesinin Etkileri ve Dönemsellik İlkesi	158
3.8.3.4 Kesintilerin Muhasebeleştirilme Şeklinin Tespiti.....	159
3.8.3.5 Kesintilerin Muhasebeleştirilmesi.....	160
3.8.3.6 Kesintilerin Muhasebeleştirilmesi.....	161
3.8.3.7 Uygulama ve Sonuçları	162

3.8.4 Kişi Alacaklarının Takibi.....	163
3.8.4.1 Kişi Alacaklarının Detayları ve Mahiyeti.....	163
3.8.4.2 Tahsilat İçin Uygulanan Yöntem.....	164
3.8.4.3 Tahsilat ve Takip Süreci.....	165
3.8.4.4 Tahsilat Faaliyetinin Sonucu.....	165
3.8.5 Kurumsal Alacaklar.....	167
3.8.5.1 Sözleşmeli Kuruluşlar Fiyat Tarifeleri.....	168
3.8.5.2 Sözleşmeli Kuruluşlar Ödeme Planı.....	168
3.8.5.3 Çalışmanın Sonuçları.....	170
3.8.6 Giderleştirme Faz Bozukluğu ve Dönemsellik.....	170
3.8.6.1 Giderleştirmede Sürecindeki Sorunlar.....	171
3.8.6.2 Sorunun Oluşturduğu Etki.....	171
3.8.6.3 Çözüm Önerisi ve Sonuçları.....	173
3.8.7 KDV İstisnası ve Kesilen Faturalar.....	174
3.8.7.1 Usule Yönelik Riskler.....	174
3.8.7.1 Esasa Yönelik Riskler.....	175
3.8.8 Demirbaşların Topluca Giderleştirilmesi.....	176
3.8.8.1 Uygulamanın Gerekçeler Yönünden İncelenmesi.....	177
3.8.8.2 Uygulamanın Mevzuat Yönünden İncelenmesi.....	178
3.8.8.3 Uygulamanın Mali Boyutu ve Etkileri.....	179
3.8.8.4 Konu İle İlgili Yapılan Bilgilendirmeler.....	180
3.9 Hastaneye İlişkin Çeşitli Mali Veri ve Grafikler.....	181
3.9.1 Gelirler ve Grafiği.....	183
3.9.2 Giderler ve Grafiği.....	184
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	187
KAYNAKÇA.....	190

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1: 1. Basamak Sağlık Kuruluşlarının Yıllara Göre Dağılımı.....	13
Tablo 1.2: Özel Dal Hastaneleri ve Toplam Yatak Sayıları	15
Tablo 1.3: Yıllara ve Sektörlere Göre Sağlık Personelinin Dağılımı	32
Tablo 1.4: Yıl ve Sektöre Göre Hekim ve Sağlık Personelinin Dağılımı	32
Tablo 1.5: Yıllara Göre Sağlık Harcamaları ve GSMH'ye Oranı	39
Tablo 1.6: Yıllara ve Sektörlere Göre Ameliyat Sayılarının Dağılımı.....	47
Tablo 1.7: Sektörlere Göre Ameliyathane Altyapısının Dağılımı	48
Tablo 1.8: Yıllara Göre Görüntüleme Cihazlarının Dağılımı.....	48
Tablo 1.9: Sektörlere Göre Görüntüleme Cihazlarının Dağılımı.....	49
Tablo 1.10: Sektörlere Göre Cihaz Başına Düşen Görüntüleme Sayıları	50
Tablo 1.11: Yıllara Göre Hastaların Hekimlere Başvuru Sayıları	53
Tablo 1.12: Yıllara ve Sektörlere Göre Hastanelere Yapılan Başvuru Sayıları	54
Tablo 1.13: Yıllara ve Sektörlere Göre Yatış Sayıları	58
Tablo 1.14: AB-Türkiye 100.000 Kişiye Düşen Yatak Sayısı Karşılaştırması.....	62
Tablo 1.15: Sağlık Sektöründe Finansman Modelleri	67
Tablo 3.1: Özet Raporlar (Başlık).....	135
Tablo 3.2: Özet Raporlar (Özet).....	136
Tablo 3.3: Özet Raporlar (Gelirler).....	137
Tablo 3.4: Özet Raporlar (Giderler).....	138
Tablo 3.5: Özet Raporlar (Taşınır Mal Yönetimi).....	139
Tablo 3.6: Özet Raporlar (Alacak ve Borçlar).....	140
Tablo 3.7: Özet Raporlar (Hastane Verileri).....	141
Tablo 3.8: Özet Raporlar (Laboratuvarlar).....	143
Tablo 3.9: Gelir Gider Raporları (Özet).....	145
Tablo 3.10: Aylara Göre SGK Kesintileri.....	161
Tablo 3.11: Kişi Alacaklarının Tahsili.....	166
Tablo 3.12: 4 Aylık Stok Çıkışları.....	172
Tablo 3.13: Dört Aylık Giderler.....	173
Tablo 3.14: Yıllara göre demirbaş giderleştirilmesi.....	180
Tablo 3.15: Aylık Bazda Gelir/Gider Toplamları (48 Ay).....	182

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1: Yıllara Göre Hekim Başına Düşen Kişi Sayısı.....	30
Şekil 1.2: Yıllara Göre Hemşire Başına Düşen Kişi Sayısı	31
Şekil 1.3: Hastane Yönetimi Organizasyon Şeması.	34
Şekil 1.4: Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının GSMH'ye Oranı.	40
Şekil 1.5: Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının Sektörel Dağılımı	41
Şekil 1.6: Yıllara Göre Reel Sağlık Harcamalarının Sektörel Dağılımı	42
Şekil 1.7: Kişi Başına Cepten Yapılan Sağlık Harcamaları (Nominal).....	43
Şekil 1.8: Yıllara Göre Türkiye'deki Hastane Sayıları	44
Şekil 1.9: Yıllara Göre Yatak Sayılarının Sektörel Dağılımı	45
Şekil 1.10: Yıllara Göre Nitelikli Yatak Sayılarının Sektörel Dağılımı	46
Şekil 1.11: Yıllara ve Sektörlere Göre Yoğun Bakım Yatak Sayıları	51
Şekil 1.12: Türlerine ve Sektörlere Göre Yoğun Bakım Yatak Sayıları.....	52
Şekil 1.13: Yıllara ve Sektörlere Göre Yatak Doluluk Oranları	55
Şekil 1.14: Yıllara ve Sektörlere Göre Ortalama Yatış Süreleri.....	56
Şekil 1.15: Yatak Doluluk Oranları Uluslararası Karşılaştırması	57
Şekil 1.16: Sektörlere ve Türüne Göre Doğum Oranları	58
Şekil 1.17: Çeşidine ve Uygulandığı Yere Göre Doğum Oranları	59
Şekil 1.18: Bebek Ölüm Hızlarının Uluslararası Karşılaştırması	60
Şekil 1.19: Canlı Doğumda Anne Ölüm Oranlarının Uluslararası Karşılaştırması. ..	61
Şekil 1.20: Türkiye-AB Karşılaştırmalı Sağlık Hizmetleri Memnuniyet Grafiği.....	64
Şekil 1.21: Kamu Harcamasına Göre Türkiye-Avrupa Memnuniyet Karş.	65
Şekil 1.22: Toplam Sağlık Harcamasına Göre Türkiye-Avrupa Memnuniyet Karş. .	66
Şekil 3.1: 48 Aylık Faaliyet Geliri Grafiği.	183
Şekil 3.2: 48 Aylık Faaliyet Gideri Grafiği.	185

KISALTMALAR LİSTESİ

ASM	: Aile Sağlık Merkezi
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AB	: Avrupa Birliği
BAP	: Bilimsel Araştırma Projeleri
BİMER	: Başbakanlık İletişim Merkezi
BT	: Bilgisayarlı Tomografi
BES	: Bireysel Emeklilik Sigortası
CİMER	: Cumhurbaşkanlığı İletişim Merkezi
DRG	: Diagnosis Related Groups, Teşhis İlişkili Gruplar
DASK	: Doğal Afet Sigortaları Kurumu
DMİS	: Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi
DSÖ	: Dünya Sağlık Örgütü
EKO	: Ekokardiyografi
EBYS	: Elektronik Belge Yönetim Sistemi
Bağ-Kur	: Esnaf ve Sanatkârlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSS	: Genel Sağlık Sigortası
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
GY	: Genel Yönetim Giderleri
HBYS	: Hastane Bilgi Yönetim Sistemi
HBÖ	: Hizmet Başına Ödeme
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KDV	: Katma Değer Vergisi
LÖSEV	: Lösemili Çocuklar Vakfı
MOSİP	: Mali Otomasyon Sistemi Projesi

MR	: Manyetik Rezonans
MEDULA	: MEDikal ULAk: Sağlık Bakanlığı Tıbbi Bilgi Yönetim Sistemi
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PAF	: Prevention-Appraisal-Failure, Önleme-Değerlendirme-Başarısızlık
SB	: Sağlık Bakanlığı
SHS	: Sağlık Hizmet Sunucusu
SUT	: Sağlık Uygulama Tebliği
SKS	: Sağlıkta Kalite Standartları
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SWOT	: Strengths-Weaknesses-Opportunities-Threats, Güçlü Yanlar Zayıf Yanlar-Fırsatlar-Tehditler
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TİG	: Teşhis İlişkili Gruplar
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TMY	: Taşınır Mal Yönetimi
THSK	: Türkiye Halk Sağlığı Kurumu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TKHK	: Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu
UK	: United Kingdom, Birleşik Krallık
USD	: US Dollar, Amerikan Doları
WHO	: World Health Organization, Dünya Sağlık Örgütü
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurulu

GİRİŞ

Günümüzde sağlık işletmeleri, belli bir tarihsel evrimin ardından büyük ve modern kurumsal işletmeler haline gelmiştir. Tıbbi hizmetler kendi alanlarında bilimsel ve teknik gelişimini sürdürürken, aynı zamanda bu hizmetlerin finansmanı konusunda da, özellikle son yüzyılda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Tüm bu gelişmeler, insanlık için zorunlu olan tıbbi hizmetlerin finansmanı konusunda çeşitli modeller üretilmesine yol açmakla birlikte, sağlık hizmetleri hala ve büyük ölçüde, kamusal otoritenin denetimi ve finansal şemsiyesi altındadır.

İşletmelerin temel amaçlarından olan karlılık ve topluma hizmet/katkı sağlama işlevi, sağlık işletmeleri için de geçerlidir. Bu yönüyle sağlık işletmeleri topluma katkı sağlarken, aynı zamanda karlılığı artırmak için de çeşitli faaliyetler yürütmektedir. Hizmetin sosyal yönü bazen karlılık amacının önüne geçse de, bu finansman yükü doğrudan işletmenin üzerine değil, genellikle sigorta veya kamu otoritesinin üzerine binmektedir. Buna karşılık, kendi ölçeğinde değerlendirildiğinde her bir sağlık işletmesi, sürdürülebilir karlılık için gerekli adımları atmak zorundadır.

Dünyada ve Türkiye’de sağlığın finansmanı için birkaç unsur birlikte kullanılmaktadır. Bunlardan en önemli unsur, sosyal sigorta sistemidir. Buna karşılık tek finansman kaynağı sosyal sigorta sistemi değildir. Yardımcı unsur olarak özel sigorta sistemi ve hizmeti talep eden kişinin ya da onun bakımından yükümlü olan kişilerin cebinden çıkan para da, sağlık sisteminde önemli bir finansman aracıdır. Son olarak tüm yönetsel ve denetsel çerçeveyi çizen ve gerekli durumlarda önemli yatırımlar yapan ya da yapılacak yatırımlar için teşvik mekanizmalarını oluşturan kamu otoritesini de, sağlık hizmetlerinin finansörlerinden biri olarak saymak gerekir.

Dört temel finansörün sistemdeki ağırlığı, ülkelerin ekonomi ve sağlığa ilişkin politikalarına göre değişkenlik arz edebilmektedir. Buna karşılık finansmanın hangi ağırlıkta ve kim tarafından yapıldığına bakılmaksızın, verilen hizmetin para ile ölçülebilirliği de göz önünde tutularak, bu hizmetin hem yeterli düzeyde hem kaliteli ve hem de fiyatının tüm taraflar için optimal seviyede tutulması gerektiği açıktır.

Sağlık işletmeleri, görev tanımları gereği çok çeşitli hizmetler üretmektedir ve bu hizmetlerin fiyatlandırılması, satılması ve tahsil edilmesi, çok hassas düzeyde

hesaplar gerektirmektedir. Ek olarak, sağlık hizmetinin maliyetinin tam ölçülmesi de çok zordur zira kağıt üzerinde ve fiyat tarifelerinde birbirinin aynı gibi görünen iki hizmet arasında bile, çok ciddi bir zaman, iş gücü ve kullanılan malzeme açısından farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu yönüyle diğer hizmet üretim modellerine göre ciddi bir farklılık söz konusudur.

Öte yandan sağlık hizmetinin stoklanabilir bir hizmet olmaması, mevsim ve iklim etkilerine çok açık oluşu, öngörülemez oluşu, çalışanlar için çok yüksek bir kalifikasyon düzeyine ihtiyaç duyulması, hizmeti talep edenin yani tüketicinin ve yakınlarının aşırı hassas davranışları, hizmetteki kusurun telafisinin çok zor, bazen de imkansız olması, çok pahalı ekipmana ihtiyaç duyulması ve bu ekipmanın, teknolojinin hızına bağlı olarak sürekli geliştirilmesi ve yenilenmesi gereği ve benzeri bir çok zorluk, işletme yöneticilerinin işlerini oldukça zorlaştırmaktadır.

Bütün bu zorlukların yanı sıra, sağlık işletmeciliğin bazı çekici ve avantajlı yönleri de söz konusudur. Örneğin başarılı bir hizmetin sağlanması müteakip çalışanlarda oluşan mutluluk ve doyum, sunulan hizmetin öncelik sırasının yüksekliği, çoğu zaman ikame edilemezliği, verimliliğe dikkat edildiğinde yüksek karlılığı ve bazı dalgalanmaların dışında, stabil bir kazanç sağlaması bunlar arasında sayılabilir.

İşte bu zorluklar ve avantajlar arasında işletme yöneticilerin alması gereken önemli kararlar olacaktır. Vergisel ve diğer mevzuatı gereği, hemen her sağlık işletmesi muhasebe kayıtlarını düzenli olarak tutmak zorundadır. Fakat finansal muhasebeye yönelik bu faaliyetler, karar vericiler için beklenen ölçüde faydalı olmamaktadır zira finansal muhasebe, işin vergi dahil, mevzuat ve muhasebe standartlarına uyumu öncelikli çalışmakta, karar almadan önce bir şey üretmekten ziyade, gerçekleşen faaliyetlerin sonuçlarını raporlamaktadır.

Buna karşılık işletme yöneticileri, faaliyetleri konusunda ön projeksiyonlara ihtiyaç duymakta, yapılan işlerin maliyetlerine göre derinlik veya yön tayin etmek istemekte, yatırım ve personel planlarını yaparken göz önünde tutacakları projeksiyonlara ihtiyaç duymaktadır.

İşte bu yönüyle, finansal muhasebe birimlerinden farklı olarak, yönetim muhasebesi birimlerine ihtiyaç doğmaktadır. Zira finansal muhasebe birimleri operasyonel birim olarak görev yaparken, yönetim muhasebesi birimleri kurmay

görev üstlenecek ve işletme adına karar verecek olanlara, perspektif ve öncelik sırası sunacaktır. Diğer bir deyişle, finansal muhasebe birimi yapılan işi kayıt altına alırken, yönetim muhasebesi birimi yapılacakları planlayacaktır. Bunu yaparken de kaynakların nasıl ve ne şekilde kullanılacağına karar verilmesini kolaylaştıracak bilgi ve veriyi karar verenlerin önüne koyacaktır.

Ülkemizde hastane mülkiyeti konusunda ciddi sayılabilecek bir çeşitlilik söz konusudur. Bunlardan bir kısmı doğrudan Sağlık Bakanlığı kontrolündeki kamu hastaneleridir ki, 2015 sonu itibarıyla toplam hastanelerin yaklaşık %59'una tekabül etmektedir. Onu takip eden özel ve vakıf hastanelerinin toplama oranı %37, kamu üniversite hastanelerinin oranı ise %4 seviyesindedir (Sağlık Bakanlığı, 2017)

Öte yandan hasta açısından bakıldığında, sağlığın finansmanına katkı açısından üç ayrı durum söz konusudur. İlki, devlet hastaneleridir ki, hasta burada aldığı hizmetler için (otercilik ve istisnai hizmetler dışında) ek ödeme yapmaz ve bu hizmetin bedeli, sosyal güvenlik kurumu tarafından ödenir. Özel hastanelerde hasta eğer özel sigortaya sahip değilse, aldığı hizmetin önemli bir bölümünü (SGK kapsamı dışında kalan kısmını), eğer sosyal sigortası da yoksa tamamını kuruma öder. Üniversite hastaneleri ise bu ikisinin arasında bir yerde konumlanır ve bazı hizmetler için hastadan, mevzuatta tanımlı oranlarda ek ücret alabilir ve asıl tahsilatı sosyal güvenlik kurumundan yapar. Bu yönüyle üniversite hastaneleri, hem devlet hastanelerine, hem de özel hastanelere benzer bir karakteristik gösterir.

Hastanelerin bu finansal ve mülkiyet çeşitliliği sebebiyle, yönetim muhasebesi biriminin pilot olarak bir üniversite hastanesinde kurgulanması doğru bir yaklaşım olacaktır. Zira bu kurumlar, fiyatlandırma konusunda kısmen kamu hastaneleri ve kısmen de özel hastaneler gibi davranabilme esnekliğine sahiptir.

Buna uygun olarak yönetim muhasebesi birimi, ülkemizdeki büyük üniversite hastanelerinden birisinde kurgulanarak yarı resmi bir hüviyette faaliyete geçmiştir. Yaklaşık 24 ay süren bu çalışmalar sonucunda, bazı alanlarda gelişmeler sağlanmış, bazı alanlarda ise mevzuat, kamu otoritesinin yaptırım gücü ve kurumsal yapıdaki uyumsuzluklar sebebiyle, önerilen kararlar alınamadığı için kısmi gelişme sağlanmıştır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmada, ilk bölümde hastaneler konusunda genel bilgilere yer verilmiş, tanımlar ve mevzuata ilişkin konular bu bölümde ele alınmıştır.

İkinci bölümde hastanelerde yönetim muhasebesi birimlerinin teorik çerçevesi ve konu başlıkları ele alınmıştır. Üçüncü bölümde uygulama süreci, ilk kurulum, iş akışı ve yönergelerin oluşturulması ve yürütülen kontrol/denetim faaliyetleri ele alınmıştır. Sonuç ve öneriler bölümünde ise, uygulama bölümünde yer alan faaliyetler ve bunlardan elde edilen sonuçların ışığında hastanelerde yönetim muhasebesi birimlerine ihtiyaç olup olmadığı, bu birimlerin nasıl kurgulanması gerektiği ve üretebileceği potansiyel yararlar sorusuna yanıt aranmıştır.



1. BÖLÜM HASTANELER

1.1 Hastanelerin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de ve dünyada, en köklü hizmet üretimi yapılan alanlardan bir tanesi sağlık alanıdır. Sağlık hizmeti sunumu günümüzün modern yapısına kavuşmadan önce, çeşitli bilimsel aşamalardan geçmiş, finansal bağlamda değişimler geçirmiş ve ilkel toplumlardan günümüze gelmiştir. Bu noktada, kısaca tıbbın tarihsel gelişimine değinmekte yarar vardır. Tıp bilimi ya da eski deyimle tababet ilmi, öncelikle insana hizmet vermek amaçlı olarak var olduğuna göre, tarihinin de insanlık tarihi ile eşdeğer olması kaçınılmazdır. İlk çağlardan beri insanlar, gerek yaralanmalar, gerek hastalıklar sebebiyle şifa arayışı içinde olmuşlardır. Diğer bir deyişle, insanlar yaşamlarının ilk dönemlerinden beri sağlıklarını korumak zorunda olmuşlardır (Kavuncubaşı , Yıldırım, 2012).

Önceki dönemlerde tıp hizmetleri genel olarak din hizmeti veren kişiler tarafından sağlanmaktaydı. Dolayısıyla ilk uygarlıklarda hastalıktan kurtulmak için dinsel bilgiler, büyü ve sihir kullanılmaktaydı. Bu bizi, dinsel kurumların ilk hastaneler olarak değerlendirilebileceği noktasına götürür (Kavuncubaşı , Yıldırım, 2012: 128). Din ve tıp arasındaki ilişki çok uzun yıllar devam etmiş ve uzun bir süre boyunca, tabiplik hizmetleri din adamları tarafından sağlanmıştır.

Bu dönemler, tıp bilgisinin belli gruplarda toplanması ve sadece aile ya da küçük dinsel grupların içinde paylaşılması (Özgener , Küçük, 2008) sebebiyle, hızlı bir gelişim göstermemiştir. Bununla birlikte, doğuda ve batıda birbirinden farklı yöntem ve araçlarla, çeşitli tıbbi ilerlemeler kaydedilmiştir. Eski dönem için tıbbın ilerlediği uygarlıklara örnek olarak, Çin, Hindistan, Mezopotamya, Mısır ve Yunan tıbbından bahsedilebilir. Örneğin Mezopotamya bölgesinde tıbbi hizmetler Sümerliler ile başlamış ve yazının bulunması ile tarihi kayıtlara geçmiştir. Eski Mısır ise bu konuda çok büyük ilerleme kaydetmiş, solunum fonksiyonlarından dolaşımın kalp kaynaklı olduğuna, kırık çıkık tedavilerinden diş dolgularına kadar bir çok alanda uygulamalar yapılmıştır. Hatta geliştirilen mumyalama tekniği ile cesetlerin bozulmasının önüne geçilmiştir (Güntöre, 2005).

İlerleyen dönemlerde tıbbi bilginin kayıt altına alınması ve bilgi merkezi ya da kütüphane kavramının oluşması ile tıp alanında da ciddi gelişmeler sağlanmış, tıp ile din arasındaki ilişki zayıflamış, babadan oğula ya da usta çırak ilişkisi ile gelişen tıp,

daha ciddi eğitim mekanizmaları ile hızlanmıştır. Milattan sonra orta çağ dönemine bakıldığında, tıbbi alanda İslam Uygarlığı başat bir rol üstlenmiş, tıp alanında ciddi gelişmeler yaşanmıştır. Rönesans ve sonrasında ise başat rolü Avrupa oynamaya başlamıştır (Kavuncubaşı , Yıldırım, 2012). Günümüze gelindiğinde, tıp artık çok daha evrenselleşmiş, bilgi paylaşım araçları çok daha artmış ve modern haline ulaşmıştır.

Bütün bu gelişmeler bir bütün olarak ele alındığında, dört ana dönemden bahsedilebilir.

1. Dar ve aile içi (babadan oğula) aktarılan ve dışarıya ile bilgi paylaşılmayan tıp dönemi
2. Dinsel merkezlerde (tapınaklar vb.) toplanmalar sayesinde daha da hızlı bilgi paylaşılan tıp dönemi
3. Tıp ile din arasındaki bağıın zayıflaması ile ulaşılan ve yazılı kaynakların çok arttığı dönem
4. Modern tıp dönemi

İlk dönemlerde hastanelerin finansmanı dinsel mekanizmalar ile ilişkili olduğu için, ağırlıklı olarak gönüllülük esasına dayalı bir şifa merkezinden söz edilebilir. Fakat ilerleyen dönemlerde artan nüfus, verilmesi gereken hizmetlerin artışı, göç ve ticaret yolları ile hastalıkların da yayılmaya başlaması sebebiyle, daha organize modeller gündeme gelmiştir. Anadolu'da ilk hastane, Romalılar döneminde Kapadokya bölgesinde St. Basil tarafından M.S. 369-372 yılında yapılan hastanedir. Sonraki dönemde Türklerin Anadolu'ya gelmesi ile tıp alanında ciddi bir hareketlenme yaşanmıştır. Alparslan tarafından ilk hastane Kars'ta yaptırılmıştır. Selçuklu döneminde genelde medrese tipi yapılanma gerçekleştirildiği için, tıp eğitimi ile sağlık hizmeti bir arada yürütülmüştür ve bu da, günümüz Türkiye Üniversite Hastanelerinin ilk örnekleridir denebilir. Selçuklu döneminde Kayseri, Mardin, Aksaray, Amasya, Çankırı, Sivas, Kastamonu ve Konya gibi illerde hastaneler yapılmıştır (Atasever, 2014: 28).

Osmanlı döneminde de hastane yapımları devam etmiş, hatta ilk dal hastaneleri kurulmuştur. Bunlara örnek olarak Cüzzam Hastaneleri ve Akıl Hastaneleri verilebilir. Özellikle 19. Yüzyıl başında günümüz modern fakültelerinin temellerinin atıldığını söylemek mümkündür. Cumhuriyet döneminde de sağlık

alanında çalışmalar büyük bir hızla devam etmiş, Bakanlık ve teşkilat yapıları kurulmuş, çeşitli illerde numune hastaneleri yapılmıştır. Cumhuriyetin ilk döneminde yerel idareler tarafından yönetilen hastaneler, giderek artan maliyetleri ve bu maliyetlerin yerel yönetimler tarafından karşılanmasındaki güçlükler sebebiyle bu hastanelerin çok büyük iller dışında kalanları 1954 yılında merkezi idareye, o zamanki adıyla Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığına devredilmiştir (Atasever, 2014: 30). Yine Cumhuriyet döneminde, o zamana kadar tek olan tıp fakültesi sayısı, 1945'te Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesinin kurulumu ile ikiye, 1955'te Ege Üniversitesi Tıp Fakültesinin kurulumu ile üçe çıkmıştır. Bugün 84 olan Tıp Fakültelerinden 73'ü kamu üniversitelerinde yer almaktadır. 2015 yılı sonu itibarıyla, Türkiye'de 560'ı özel olmak üzere, vakıf ve üniversiteler de dahil olmak üzere toplam 1514 hastane bulunmaktadır (Sağlık Bakanlığı, 2017).

1.2 Sağlık Hizmetinin Yapısı

Sağlık hizmeti üretiminin, diğer sektörlere göre biraz daha farklı bir yapısı vardır. Aşağıda, bu hizmetin yapısı ile ilgili özellikler yer almaktadır (Bertan , Güler, 1995).

1. **Arzı pahalıdır:** Sağlık hizmetinin arzı, bir çok parametreye bağlı olarak çok yüksektir. Sağlıktaki işgücü kalifikasyonunun yüksekliği, kullanılan cihaz ve malzemelerin maliyetlerinin çok yüksek oluşu, hizmet üretimine başlamak için gereken ilk yatırım maliyetlerinin yüksekliği, kalite standardının yüksekliği, teşhis isabet oranının yüksek olması zorunluluğu gibi bir çok parametre, sağlık hizmetinin arzını çok pahalı yapmaktadır. Zorunlu bir hizmette arzın çok pahalı oluşu, genel olarak büyük ve önemli bir sorundur. Bununla birlikte bu arz pahalılığı, özellikle sigorta sektörü için önemli bir avantaj olarak ortaya çıkmaktadır.
2. **Toplumsaldır:** Sağlık hizmetleri sadece kar amaçlı yapılmaz. Üretilen sosyal fayda sebebiyle bazı durumlarda hizmet arzının ücretsiz yapılması gerekebilir. Gönüllü sağlık taramaları, aşı kampanyaları, kanser tedavileri veya kalp krizi gibi bazı uygulamalar buna örnek olarak verilebilir.
3. **Talep rastlantısaldır:** Sağlık hizmetlerinde talep önemli ölçüde rastlantısaldır. Hizmeti alan, bu hizmete ihtiyaç duyacağı anı belirleyemediği gibi, bir çok durumda alacağı hizmet için zaman planlaması da yapamaz.

4. **İkamesi yoktur:** Sağlık hizmetinin yerine koyulabilecek başka bir hizmet mevcut değildir. Temel hizmet olduğu için, bu hizmeti almamak gibi bir seçenek mevcut değildir. Seçenek olarak hizmeti alacağınız kurumlar, hekimler veya lokasyon seçilebilir ama hizmetin ne olacağını hizmetin tüketicisi değil, hizmetin üreticisi belirler.
5. **Pozitif dışsallığı vardır:** Koruyucu sağlık hizmetlerinin, bu hizmetler için ücret ödemeyenlere de sağladığı bir yarar vardır. Aşı gibi hizmetler bu duruma örnek olarak verilebilir. Benzer şekilde, sağlık hizmetlerinin doğru bir şekilde alınmasının, işgücü arzına da pozitif etkileri söz konusudur. Pozitif dışsallık, kamu otoritesi ve sosyal düzen için iyi bir durum olmakla birlikte, sağlık sektörüne yatırım yapanlar ve sağlık sigortası satan şirketler için pek de olumlu değildir (Sözen, 2015).
6. **Talep esnekliği katıdır:** Yani hizmetlerin fiyatlarındaki yukarı hareketler, hizmet talebini az etkiler zira sağlık hizmeti, temel ve zorunlu hizmetlerdendir. Hem ikamesinin olmayışı ve hem de katı esneklik, sağlık sektöründe yatırımcılar için cazibe artırıcı bir unsurdur (Sözen, 2015).

1.3.Hastanenin Tanımı ve Hastane İşletmeleri

Hastanenin tanımını yapmak için, önce sağlığın ne olduğunu tanımlamak gerekir. Dünya Sağlık Örgütü WHO sağlığı, “*sadece hastalık ve sakatlığın olmayışı değil fiziksel, mental ve sosyal yönden tam bir iyilik hâlidir*” şeklinde tanımlar. Aynı örgüt, hastaneyi ise şu şekilde tanımlamaktadır: “*Hastaneler, düzenli tıbbi ve diğer meslek personeli ile yatarak tedavi imkânı sağlayan ve haftada 7 gün, günde 24 saat hizmet veren, geniş bir yelpazede teşhis ve tedavi yöntemleri kullanarak çeşitli akut, iyileştirici ve bakım hizmetleri sunan sağlık kuruluşlarıdır*”.

Kanun koyucu ise, konuya ilişkin tanımı, ilgili mevzuatın 4. Maddesinde (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, 1983), Yataklı Tedavi Kurumu başlığı ile yapmıştır. Bu tanıma göre hastaneler “*hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphelenenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır*” şeklinde ifade edilmiştir.

Bu tanımlar birlikte ele alındığında, hastaneler için birkaç koşulun bir arada bulunması gerektiği sonucuna ulaşılır.

1. Düzenli tıbbi hizmet sağlamalı
2. Bu hizmeti kalifiye sağlık personeli ile sağlamalı
3. Ayaktan veya yatarak muayene hizmeti vermeli
4. Geniş bir yelpazede teşhis ve tedavi ve rehabilitasyon hizmeti vermeli
5. 7 gün 24 saat hizmet vermeli
6. Hasta ve yaralı olmanın dışında, hasta olduğundan şüphelenenlere veya sağlık durumunu kontrol ettirmeye isteyenlere de hizmet vermeli
7. Doğum ve yenidoğan hizmeti de vermeli

1.3.1 Hastane İşletmeleri

Başlarda kamusal bir sosyal kuruluş olan hastaneler, giderek hem faaliyet türü ve hem de finansal açıdan çeşitlilik kazanmıştır. Tek başına hekimlik hizmetinin sağlanması bir ticari faaliyet olarak öteden beri söz konusu olduğu halde, bir hastanenin geniş spektrumlu hizmeti, genel olarak kamu finansmanında bir faaliyet olarak planlanmış ve yürütülmüştür. Zaman içinde kamuya ek olarak vakıf amaçlı hastaneler de kurulmuş, nihayetinde özel hastaneler de kurularak, finansman çeşitliliği sağlanmıştır. Özel hastanelerin kuruluşu, sadece finansman çeşitliliği sağlamakla kalmamış, gelir ve kar gibi finansal kavramları da sürecin ayrılmaz bir parçası haline getirmiştir. Önceleri sadece sosyal amaçları olan sağlık hizmetlerinin sunumu aynı zamanda ticari amaçlar da gütmeye başlayınca, verimlilik, muhasebe, pazarlama, kalite gibi bir çok işletme fonksiyonu için içine girmiştir.

Bugün dünyada en büyük bütçeli hizmetlerden bahsedildiğinde, söz konusu ülkenin gelişmişlik düzeyi ne olursa olsun, sağlık hizmetleri en ön sıralarda yer almaktadır. Bu büyük finansal hacim ve ikame edilemezlik, sağlık işletmelerinin ve yardımcı sektörlerin farklı ele alınması sonucunu doğurmuş, sağlık işletmeciliği konusunda özel ve güçlü bir alanın oluşmasına yol açmıştır.

1.3.2 Hastanelerin Sınıflandırılması

Hastaneler, sağladıkları teşhis ve tedavi hizmetlerinin türlerine, yönetim mekanizmalarına, finansman kaynaklarına, büyüklük ve kapasitelerine, hastanın hastanede kalış sürelerine, kadrolu personel yapısına göre sınıflandırılabilir (Seçim, t.y.). Bu bölümde, bu sınıflandırma çeşitlerinden sadece mülkiyet yapısına göre, derinliğine göre ve işlevlerine göre sınıflandırma yapılacaktır.

1.3.2.1 Mülkiyet Yapısına Göre Sınıflandırma

Hastanelerin mülkiyeti çeşitlilik arz etmektedir. Varsayım olarak, bir hastanenin mülkiyeti hangi tüzel veya gerçek kişiye aitse, yönetimi de ona aittir denebilir fakat bu durumun istisnaları da mevcuttur. Öte yandan hastanelerin mülkiyetlerinden bağımsız olarak, denetimleri kamu idaresine açıktır. Hastaneler mülkiyet esasına göre hastaneleri sınıflandırıldığında;

1. Devlet hastaneleri
2. Özel Hastaneler
3. Vakıf ve Sosyal Yardım Hastaneleri
4. Diğer Hastaneler

Gibi genel bir sınıflama yapılabilir (Seçim, t.y.). Çok özel istisnalar söz konusu olmadıkça, yukarıdaki tüm hastanelerin tıbbi kontrol ve denetimlerini Sağlık Bakanlığı yürütür. Mali denetim ise, hastane gruplarına göre bazı değişiklikler gösterebilir. Maliye Bakanlığı, görev tanımı gereği mali faaliyetler yürüten yukarıdaki tüm kuruluşlar için denetim ve kontrol faaliyetleri yürütmeye yetkiliyken, sadece kamu hastanelerine yönelik olarak, bağımsız üst yargı mekanizması olan Sayıştay da yetkilidir. Sayıştay, Maliye'den farklı olarak verimlilik ve performans denetimi yapmaya da yetkilidir.

1.3.2.1.1 Devlet Hastaneleri

Devlet hastaneleri, gerek mülkiyeti ve gerekse yönetimi doğrudan devlet kuruluşlarına ait olan hastaneler olup, kamu üniversitesi hastaneleri de bu gruba girmektedir. Bu grubu da kendi içinde üçe ayırmak mümkündür. Bunlar sırasıyla;

1. Türkiye Halk Sağlığı Kurumuna (THSK) bağlı hastaneler,
2. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna (TKHK) bağlı hastaneler
3. Kamu üniversitelerine bağlı hastanelerdir.

Bu yukarıdaki gruplama, aynı zamanda sağlık hizmet çeşitliliği ve kapasitesi için de bir gruplama niteliğindedir. Buna göre THSK'na bağlı hastaneler, genel olarak temel sağlık hizmetlerini ve birinci basamak hizmetleri gerçekleştirir. TKHK'na bağlı hastaneler ise genel olarak daha büyük ölçekli hastanelerdir ve Eğitim ve Araştırma Hastaneleri de bu grupta yer alır. Son grupta kamu üniversitelerine bağlı Fakülte Hastaneleri yer alır ve en geniş spektrumda hizmeti verir. Yukarıdaki

sıralama, genel olarak mali kapasite ve personel sayıları konusunda da aynı şekildedir. Bu çalışmanın yapıldığı süreçte 26/08/2017 tarihinde yeni çıkan bir kararname ile önemli bir düzenleme yapılmıştır (694 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2017). Buna göre ilgili kararnamenin 184. ve takip eden maddelerinde yapılan düzenlemelerle, THSK ve THKH'na bağlı kamu hastanelerinin tek çatı altında toplanması öngörülmüş, bununla birlikte ilgili mevzuatın ve teşkilat yapısının oluşturulması amacıyla, yürürlük 3 ay sonrasına bırakılmıştır.

1.3.2.1.2 Özel Hastaneler

Özel Hastanelerin ruhsatlandırılması, personel standartlarının tespiti, sınıflandırılması ve bu sınıfların değiştirilmesi, denetimi ve kapanmaları, mevzuata göre Sağlık Bakanlığı tarafından yönetmeliğe bağlı olarak yapılmaktadır. İlgili tebliğde özel hastaneler için *“yirmi dört saat süreyle sürekli ve düzenli olarak, bir veya birden fazla uzmanlık dalında hastalara ayakta ve yatırarak muayene, teşhis ve tedavi hizmeti verir”* denmektedir (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002). Özel hastaneler genel olarak kapasitelerine göre sınıflandırılmaktadır. Bu yapılırken de ruhsatlı yatak sayıları ve tam gün hekim çalıştırdıkları dahili ve cerrahi branş sayıları dikkate alınır. Öte yandan hastaneler, sermayenin kaynağına göre de sınıflandırılabilir. Buna göre yabancı sermayeli hastaneler ve yerli sermayeli hastaneler diye bir gruplama yapılabilir. Benzer şekilde bölgesel hastane ve zincir hastane gibi gruplamalar da yapılabilir. Görüleceği üzere, hastanelerin sınıflandırılması, bir çok farklı parametre baz alınarak yapılabilir. Ama en temel ve genel sınıflandırma, hizmet kapasitelerine göre yapılan sınıflandırmadır. Bu sınıflandırma için temel parametreler de, ruhsatlı yatak sayıları ve tam gün hizmet verilen uzmanlık alanlarıdır.

1.3.2.1.3 Diğer Hastaneler

Bu hastane gruplarının diğerlerinden temel farkı, doğrudan sosyal sorumluluk projesi olarak düşünülüp hayata geçirilmesi ve bir sermaye girişi olmak yerine, bir gönüllülük girişi olmasıdır. Buradaki sosyal sorumluluk kavramının içine, Cumhuriyet öncesinin Gureba Hastaneleri gibi fukaraya yardım veya belirli özel alanlarda tıbbi ilerlemeyi amaçlayan hastane yatırımları da girmektedir.

Bu tip hastaneler, genel olarak kamu ya da bir özel girişimcinin kar amacıyla yatırım yaptığı bir sağlık işletmesi olmaktan ziyade, bağışlar ve toplumsal destek ile

vakıf olarak kurulurlar ve işletmesi de bir mütevellî heyeti üzerinden yapılır. Buradaki vakıf kavramı ile vakıf üniversitelerinin kurduğu fakülte hastaneleri birbirine karıştırılmamalıdır. Aralarındaki en belirgin farklılık, birinin eğitim amaçlı, diğerinin ise sağlık amaçlı kurulmuş olmasıdır. Benzer şekilde, vakıf üniversitesi hastanelerinin arkasında genel olarak büyük bir sermaye desteği varken, vakıf amaçlı hastanelerin büyük sermaye desteği yoktur ve bu destek, kamunun ya da çeşitli iş adamları ve çoğunlukla da doğrudan halkın desteği vardır. Vakıf hastanelerine örnek olarak, LÖSEV Hastanesi verilebilir.

Diğer hastaneler grubuna sokulabilecek bir diğer hastane grubu da azınlık hastaneleridir. Bu gruptaki hastaneler, her ne kadar bir zümre hastanesi olarak ortaya çıksa da, zamanla çok daha geniş bir gruba hizmet vermeye başlamış, özellikle bazı alanlarda ciddi ölçüde uzmanlaşmıştır. Balıklı Rum Hastanesi ve Balat Musevi Hastanesi bu tip azınlık hastanelerine örnek olarak verilebilir.

1.3.2.2 Dikey Sınıflandırma

Sağlık kuruluşlarında dikey sınıflandırma, özünde hastanenin fiziksel ve işlevsel kapasitesine bağlı olarak yapılmakla birlikte, bu sınıflandırma yapılırken kantitatif değerler yerine, terminolojik sınıflama anlaşılmalıdır. Nitekim isimlendirme yapılırken de, hastane demek yerine, sağlık kuruluşu denmesinin sebebi budur. Zira alt basamak unsurları çoğunlukla yataklı sağlık işletmesi değil, daha ziyade günlük temel hizmetleri veren kuruluşlardır. Buna göre sağlık kuruluşları dikey olarak üç temel sınıfa ayrılır (Sağlık Uygulama Tebliği, 2018)

1. Birinci basamak sağlık kuruluşları
2. İkinci Basamak sağlık kuruluşları
3. Üçüncü basamak sağlık kuruluşları
4. Basamaklandırma dışında bırakılan sağlık kuruluşları

1.3.2.2.1 Birinci Basamak Sağlık Kuruluşları

Birinci basamak sağlık kuruluşları, hastanelerden önceki aşama olup, temel amacı hastane öncesinde basit veya amaca özel sağlık hizmetlerini sunmaktır. Birinci basamak sağlık kuruluşu deyince, özel sektör için semt poliklinikleri, kamu idaresi için ise sağlık ocakları, resmi kurum tabiplikleri, verem savaş dispanserleri, ana çocuk sağlığı ve aile planlaması merkezleri, sağlık merkezleri ve SGK istasyon

ve dispanserleri ile Aile Sağlık Merkezleri (ASM) anlaşılır. Aşağıdaki tabloda, yıllara göre 1. basamak sağlık kuruluşlarının dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.1: 1. Basamak Sağlık Kuruluşlarının Yıllara Göre Dağılımı (Köse et al., 2016: 117).

	2002	2011	2012	2013	2014	2015
Sağlık Ocağı	5.055	-	-	-	-	-
Aile Hekimliği Birimi	-	20.216	20.811	21.175	21.384	21.696
Aile Sağlığı Merkezi	-	6.520	6.660	6.756	6.829	6.902
Toplum Sağlığı Merkezi	-	957	957	971	970	970
Sağlık Evi	2.899	4.344	5.691	5.594	5.572	5.544
AÇSAP Merkezi	298	183	189	183	182	182
Verem Savaş Dispanseri	277	194	179	177	179	181
Kanser Erken Teşhis, Tarama ve Eğitim Merkezi (KETEM)	84	124	124	134	132	156
112 Acil Yardım İstasyonu	481	1.710	1.863	2.072	2.186	2.323
Halk Sağlığı Laboratuvarları	-	-	-	83	83	83

Bu basamaktaki kuruluşlar, sağlığın teşviki, ilk kademedeki teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile koruyucu sağlık hizmetlerinin bir arada verildiği, kişilerin sağlık hizmetine kolayca ulaşabildiği, yaygın ve etkin sağlık hizmeti sunumunu gerçekleştirmek amaçlı kurulmuşlardır. Bu kuruluşlara yapılan başvurularda, hizmet eğer daha üst düzey bir kuruluşu gerektiriyorsa, ilgili hekimler tarafından duruma göre ikinci veya üçüncü basamak kuruluşlara sevk işlemleri gerçekleştirilir.

1.3.2.2.2 İkinci Basamak Sağlık Kuruluşları

İkinci basamak sağlık kuruluşları, kapsamı geniş bir gruptur ve resmi kuruluşlardan eğitim ve araştırma faaliyetleri olmayan devlet hastanelerini, özel dal hastanelerini ve diğer kamuya ait hastaneleri kapsar. Buna ek olarak, Özel Hastaneler Yönetmeliğine göre ruhsat almış özel hastaneler ve Ayakta Teşhis ve Tedavi Yapılan Özel Sağlık Kuruluşları Hakkında Yönetmelik kapsamında (Ayakta Tedavi Yönetmeliği, 2008) açılan özel tıp merkezleri ve özel dal merkezleri de yine bu grup kapsamında yer alır.

1.3.2.2.3 Üçüncü Basamak Sağlık Kuruluşları

Bu grup, diğer grupların üzerinde, en gelişmiş ve üst düzey sağlık hizmetleri veren hastaneleri kapsar. Bunun içine kamuya ait Eğitim ve Araştırma Hastaneleri, Özel Dal Eğitim ve Araştırma Hastaneleri ve üniversite hastaneleri girmektedir.

Bu grup, gerek personel profili ve gerekse cihaz ve ekipman açısından en üst düzeyde donatılmış hastane grubudur ve üst düzey hemen tüm sağlık hizmetlerini verebilecek durumdadır. Bununla birlikte, ayrı bir sınıf olarak tanımlanmış olmamasına rağmen, üniversite hastaneleri diğerlerine göre daha gelişmiş personel ve ekipman profiline sahiptir. Zaten bu sebeple hasta sevklerinde piramidin en üstünde üniversite hastaneleri yer alır.

1.3.2.2.4 Basamaklandırma Dışında Bırakılan Sağlık Kuruluşları

Bu gruptaki sağlık kuruluşları, hiyerarşik piramidin dışında yer alan kuruluşlardır ve bu sebeple sınıflandırmaya tabi tutulmamışlardır. Bu kuruluşlara örnek olarak, diyaliz merkezleri, diğer özelleşmiş tedavi merkezleri, Hıfzısıhha laboratuvarları, diğer laboratuvarlar, tanı tetkik ve görüntüleme merkezleri verilebilir.

1.3.2.3 Verilen Tedavi Türüne Göre Sınıflandırma

Hastaneler, verilen tedavi türüne göre de sınıflandırılabilir. Burada aşağıdaki gibi iki temel sınıf söz konusudur.

1. Genel Hastaneler
2. Özel Dal Hastaneleri

Bunlardan genel hastaneler, yaş grubu veya cinsiyet fark etmeksizin, hizmet verdiği uzmanlık dallarıyla ilgili hastaları ve acil vakaları kabul etmektedir. Özel dal hastaneleri ise belli yaş gruplarına veya özel branşlara yönelik hastaları kabul etmektedir. Aşağıdaki tabloda, genel hastaneler ve özel dal hastaneleri ile, bu birimlerde yer alan toplam yatak sayıları görülmektedir.

Tablo 1.2: Özel Dal Hastaneleri ve Toplam Yatak Sayıları (Köse et al., 2016: 94).

Dallar	Hastane	Yatak
Genel Hastane	1.406	188.849
Kadın Doğum ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi	36	6.433
Göz Hastalıkları Hastanesi	27	580
Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Hastanesi	16	2.038
Göğüs Hastalıkları Hastanesi	15	3.660
Psikiyatri Hastanesi	11	4.231
Çocuk Hastalıkları Hastanesi	5	1.759
Kalp ve Damar Cerrahisi Hastanesi	5	609
Kemik Hastalıkları Hastanesi	3	436
Meslek Hastalıkları Hastanesi	2	156
Onkoloji Hastanesi	2	696
Cerrahi Hastanesi	1	70
Ortopedi ve Travmatoloji Hastanesi	1	29
Lepa Hastanesi	1	34
Lösemili Çocuklar Hastanesi	1	14
Spastik Çocuklar Hastanesi ve Rehabilitasyon Merkezi	1	54
Toplam	1.533	209.648

1.3.2.4 Diğer Sınıflandırmalar

Yukarıda bahsedilen temel sınıflandırmaların dışında, hastaneler amaca yönelik olarak başka şekillerde de sınıflandırılabilir. Bunlardan bir tanesi, hastaların hastanede kalış süresine göre yapılmaktadır. Buna göre, kısa süreli kalınan hastaneler ve uzun süreli kalınan hastaneler şeklinde bir sınıflama yapılır. Genel olarak, bir ay veya daha kısa süreli kalışlar kısa süreli, daha uzun süren kalışlar ise uzun süreli olarak tanımlanır. Uzun süreli yatışlara en iyi örnek, psikiyatri hastaneleridir. Hastalar burada aylar, bazen yıllarca kalmaktadır. Bunun dışında örneğin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından da bazı sınıflamalar yapılabilmektedir. Bu tip sınıflandırmalar evrensel nitelikte olmaktan ziyade, amaca yönelik sınıflandırmalar olarak düşünülmelidir. Benzer şekilde hastaneler yönetsel yapılarına, hekim sayılarına, kuruluş amaçlarına, bölgelerine veya diğer bir ölçülebilir kritere göre de sınıflandırılabilir.

1.3.3 Sağlık Mevzuatı

Sağlık mevzuatı, çok detaylı bir mevzuattır ve doğrudan bu çalışmanın konusu değildir. Öte yandan söz konusu mevzuatta hastanelerin sınıflandırılması, teşkilat yapıları, idari ve mali mükellefiyetleri, fiyat tarifeleri gibi, sağlık işletmeciliğini

doğrudan ilgilendiren bir çok nokta vardır. Dolayısıyla, bu çalışmada yönetim mekanizmalarını ve mali süreçleri etkileyen mevzuata değinilecektir.

Anayasada sağlık alanına yapılan önemli atıflar vardır. Mevcut anayasadaki (T.C. Anayasa, 1982) 56. madde devlete, sağlık kuruluşlarını tek elden planlayıp düzenleme ve hizmet vermesini organize etme ve denetleme görevi verir. Yine aynı maddede devletin sağlık hizmetlerinin yaygın bir şekilde yerine getirilebilmesi için kanun ile genel sağlık sigortası sistemi kurabileceğine ilişkin bir ibare de yer almaktadır. Anayasanın 60 ve 61. maddelerinde ise herkesin sosyal güvenlik hakkına sahip olduğu kayıt altına alınmış ve devlete bu mekanizma için gerekli tedbirleri alma ve teşkilatlanmayı sağlama görevi verilmiştir. Anayasa ile verilen bu görevleri yerine getirmek için Sağlık Bakanlığı ve bazı durumlarda da Çalışma Bakanlığı Sosyal Güvenlik Kurumu yetkilendirilmiştir.

1.3.3.1 Kanun ve Kararnameler

Sağlık konusundaki en öncelikli kanun, 7/5/1987 tarihli Sağlık Hizmetleri Temel Kanunudur (Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu, 1987). Bu kanun ile sağlık hizmetlerine ilişkin temel esaslar düzenlenir. Bu temel esasların bazılarını sıralamak gerekirse;

1. Verimli koruyucu sağlık hizmetlerinin verilmesi
2. Sağlık kuruluşları ve personelinin ülke sathında dengeli dağılımı
3. Eğitim, denetleme ve değerlendirme mekanizmalarının oluşturulması
4. Sağlık hizmetlerinin fiyat tarifelerinin oluşturulması
5. Verilen sağlık hizmetlerinin takibi için geri kayıt ve bildirim sisteminin kurulması
6. İstihdam ve hizmet içi eğitim planlaması yapılması
7. Sağlıklı çevre, beslenme, ana çocuk sağlığı, aile planlaması vb. konularda yaygın eğitimlerin planlanması
8. İlaç, aşı, serum ve benzeri fizyolojik maddelerin kalite kontrol, denetim, ruhsatlandırma, izin ve fiyat belirleme işlerinin yapılması
9. Sağlık sistemi ile ilgili tüm kuruluşların ve ilgili diğer bakanlıklarla işbirliğinin koordinasyonu
10. Yukarıdaki ve diğer kendisine verilen görevlerin yapılması için teşkilatlanma

Sayılabilir. Görüldüğü gibi ilgili kanun, Sağlık Bakanlığını sağlık hizmetleri konusunda çok yetkili kılmıştır. Buna karşılık bu kanun temel kanundur ve sayılan işlevlerin gerçekleştirilmesi için bir çok özel kanun, kararname, tüzük, genelge ve tebliğ mevcuttur.

Bu temel kanunun dışında, sağlık personelinin ve özlük haklarını ilgilendiren Türk Tabipler Birliği Kanunu, Hemşirelik Kanunu gibi kanunlar bulunduğu gibi, Adli Tıp Kurumu Kanunu ya da Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkında Kanun gibi özel alanlara ilişkin kanunlar da mevcuttur. Bu bölümde bahsedilmesi gereken bir diğer üst mevzuat hükmü de, Sağlık Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında KHK'dır. Bu Kanun Hükmünde Kararname'de bakanlığın görevleri, teşkilat yapısı, ana hizmet birimleri, danışma ve denetim birimleri, yardımcı birimleri, kurulları, taşra teşkilatı ile sorumluluk ve yetkileri ayrıntılı olarak tanımlanmaktadır.

1.3.3.2 Yönetmelikler

Sağlık alanındaki yönetmelik ve yönergeler, genel olarak kanun ile tanımlanan alanların ayrıntılı bir şekilde açıklanması, kanunda sayılan işlerin nasıl ve ne şekilde gerçekleştirileceği, bu süreçlerde uyulacak kurallar gibi konularda detayları içermektedir. Sağlık kuruluşlarını doğrudan ya da dolaylı ilgilendiren onlarca yönetmelik vardır. Bunlardan önemli ve sağlık işletmeciliği ile bağlantılı olanlar şu şekilde sıralanabilir.

1. Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği
2. Özel Hastaneler Yönetmeliği
3. Acil Sağlık Hizmetleri Yönetmeliği
4. Hasta Hakları Yönetmeliği
5. Sağlık Bakanlığı Bağlı Kuruluşları Hizmet Birimlerinin Görevleri ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
6. Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliği
7. Kişisel Sağlık Verilerinin İşlenmesi ve Mahremiyetinin Sağlanması Hakkında Yönetmelik

Bakanlığın yayımladığı bir çok yönetmelikten en önemlisi ve bu çalışmayı doğrudan ilgilendirenler ilk iki madde olmakla birlikte, diğer maddelerde sayılan bazı yönetmelikler de, önemli bazı hükümler içermektedir.

Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, poliklinik, servis, acil, laboratuvar, ameliyathane, yoğun bakım, sterilizasyon, reanimasyon ve eczane hizmetlerini ayrıntılı olarak maddeler halinde tanımlar ve bu hizmetlerin nasıl gerçekleştirileceğini belirler. Müteakiben önce hastanelerin bilimsel kurulları ve işlevleri sıralanır ve bu hizmetlerin ne şekilde gerçekleştirileceği ayrıntılı olarak tarif edilir (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, 1983). Takip eden kısımda hastane yönetim işlevleri konu edilir. Bu kısımda sırasıyla hizmet birimleri ve yerleşimi, çalışma düzeni ve çalışma saatleri, nöbet esasları ve nöbet türleri, hasta kabul hizmetleri, hasta odaları ve özellikleri, ücretli hastaların yatırılma ve ücret ödeme şekilleri, memur ve sigortalıların muayene ve tedavi ücretleri, yatak kadrolarına göre hasta kabulü, hasta refakat şekli ve koşulları, yatacak hastaların kabul şekli ve işlemleri, yatırılan hastalara yapılacak işlemler, hastaların çıkarılması, ölüm vukuunda yapılacak işlemler, adli ihbar ve otopsi işlemleri, temizlik hizmetleri, mutfak ve beslenme hizmetleri, ve hasta ziyaretleri gibi konular ayrıntılı bir şekilde tarif edilmektedir. Müteakiben teknik hizmetler detaylı bir şekilde ele alınır ve ardından başhekim başta olmak üzere, hastane çalışanlarının görev ve yetkileri ayrıntılı bir biçimde sıralanır. Görüldüğü gibi, bu yönetmelik, sağlık işletmeleri için kritik ve asli mevzuat niteliğindedir.

Özel hastaneler yönetmeliği ise, bu hastanelerin türlerini, temel özelliklerini ve sınıflandırılmasını yaptıktan sonra, kuruluş ve bina alt yapı standartlarını, kuruluş komisyon ve belgelerini, ruhsatlandırmayı ve personel standartlarını tanımlar. Daha sonra hizmet ve fiziki alt yapı standartları ele alınır. Daha sonra özel hastanelerin hizmet ve çalışma esasları ele alınır ve bu kısımda poliklinik hizmetleri, acil hizmetler, ambulans ve eczane hizmetleri ayrıntılı olarak tarif edilir. Takip eden kısımda tıbbi donanım ve bulundurulması zorunlu ilaçlar detaylandırılır (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002).

Müteakiben tıbbi kayıt ve arşiv, faturalandırma ile hastaya verilecek belgeler tarif edilir. Takip eden kısımda yatak sınıfları, gündelik yatak ücretleri, kıyafet, kimlik kartı, reklam ve tanıtım işlerine ilişkin ayrıntılar belirlenir. Sonraki kısımda denetim, faaliyet durdurma, ruhsatın geri alınması, yasaklar, müeyyideler, grup ve tür değişikliği ile devir işlemleri ayrıntılı olarak tanımlanır. Söz konusu yönetmelikte son olarak hasta hakları ile çizelge ve ekler yer almaktadır.

1.3.3.3 Genelgeler

Genelgeler, Sağlık Bakanlığı ya da ilgili bakanlıklara bağlı alt birimler tarafından yayımlanan ve bazı konularda iş akışı, uyulacak kurallar veya metodoloji hakkında bilgi veren alt mevzuat hükümleridir. Sağlık Bakanlığı bünyesinde çok çeşitli alt birimler vardır ve bunlar tarafından mal ve hizmet teminlerinden, bina standartlarına, ödeme şekillerinden nöbet uygulamasındaki minör değişikliklere kadar çok fazla sayıda genelge yayımlanabilmektedir. Bunların çok önemli bir kısmı Sağlık Bakanlığı teşkilatına ilişkin düzenlemeler olup, bu çalışmanın kapsamında değildir. Bununla birlikte bazı genelgeler, hastanelerin işleyişi ile ilgili önemli hükümler içermektedir.

Bu tip genelgelere birkaç örnek vermek gerekirse; tıbbi atıklar, bulaşıcı hastalıkların ihbarı ve bildirim sistemi, bulaşıcı hastalıklarla mücadele, kamu sağlık hizmetleri satış tarifesi, özel hasta odaları ücretleri, mesai dışı poliklinik uygulaması, yoğun bakım ünitelerinin standartları, sağlık yatırımları, mali konulardaki uygulamalar, özel hastaneler ile ilgili uygulamalar ve doğum ve sezaryen uygulaması yönetim rehberi sayılabilir.

Genelgelerin önemli bir kısmı, uygulamada karşılaşılan özel durumlar ve sorunlara yönelik olarak bakanlığın uygun gördüğü çözüm önerileri ve yolların tarifinden oluşur. Bazı genelgeler ise, uygulama birliğini sağlamak için şablonlar ve çizelgeler sunarken, bazı genelgeler de, maddeler halinde iş akışı ve detaylandırmalar yapar. Genelgeler, normlar hiyerarşisi gereği, üst norm yani yönetmeliklerle çelişemez. Bir mevzuat hükmü oluşturmaktan ziyade, var olan mevzuat ile ilgili açıklayıcı hükümler içerir.

1.3.4 Sağlık Uygulama Tebliği (SUT)

Sağlık Uygulama Tebliği ya da yaygın kullanılan adıyla SUT, sağlık hizmetlerinin faturalandırılmasındaki en önemli mevzuattır ve sürekli olarak güncellenmektedir. Tebliğ iki temel kısımdan oluşmaktadır. İlk kısım mevzuat hükümleri ve ikinci kısım ise eklerdir.

Mevzuat detaylarının yer aldığı ilk bölüm oldukça kapsamlıdır ve sağlık kuruluşlarının tarif ve sınıflandırılması gibi tanımlardan başlamak kaydıyla, ilave ücret alımı, ücret alınmayacak durumlar, hangi işlemlerin bir arada yapılabileceğine kadar, hemen tüm detaylara girilmiştir. Bununla birlikte, uygulamada ortaya çıkan

özel durumlara ilişkin olarak SUT sürekli güncellenir. Bazen bu güncellemelerin 1-2 ay arayla yeniden yapıldığı durumlara da rastlanmaktadır. Her yeni güncellemede, tüm metin yeniden yayımlanmaz, sadece ek kısımlar Resmi Gazetede yayımlanır. Buna karşılık, güncellemelerin işlendiği ve önceki hükümlerin de (üzeri çizilerek yer aldığı) bir derli toplu nüsha, her güncelleme sonrasında yeniden çeşitli kuruluşlar tarafından paylaşılır.

SUT'un ekler bölümü ise, yapılan tıbbi işlemlere ilişkin formlar, fiyatlar, çarpanlar, işlem puanları ve işlem gruplarının yer aldığı, Word dokümanları ve Excel tablolarından oluşmaktadır. Bu tablolarda işlemlere ilişkin kodlama, uygulanacak fiyatlar, paket işlemler ve benzeri detaylar yer almaktadır. SUT, ülkede verilen sağlık hizmetlerinin çok önemli bir bölümünü kapsamakta olduğu için, bu listeler son derece uzun ve detaylıdır. SUT eklerini kabaca fiyat tarifesi ve işlem döküm formları olarak görmek yanlış olmayacaktır.

Öte yandan mevzuat kısmı çok daha karışık ve detaylı olup, aynı zamanda çok büyük bir sağlık hizmet skalasını kapsamaktadır. Aşağıda SUT'un mevzuat hükümlerine ilişkin temel konu başlıklarından bazıları yer almaktadır.

1. Sağlık hizmeti sunucularına (hastanelere) ait detaylar ve sınıflandırma
2. Hasta provizyon işlemleri
3. Hasta katılım payları
4. Hastadan alınacak ilave ücretler
5. Tanı ve Tedavilere ait detaylar
6. Ödenecek sağlık hizmetlerinin sağlanma yöntemleri ve ödeme kuralları
7. Acil sağlık hizmetleri
8. Bazı tetkik ve tedavi yöntemlerine ilişkin usul ve esaslar
9. Diş tedavileri
10. Organ, doku ve kök hücre nakli tedavileri
11. Hastaya yönelik koruyucu sağlık hizmetleri
12. Yurt dışında tedavi
13. Yol ve gündelikler
14. Refakatçi giderleri
15. Cenaze nakil işlemleri
16. Tıbbi malzeme temin esasları
17. Tıbbi malzeme ödeme esasları

18. İlaçlar
19. İlaçlarda uygulanacak indirim oranları ve eşdeğer ilaç uygulaması
20. Eczanelerden ilaç temini
21. Kan ve kan bileşenlerinin temini ve bedelinin ödenmesi
22. Faturalandırma ve Ödeme
23. MEDULA (MEDikal ULAk) sistemi
24. Sağlık kurum ve kuruluşları faturalarının düzenlenmesi
25. Eczane faturalarının düzenlenmesi
26. Optisyenlik müesseseleri faturalarının düzenlenmesi
27. Ödeme işlemleri

Bu yukarıda sayılan işlemler, SUT mevzuatının sadece bir kısmıdır ve listeden de görüleceği gibi, sadece hastane hizmetlerine yönelik işlemler değil, optisyenlik, eczane ve diş sağlığı hizmetlerine kadar, Sosyal Güvenlik Kurumunun sigorta kapsamındaki işlemleri bu tebliğ ile düzenlenir.

SUT işlemleri ne kadar ayrıntılı düzenlediği şöyle bir örnekle daha iyi anlaşılabilir. İlgili tebliğin **2.2.2.B Tanıya dayalı işlem üzerinden ödeme yöntemi maddesinin** 3. bendinde ameliyatlarda birden fazla kesi ve birden fazla işlemin yapıldığı durumlar ele alınmış ve burada a, b, c, ç şeklinde dört alt bend halinde, varyasyonlara göre hangi işlemin tam, hangi işlemin %25 veya %50 olarak faturalanacağı detayı verilmiştir. Örneğin söz konusu maddenin 4. bendi aynen şöyledir: *"(4) Anatomik olarak göğüs bölgesinde yapılacak planlı ameliyatlarda, kapalı göğüs drenajı veya göğüs tüpü takılması ayrıca faturalandırılmayacaktır."*

Görüldüğü gibi SUT, SGK'nın ödeyeceği işlemlere ilişkin tüm detayları tanımlar. Hangi malzemelerin birlikte kullanılabileceği, hangi işlemlerin hastanenin hangi uzmanlık dalında yapılabileceğine kadar hemen her konu, SUT kapsamı dahilinde ele alınmaktadır. Burada bir noktayı aydınlatmakta yarar var. SUT, tıbbi açıdan yapılan işlemlere ilişkin doğrudan bir sınırlama getirmez. Fakat kendi koyduğu sınırlamalara uyulmadığı takdirde, SGK bu işlemler için geri ödeme yapmaz. Bu sınırlar bazen hassas bir şekilde çizilmektedir. Söz gelimi, bir operasyonda kullanılacak enjektörün mililitre kapasitesine kadar ayrıntılı tarifler SUT'ta yer alabilir.

Genellikle sağlık hizmetinin verilme şekline karışmayan SUT, ödemeyi yapmak için koyduğu şartlar yoluyla, aslında sağlık hizmetini doğrudan etkilemektedir. Yani bir hastane, verdiği sağlık hizmetini SUT çerçevesinde planlayamazsa, hizmetin tamamının ya da bir kısmının bedelini tahsil edemeyebilir. Bu durumda hastaneler, ister istemez SUT hükümlerine bağlı olarak hareket etmek zorunda kalmaktadır.

Öte yandan bardağın dolu tarafından bakmak gerekirse, genel sağlık sigortası sistemi sınırsız bir finansman yöntemi değildir ve SUT sağlık sistemi içinde kalan bürokratların hazırladığı bir mevzuattır. Buradaki amaç, sınırlı kaynakların optimal kullanımı yoluyla sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin düşürülmesi ve sağlık yatırımlarının artırılabilmesidir. Fakat SUT hükümlerinin kısıtlayıcı oluğu, sağlık hizmeti verenler ile bu hizmeti finanse eden Sosyal Güvenlik Kurumunun oluşturduğu finansal baskı, dönem dönem verilen sağlık hizmetlerinin kalitesinin sorgulanmasına yol açabilmektedir.

1.3.5 Hastane Bilgi Sistemleri

Hastanelerde kullanılan bilgi sistemleri, temel olarak dört grupta incelenmelidir. Bunlardan ilki ve en önemlisi, hasta bilgilerinin ve geçmişinin tutulduğu, klinik detayları da takip eden ve genellikle adına HBYS (Hastane Bilgi Yönetim Sistemi) veya türevi adlar verilen uygulamadır. İkinci önemli uygulama, temel sağlık finansörü SGK tarafından geliştirilen MEDULA uygulamasıdır ve genellikle HBYS yazılımlarına entegre olarak çalışır. nc uygulama türü finansal ve muhasebeyi ilgilendiren işlemlerin kayıt altına alındığı muhasebe yazılımıdır. Aslında etkin bir HBYS, kendi içinde finansal muhasebe modüllerini barındırmalıdır ve çoğunlukla HBYS yazılımları bu işlevi de üstlenir. Fakat kamu hastanelerinde ve üniversitelerde, kamusal mali denetim ve kontrol işlevlerinin yerine getirilebilmesi için merkezi bir muhasebe yazılımı mevcuttur. Dördüncü grupta ise, tüm bu temel uygulamaların dışında kalan, kimi tıbbi, kimi evrak işlerine dayalı ve kimi de daha farklı işlevlere dönük ofis yazılımları ve diğer çeşitli yazılımlar yer almaktadır.

1.3.5.1 Hastane Bilgi Yönetim Sistemleri

Hastane bilgi yönetim sistemleri ya da kısa adıyla HBYS yazılımlarının temel amacı, hasta kayıtlarını oluşturmak, değiştirmek, arşivlemek ve gerektiğinde hasta işlem tarihçesini kontrol etmektir. Bu süreç, hasta cari kartından biraz daha farklı,

çok daha fazla detay barındıran bir süreçtir. Zira tıbbi uygulamalarda hastanın geçmişi, yapılacak yeni uygulamalara ilişkin önemli detay, uyarı ve ipuçlarını barındırmaktadır. Dolayısıyla, HBYS yazılımlarının tüm bu ihtiyaçlara cevap vermesi, görsel ve test/tahlil verilerini de barındırması beklenir.

Öte yandan hastanın gördüğü işlemlere ilişkin olarak faturalama, tahsilat ve muhasebe bazlı raporlamalar için ayrıca bir yazılım kullanılması çoğu zaman işleri zorlaştırıp karmaşık hale getirdiği için, günümüz HBYS yazılımlarında genel olarak muhasebe entegrasyonu veya en azından eklenmiş bir muhasebe modülü vardır.

Öte yandan HBYS yazılımlarının MEDULA ile uyumlu çalışması da gerekir. Takip eden bölümde de ele alınacağı gibi, MEDULA Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından hazırlanan ve arka planda SGK veri tabanı ile çalışan bir takım servis hizmetleri barındırır.

Genel olarak maliyet bazlı çalışmaların tamamı HBYS yazılımları üzerinden yürütülmektedir zira gerekli tüm veriler bu otomasyonlarda mevcut durumdadır. Ek olarak HBYS yazılımları kanalıyla çeşitli istatistik veriler ve yönetsel raporlar da alınabilmektedir.

1.3.5.2 MEDULA

MEDULA ismi, **MED**ikal **ULA**k kelimelerinin başlangıçtaki üçer harfinden türetilmiş olup, tıbbi ağ anlamına gelmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından geliştirilmiş bir yazılımdır ve Genel Sağlık Sigortası (GSS) kapsamı altındaki tüm sigortalıların takibini, SUT'a göre ödemelerini, ödeme uygunluğunu ve benzeri işleri yürütür. Bu amaçla fatura ve işlem bilgilerini elektronik ortamda toplar ve ödeme tahakkuk işlemlerini, SUT mevzuatı çerçevesinde oluşturur. Bu yönüyle MEDULA bütünlük bir sistemdir.

MEDULA sadece hastaneler ile SGK arasında çalışmaz. Yardımcı sağlık sektörleri için de çeşitli modül ve servisler barındırır. Sağlık ocakları, eczaneler, optik firmaları ve diğer sağlık kuruluşları da, işlem, hak sahipliği sorgulaması, faturalama ve ödeme işlemlerini MEDULA servisleri üzerinden yürütür.

Hastanelerde kullanılan MEDULA uygulaması, temel olarak iki parçadan oluşur. Bunlardan ilki web servisleridir ve HBYS otomasyonlarına bağlı ve uyumlu

olarak arka planda çalışırlar. Bu web servisleri, provizyon alma, sevk bildirimi, ödeme bildirim kaydı ve fatura bildirim kaydı işlemlerini yürütür. MEDULA'nın ikinci ayağı ise internet üzerinden kullanılan bir web otomasyonudur ve bu bölümde de fatura dönemi sonlandırma, ödeme takibi, üst yazı oluşturma ve SGK duyuruları yürütülür. Her iki ayak da şifreli otomasyonlardır ve halka açık olmayıp, ilgili sağlık kuruluşunun ve hastane yetkilisinin şifresi kullanılır.

MEDULA servislerinde ayrıca ilaç kullanım/muafiyet raporları, tedavi raporları, iş kazası, trafik kazası, doğum raporları ve protez kullanım raporlarının yanı sıra tesis, branş ve işlem arama gibi seçenekler de yer alır.

Bu noktada MEDULA için dönem kavramı ve bunun ne anlama geldiğini açmakta fayda var. MEDULA için dönem, bir işlem faaliyet dönemi anlamına gelir ve özel bir durum olmadıkça, aylık periyotlarda açılıp kapanır. Yani her ayın sonunda dönem kapatılarak, yapılan faturaların tahakkuk işlemi gerçekleşir. Hastanelerde bir süreklilik söz konusudur ve her an hasta kayıt, takip, işlem veya çıkış yapılabilir. Dönem sonlandırıldığı andan itibaren, aynı zamanda yeni bir dönemin başlangıcı da belirlenmiş olur ve o andan sonra yapılan tüm işlemler, bir sonraki dönemin tahakkukunu oluşturmak üzere, ödemeyi almak için diğer dönem sonlandırmayı bekler. Dönem sonlandırmayı müteakip bir fatura üst yazısı oluşturulur ve bu fatura üst yazısında, yatarak, ayaktan, günübirlik ve diğer hastalara ilişkin özet detay bilgileri yer alır. Bu bilgilerde toplam branş grubu, toplam takip sayıları ve tahakkuk eden ücretler yer alır. Üst yazının takip eden kısmında ise bu bilgilerin branşlar bazında detayları yer almaktadır.

Tüm bu detay bilgiler, MEDULA tarafından otomatik olarak oluşturulmakta olup, dönem içinde provizyon alınan hastalar ve onlara yapılan işlemlerin yani takip bazında hastaya yapılan faaliyetlerin SGK'nın ödeyeceği kısmının toplam fatura özeti niteliğindedir.

Buradan da anlaşılacağı gibi, Sağlık Uygulama Tebliği sistemin mevzuat açısından altyapısını ve tarifelerini tanımlarken, MEDULA da bu tebliğe ve fiyatlara uygun olarak, sistemin elektronik yönünü belirler ve bu elektronik bilgi toplama yöntemi ile SGK kendi gider ve ödeme planlarını anlık olarak takip eder ve gerek kendisi ve gerekse Sağlık Bakanlığı için büyük bir istatistik veri havuzu oluşturur.

1.3.5.3 Muhasebe Bilgi Sistemi

Hastanelerde finansal muhasebe yazılımları iki ayrı şekilde yürütülmektedir. Bunlardan özel hastaneler, çoğunlukla mevcut HBYS yazılımlarına entegre olan bir modül ile muhasebe sistemlerini yönetirken, devlet hastaneleri ile üniversite hastanelerinde sistem biraz daha farklı yürür. Bu kuruluşlarda, çoğunlukla mevcut HBYS yazılımlarına ek olarak, ayrı bir muhasebe yazılımı vardır ve bu yazılımlar, kamu otoritesi tarafından farklı merkezler üzerinden kurgulanmıştır.

Örneğin üniversite hastanelerinde DMİS (Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi) adı verilen ve web üzerinden kullanılan bir yazılım devrededir. Bu yazılım 2012 yılında devreye alınmış ve bir takım aksaklık ve değişikliklerin ardından, 2013 yılında tamamen web'den kullanılan bir arabirime dönüştürülmüştür. DMİS yazılımı, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanmıştır. Öte yandan kamu hastanelerinde muhasebe faaliyetleri için TDMS (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) adı verilen bir yazılım kullanılmaktadır. Bu yazılım, Sağlık Bakanlığı bünyesinde kurgulanmış ve geliştirilmiş bir yazılımdır.

Kamuya ait hastanelerde farklı yazılımların kullanılması ve mevcut HBYS yazılımlarından farklı olarak, bu yazılımların da kullanılmak zorunda olmasının çeşitli sebepleri vardır. İlk ve en önemli sebep, HBYS yazılımlarının kontrolünün birimlerde olmasına karşılık, merkezi yazılımların kontrolü sağlık kuruluşu merkez teşkilatlarında veya Maliye Bakanlığındadır. Bu da, kamu mali kontrol sistemleri için bir ölçüde gereklidir. Zira bu kurumların denetimi, Maliye ve Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla, merkezi olarak planlanan mekanizma, denetsel süreçleri hızlandırmakta ve etkin hale getirmektedir.

Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse, örneğin DMİS yazılımında hesap planı merkezden hazırlanır ve yürütülür. Dolayısıyla, örneğin sağlık hizmet gelirleri 600.01 hesap kodu altında yürütülürken, bu hizmete ilişkin alt kodlar da yine merkez teşkilat tarafından belirlenir. Örneğin yatan hasta radyasyon onkolojisi gelirleri için 600.01.09.01 hesap kodu kullanılmaktadır. Benzer şekilde özel sektör firmalarına olan borçlar 320.09 hesap kodunda takip edilir ve birimlerin cari takip için daha alt seviye hesap kodları açması söz konusu değildir. Tüm Türkiye'de DMİS kullanan her kuruluş, örneğin Halk Bankası ile çalışıyorsa, 102.01.02'yi, elektrik giderleri için 740.03.02.03.03'ü, laboratuvar malzemesi stokları için 150.03.04'ü, işletmeler arası mali borçlar için 303 nolu hesabı kullanmak zorundadır.

Bu durum, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018 Sayılı Kanun, 2003) açısından denetim mekanizmalarına bir avantaj sağlamaktadır. Ek olarak merkezden, tüm sağlık kuruluşları ya da üniversite hastanelerinin konsolide gelir gider rakamları görülebilmektedir ama programı kullanan birimlere yeterli esnekliğin sağlanamaması sebebiyle, bu sefer de birimler kendi gelir, gider, maliyet, ödeme planı ve benzeri tablolarını oluşturamamaktadır. Zira söz konusu yazılım, bir hastane bilgi sisteminin muhasebesi olarak değil, döner sermayeli kuruluşlar için genel olarak planlanmıştır ve Orman Bakanlığında tutun da Milli Eğitim ya da Kültür ve Turizm Bakanlığının kullandığı sistematik aynıymış gibi kurgulanmıştır. Bu da, muhasebe sisteminin son derece yüzeysel kalmasına yol açmış, çoğu kuruluş için DMİS, eski adıyla saymanlık, yeni adıyla ön mali kontrol biriminin evrak işlemlerini yapmak üzere bir angarya yazılım haline dönüşmüştür.

Bu durum, bazı kuruluşların kendi muhasebesel talepleri için paralel muhasebe sistemleri kurmasına sebep olmuş, bu durum da ister istemez muhasebe üzerindeki iş yükünü artırmış, muhasebe birimleri çeşitli evrakları muhtelif programlara girmekten, kendi işlevlerini yürütemez hale gelmiştir. Bugün kamusal hastanelerde merkezi muhasebe sistemleri kullanılarak ne doğru düzgün ödeme planları kurgulanabilir, ne de amacına uygun bir maliyet çalışması yapılabilir. Zira sistem ürün/hizmet ağacı kurgulamaya izin vermediği gibi, giderlerin branşlara veya anabilim dallarına dağıtımına ilişkin bir çalışma yapmak da söz konusu olmamaktadır. Öte yandan bu yazılımlarda hazine payı, sigorta ve vergisel paylar gibi yükümlülükler konusunda herhangi bir sorun yoktur zira sistem bu gibi amaçlar için kurgulanmış ve ona göre gelişim göstermiştir.

Tüm bunların ışığında, etkin bir maliyet sistemi kurmak isteyen kamuya bağlı hastanelerin, paralel bir muhasebe sistemi kurgulaması, bu kurgulanmış sistemin merkezi yazılımlar ile uyumlu çalışması için gerekli tedbirleri alması ve muhasebesel iş yükünün iki katına çıkmasını göze alması gerekir. Bu konuda avantajlı olan özel hastaneler ise, kendi muhasebe kurgularını diledikleri gibi oluşturabilirler. Üniversite hastaneleri ise bu konuda ikisinin arasında bir yerde yer almaktadır. Zira merkezi muhasebe sistemi kullanma zorunluluğu olmasına rağmen, kendi HBYS yazılımlarını geliştirme ve satın alma şansları vardır ve hemen her gelişmiş HBYS yazılımı, beraberinde güçlü bir muhasebe/finans modülü ile gelmektedir.

1.3.5.4 Diğer Yazılımlar

Hastanelerde üç temel yazılım olduğuna yukarıda değinilmişti. Bunlar HBYS yazılımı, MEDULA ve muhasebe yazılımıdır. Öte yandan özellikle büyük hastanelerin hizmet çeşitliliği, çok farklı departmanların olması, mevcut temel yazılımların yetersiz olması ve diğer bazı sebeplerle, farklı türde yazılımlar da kullanılabilir. Bu yazılımlar genelde tali nitelikte olup, çoğunlukla bazı cihaz ve birimlerin özel yazılımları bu kategoriye girer. Örneğin bir hastanede kan merkezi varsa, bu birim mevcut uygulamalara ek olarak farklı bir yazılım kullanıyor olabilir. Bu duruma bazen hukuki, bazen tıbbi, bazen de işlevsel gereklilikler sebep olur. Öte yandan temel yazışma ve ofis yazılımları da, hastanelerde kullanılan diğer yazılımlardır. Örneğin kamu hastanelerinin bir kısmında EBYS (Elektronik Belge Yönetim Sistemi) adı verilen web tabanlı bir otomasyon kullanılmaktadır. Benzer şekilde demirbaş/zimmet kayıt işleri için başka yazılımlar da kullanıyor olabilir. Bu diğer yazılımların ortak noktası, asli işlevlerle doğrudan ilişkili olmayıp, diğer rutin faaliyetleri yerine getirme ve benzer kurumlarla uyum amaçlıdır.

Fakat bazı büyük kuruluşlar, giderlerin dağılımını ve maliyetlerini kontrol edebilmek amacıyla, özel veri tabanı uygulamaları geliştirebilirler. Örneğin bu çalışmanın uygulandığı üniversite hastanesinde, gelirin ve giderin alt birimler arasında dağılımını doğru yapmak, bu rakamsal verileri kataloglamak ve gerekli durumlarda bölüm bazında analizler yapmak üzere, özel bir veri tabanı uygulaması geliştirilmiştir. Gelir ve gider merkezleri de, gerçekleştirilen mali faaliyetlerden birimlere düşen payları bu yazılıma girerek, dönemsel veya anlık bağlamda, birim karlılığını, etkinliğini ve birim bazında maliyetleri kontrol etmektedir. Aslında bu işlemler, iyi geliştirilmiş bir HBYS veya muhasebe yazılımı içinde de kolaylıkla yapılabilecekken, mevzuata dayalı bazı zorluklar sebebiyle, harici bir yazılım geliştirilmiş ve kullanılmaktadır. Bu da muhasebeye dayalı veri girişini daha da zorlaştırmaktadır.

1.3.6 Sağlıkta Personel Yapısı

Sağlık çalışanlarının çok büyük oranda vasıflı olması, mesleki deneyime sahip olması ve alanlarında uzmanlaşmış olması beklendiği için, bu sektördeki insan gücü, başka sektörlerle oranla daha pahalı bir kaynaktır (Sur, t.y.). Bu sebeple,

sağlık işletmelerinde personel yapısı, diğer sektörlere göre çok daha önemlidir. Zira sağlık kuruluşlarında üretilen hizmetin neredeyse tamamı, sağlık personeli tarafından üretilmektedir. Gelişen teknoloji ile birlikte bazı sağlık hizmetlerinin üretimi kolaylaşmış olsa dahi, son tahlilde hizmet doğrudan personel tarafından üretilmekte, teknoloji bu aşamada sadece yardımcı ve kolaylaştırıcı bir unsur olarak kullanılmaktadır.

Klasik bir hastane işletmesinde 5 ana çalışan grubu yer almaktadır. Bunlar sırasıyla doktorlar, hemşire ve ebeler, tıbbi sekreterler, hastabakıcı ve benzeri sağlık çalışanları ve diğer idari hizmetler personelidir. Bu çalışan gruplarında doktorlar, sağlık alanında en üst düzey eğitim seviyesine sahip grubu oluştururken, hemen altında hemşire ve ebeler gelmektedir. Tıbbi sekreterleri eğitim açısından üçüncü sıraya koymak mümkündür. Son sırada ise hasta bakıcı ve benzeri sağlık çalışanları gelir. Diğer idari hizmetler personeli ise, özünde sağlık hizmetinin sunumunun bir parçası olmadığı için, bu eğitim skalasında yer almamıştır.

Doktorlar, muayene, teşhis, değerlendirme ve tedavi hizmetlerini yürütürken, onları bu alanda en yakından destekleyen grup, hemşirelerdir. Hemşireler, sağlık hizmeti konusunda muayene, teşhis veya değerlendirme yapma pozisyonunda olmamakla birlikte, doktor tarafından planlanan tedavi hizmetlerinin yürütülmesinde asli görev üstlenirler.

Tıbbi sekreterler ise, doktor ile hasta arasında bir konumda köprü pozisyonunda yer alarak, teşhis, tedavi, izleme, malzeme temini gibi konularda yazışmalar yapmaktadır (Ünal, Çetinkaya, Özyurt, Kayabaşı, 2006). Tıbbi sekreterler ayrıca, verilen hizmetlerin kayıt altına alınması ve bazı durumlarda kontrol listelerinin oluşturulması gibi işlerle de görevlendirilebilmektedir. Tıbbi sekreter, bir anlamda sağlık terminolojisine yabancı olmayan ama tıbbi hizmet süreçlerinde hemşire gibi aktif ve doğrudan rol almayan, fakat işlemlerle ilgili sekreteryaya hizmetleri sunan kişiler şeklinde düşünülebilir.

Sağlık memuru, hasta bakıcı ve diğer çalışanlar ise, sağlık hizmet üretiminin en alt grubunu oluşturarak, hasta nakil, evrak taşıma, kayıt alma ve yönlendirme gibi işlevleri yürütürler.

Bütün bu personelin odak noktası, doğrudan tıbbi hizmetlerin bir parçası olarak çalışmalarıdır. Yukarıdakilerin dışında sağlık hizmetlerine bağlı olarak

çalışmayan fakat genel hastane hizmetlerini yürüten bir çalışma grubu daha vardır. Bu grupta fatura ve mali işler personeli, idari büro personelleri ve benzeri çalışanlar yer almaktadır.

Tüm bunların dışında hastanelerde görev yapan, temizlik, güvenlik, yemek gibi hizmetleri yürüten bir personel grubu daha vardır ama bu gibi işlemler ya taşeron çalışanlarla, ya da doğrudan işin kendisinin dışarıdan hizmet alımı yoluyla temin edilmesi sebebiyle, bu gibi çalışanlar doğrudan hastane personeli içinde sayılmaz.

Sağlık hizmetlerinin bir parçası olup da, sayıca çok az olan veya bazı kuruluşlarda hiç olmayan eczacı, radyoloji operatörü, biyolog gibi personel yukarıda sayılmadığı gibi, teknik personel gibi gruplar da yukarıdakilere dahil edilmemiştir zira teknik hizmetler bir çok kuruluşta dışarıdan hizmet temini yoluyla çözülmektedir.

Sağlık hizmetlerini sunan personelin kalifikasyonu da çok yüksektir. İlk sırada yer alan doktorlar, çok uzun ve yorucu bir akademik eğitimin ardından unvan sahibi olabilmektedir. Hemşireler eğitimi ise önceleri yüksek okul seviyesindeyken, son yıllarda fakülte seviyesine çıkarılmıştır. Benzer şekilde tıbbi sekreterlik için de üniversitelerde yüksek okul seviyesinde çeşitli bölümler mevcuttur. Görüldüğü gibi doğrudan sağlık personelinin neredeyse tamamı, ya ön lisans, ya lisans ya da yüksek lisans seviyesinde eğitim almaktadır. Bu durum, üretilen hizmetlerin doğrudan personele bağımlı olmasıyla birleşince, hastanelerde işletmelerinde ihtiyaç duyulan personel kalifikasyonunun önemi ortaya çıkar.

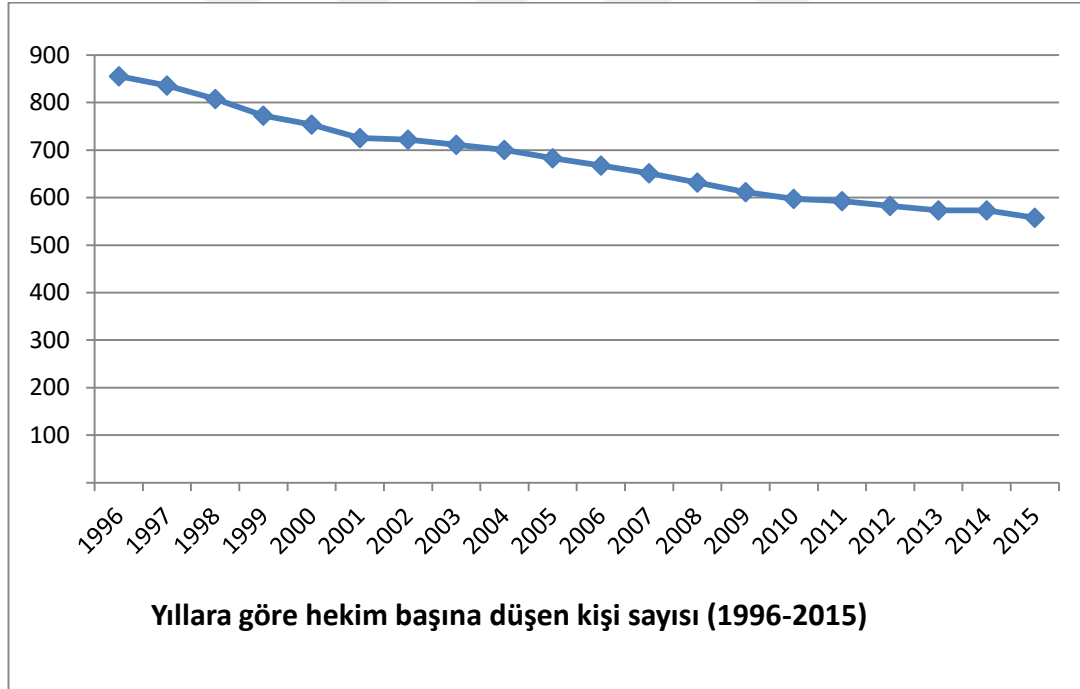
Personelin eğitim seviyesi ve kalifikasyonu, hastanelerin ürettiği hizmet kalitesini ve rekabet gücünü de doğrudan etkilemektedir. Rekabetin yüksek olduğu sağlık sektöründe, iyi bir doktor ve alanında tanınmışlık, çoğu zaman beraberinde bir potansiyel hasta portföyünü de kendi kuruluşuna çekebilmektedir. Benzer şekilde yardımcı sağlık hizmetlerindeki başarımlar ve pozitif müşteri ilişkileri, hastalarda aldığı sağlık hizmetinin kalitesine ek olarak kişisel tatmin duygusunu da oluşturmaktadır.

Bu kadar nitelikli personelin gerektirdiği, özellikle doktor ve hemşire açısından bakıldığında hem eğitim ve hem de deneyimin öne çıktığı bu sektörde, doğal olarak personel konusunda sıkıntılar yaşanabilmektedir. Bu yüzden ki, ülkelerdeki sağlık hizmetleri seviyesi ölçülürken, doktor başına düşen kişi sayısı,

doktor başına düşen hemşire ve yardımcı sağlık personeli gibi istatistik veriler de önem kazanır.

1.3.6.1 Hekim Başına Düşen Kişi Sayısı

Cumhuriyet tarihi boyunca, hekim başına düşen kişi sayısının fazlalığı, sağlık hizmetlerinin etkinliği konusunda önemli bir sorun olagelmıştır. Bu konuda yapılan çalışmalarla, ilk pozitif önemli düşüş 1950'ler sonrasına, farklı tıp fakülteleri açılıp, ilk mezunların verilmesi dönemine dayanır. Son 20 yıl baz alındığında, grafik aşağıdaki gibidir ve hekim başına düşen kişi sayısı, istikrarlı bir şekilde azalmaktadır. Bununla birlikte, Türkiye'deki hekim başına düşen kişi sayısı, hala AB ortalamasından fazladır. Bu rakam, 2012 itibarıyla Türkiye'de 583 olarak gerçekleşirken, AB ortalaması 312'dir (Sülekli , Mortaş, 2015: 6). Yıllar itibarıyla hekim başına kişi sayısı azalmakta, diğer bir deyişle, kişi başına düşen hekim sayısı, aşağıdaki grafikte de görüleceği üzere istikrarlı bir şekilde artmaktadır.

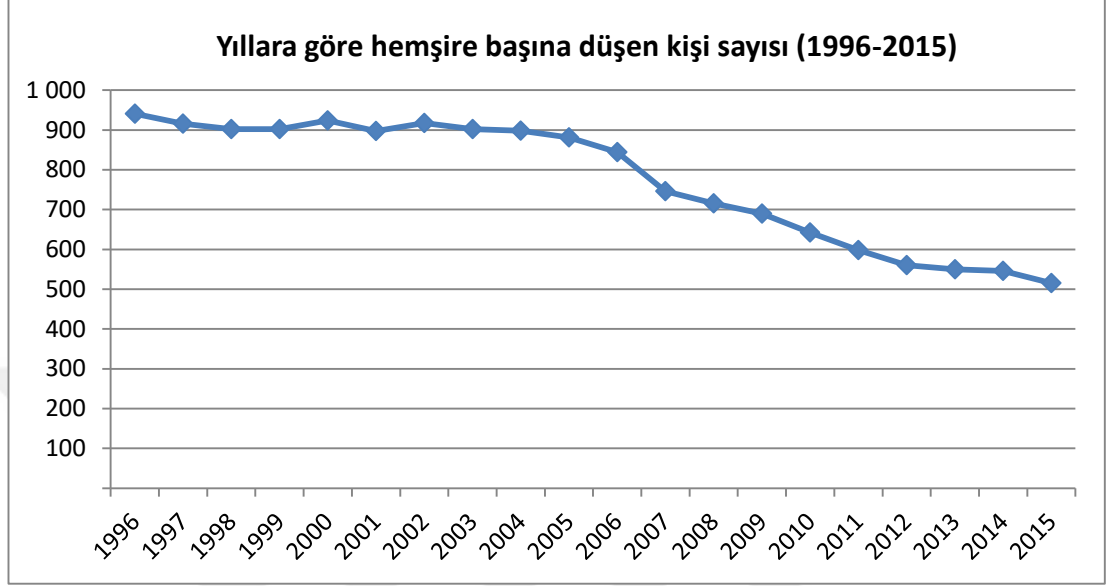


Şekil 1.1: Yıllara Göre Hekim Başına Düşen Kişi Sayısı (Sülekli , Mortaş, 2015: 6).

1.3.6.2 Hemşire İstatistikleri

Sağlık için bir diğer gösterge de, hekim başına düşen hemşire sayısıdır. OECD ülkelerinde hekim başına düşen hemşire ortalaması 2.8 olarak

gerçekleşirken Türkiye için bu oran 1.0 düzeyindedir (Sülekli , Mortaş, 2015: 13). Aşağıdaki tabloda da yıllara göre hemşire başına düşen kişi sayısı yer almaktadır.



Şekil 1.2: Yıllara Göre Hemşire Başına Düşen Kişi Sayısı (Sülekli , Mortaş, 2015: 13).

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, hemşire başına düşen kişi sayısı 2005'lere kadar yatay sayılabilecek bir seyir izlerken, 2005 sonrasında belirgin bir olumlu trend oluşmuştur. Bunda da 2003 yılında başlatılan **Sağlıkta Dönüşüm Programının** etkisi olduğu düşünülebilir.

1.3.6.3 Yıllara ve Sektörlere Göre Sağlık Personelinin Dağılımı

Sağlık Bakanlığı verilerine göre, yıllara göre sağlık personeli ve yardımcı personel sayıları tüm sektörler baz alındığında aşağıdaki gibidir.

Tablo 1.3: Yıllara ve Sektörlere Göre Sağlık Personelinin Dağılımı (Köse et al., 2016: 183).

	2002	2011	2012	2013	2014	2015
Uzman Hekim	45.457	66.064	70.103	73.886	75.251	77.622
Pratisyen Hekim	30.900	39.712	38.877	38.572	39.045	41.794
Asistan Hekim	15.592	20.253	20.792	21.317	21.320	21.843
Toplam Hekim	91.949	126.029	129.772	133.775	135.616	141.259
Diş Hekimi	16.371	21.099	21.404	22.295	22.996	24.834
Eczacı	22.289	26.089	26.571	27.012	27.199	27.530
Hemşire	72.393	124.982	134.906	139.544	142.432	152.803
Ebe	41.479	51.905	53.466	53.427	52.838	53.086
Diğer Sağlık Personeli	50.106	110.862	122.663	131.652	138.878	145.943
Diğer Personel ve Hizmet Alımı	83.964	209.126	209.736	224.618	229.625	241.897
TOPLAM PERSONEL SAYISI	378.551	670.092	698.518	732.323	749.584	787.352

Görüldüğü gibi yıllar içinde, gerek hekim sayıları ve gerekse yardımcı sağlık personeli sayıları artarken, asistan hekim sayıları ve eczacı sayılarında pek bir artış yoktur. Bunlardan asistan hekimler için üniversite kadroları ile sınır olduğundan, bu durum olağan karşılanabilir fakat eczacı sayılarında da pek artışın olmaması dikkat çekicidir.

Öte yandan hekim ve yardımcı sağlık personelinin sektörlere göre dağılımı ise aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 1.4: Yıl ve Sektöre Göre Hekim ve Sağlık Personelinin Dağılımı (Köse et al., 2016: 184).

	Sağlık Bakanlığı	Üniversite	Özel Sektör	Diğer	Toplam
Uzman Hekim	38.783	14.972	22.655	1.212	77.622
Pratisyen Hekim	35.833	216	5.729	16	41.794
Asistan Hekim	7.973	13.622	0	248	21.843
Toplam Hekim	82.589	28.810	28.384	1.476	141.259
Diş Hekimi	8.683	1.698	14.291	162	24.834
Eczacı	2.156	306	25.010	58	27.530
Hemşire	101.722	22.526	25.941	2.614	152.803
Ebe	48.078	851	4.100	57	53.086
Diğer Sağlık Personeli	102.243	11.492	31.845	363	145.943
Diğer Personel ve Hizmet Alımı	206.088	13.107	19.609	3.093	241.897
TOPLAM PERSONEL SAYISI	551.559	78.790	149.180	7.823	787.352

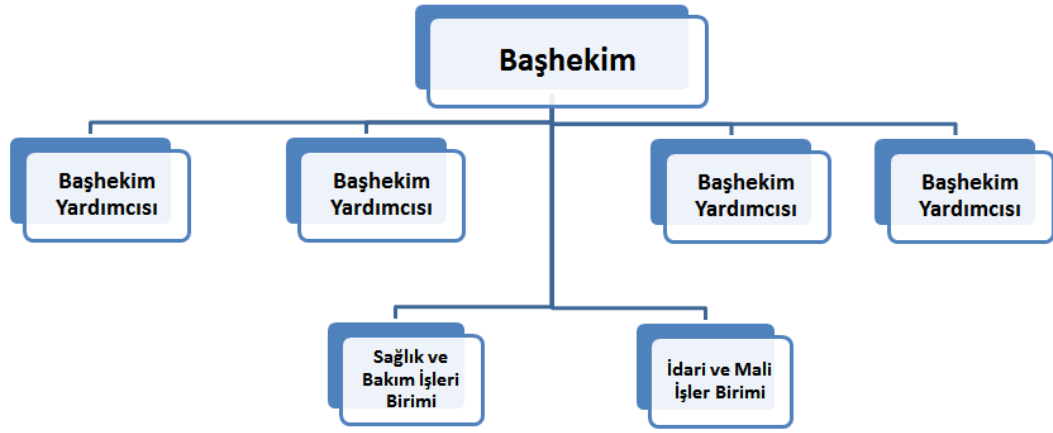
Bu tabloda dikkat çekici bir durum söz konusudur. Üniversitelerdeki hekim sayısı ile özel sektör hastanelerindeki hekim sayısı birbirine çok yakın, hatta

üniversite hastanelerinde daha fazla olduğu halde, üniversite hastanelerinin sağlık harcamalarından aldığı pay çok belirgin bir oranda düşüktür. Bunun bir çok sebebi vardır ama bunlardan önemlilerini sıralamak gerekirse;

1. Üniversitelerde işletme karlılığı değil, eğitim öncelikli ele alınmakta ve zararına da olsa, bilimsel nitelikli bir çok uygulama gerçekleştirilerek, genç hekimlerin eğitimi sağlanmaktadır.
2. Hekim sayısı denk olmakla birlikte, özel sektör hastanelerinde yardımcı sağlık personeli, üniversitelere göre neredeyse iki kat fazladır. Bu da, sağlık hizmetinin sadece hekimlerle değil, yardımcı sağlık personelinin katkıları ile 'sunulabilir ve satılabilir' bir hizmet olduğunun göstergesi sayılabilir.
3. Özel hastaneler, verdikleri hizmet için ciddi fark fiyatları tahsil ederken, üniversite hastanelerinde hem bu oranlar çok düşüktür, hem de kamuoyunda üniversite hastanesi ile devlet hastanesi genel olarak aynı gibi görüldüğü için, fark ücret almada ortaya çıkan bazı zorluklar sebebiyle, üniversite hastanelerinin SGK ödemesine ek tahsilatlarının gelirleri içindeki payı düşüktür.
4. Bu tabloya göre özel sektörün, kamu eğitim kurumu olan üniversitelere göre sağlık hizmetinde daha verimli çalıştığı söylenebilir. Ama bunu ölçebilmek için daha ayrıntılı araştırma verilerine ihtiyaç vardır.
5. Üniversiteler 3. basamak sağlık hizmeti sunarlar. Hatta konunun bir çok uzmanı tarafından, üniversitelerde sunulan sağlık hizmetinin, mevcut üçüncü basamağın daha üzerinde, belki 4. basamak olarak sınıflandırılması yönünde değerlendirmeler yapılmakta, görüşler bildirilmektedir. Dolayısıyla, özel sektörün sunduğu sağlık hizmet derinliği ile, üniversitelerin sunduğu sağlık hizmet derinliği ve toplam tababet bilgisi arasında, üniversiteler lehine bir fark olduğu göz önünde tutulmalıdır. Basit bir örnek vermek gerekirse, tedavisi çok zor, zahmetli, masraflı ve aslında ekonomik açıdan zararına yapılan bir çok hizmette, eğitim ve araştırma hastaneleri bile hastaları üniversitelere sevk etmektedir. Bu sevkler geliri değiştirmez fakat hizmetin üretim süresini ciddi bir şekilde uzatabilir. Dolayısıyla, birim zamanda üretilen hizmetlerde üniversitelerin, zorluk derecesi yüksek işlemler sebebiyle, daha az gelire dönüşebilir hizmet üretmesi doğal karşılanmalıdır.

1.3.7 Hastane Yönetimi Organizasyon Yapısı

Hastane yönetimlerinin organizasyonel yapısı, hastanenin büyüklüğüne, mülkiyetine, bağlı olduğu üst idari mekanizmaya ve çalışma alanlarına göre değişkenlikler gösterebilmektedir. Bununla birlikte genel olarak hastanelerin bir başhekim ve ona bağlı çeşitli yardımcıları ve diğer birimler tarafından yönetildiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Tipik bir hastane organizasyon şeması, en basit haliyle aşağıdaki gibidir.



Şekil 1.3: Hastane Yönetimi Organizasyon Şeması.

1.3.7.1 Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Organizasyon Yapısı

Sağlık bakanlığına bağlı iki temel genel hastane grubu mevcuttur. Bunlar Devlet Hastaneleri ve Eğitim ve Araştırma Hastaneleridir. Eğitim Araştırma Hastaneleri, devlet hastanelerine göre daha gelişmiş ve donanımlı hastanelerdir. Eğitim ve Araştırma Hastanelerinde genel olarak bir hastane yöneticisi ve ona bağlı birimlerden oluşan bir yapı vardır. Hastane yöneticisi, aynı zamanda Başhekim görevini de üstlenir ve kendisine bağlı bir grup başhekim yardımcısı ile çeşitli müdürlükler vardır. Başhekimler çoğunlukla profesör unvanına sahip olmakla birlikte, bazen daha alt düzeyde akademik unvana sahip olabilir. Başhekime bağlı müdürlüklerden birisi idari ve mali konularla ilgilenirken, diğeri ise sağlık ve bakım hizmetleri ile ilgilenir. Müdürler genellikle idari personel olup, hekim değildir. Başhekim tüm birimlerin amiridir ve alt birimler ile koordinasyonu, bazı durumlarda

başhekim yardımcılarını üzerinden yapar. Bazı durumlarda ise ilgili birimi doğrudan kendi koordinasyonunda yürütür.

Devlet Hastanelerinde de durum pek farklı değildir. Eğitim ve Araştırma Hastanelerine göre ölçek biraz daha küçük olduğu için, başhekim yardımcılığı ve birim sayıları biraz daha az olabilir. Yöneticileri de genelde uzman veya operatör doktor olarak, daha alt akademik unvan düzeyinde belirlenmektedir.

1.3.7.2 Üniversite Hastanelerinde Organizasyon

Yapısı

Üniversite hastanelerinde organizasyon yapısı pek standart değildir. Zira üniversiteler, kendi yönetim mekanizmalarına sahiptir ve ara yönetim kademeleri oluşturabilir. Bununla birlikte başhekimlik mekanizması, tüm hastaneler için olduğu gibi, üniversite hastaneleri için de mevcuttur. Şu var ki, üniversite hastanelerinde hem örgün eğitim ve hem de tıbbi hizmetler bir arada yürütüldüğü için, daha doğru bir ifade ile, hemen her tıp fakültesinin kendisine ait bir uygulama hastanesi olduğu için, hiyerarşik yapıda Dekan, başhekimin üstünde yer alır ve akademik, idari ve tıbbi süreçlerin başıdır. Bununla birlikte hastane birimleri genelde başhekim tarafından koordine edilir.

Bazı üniversitelerde birden fazla tıp fakültesi ve haliyle birden fazla hastane mevcut olabilir. Hatta aynı üniversite bünyesinde, enstitü olarak yapılanmış dal hastaneleri de yer alabilir. Bu gibi kuruluşlarda, hastaneler kendi içinde yönetilirken, stratejik kararları almak üzere bir üst mekanizma kurgulanabilir. Tipik bir üniversite hastanesi organizasyon yapısında, Dekana bağlı bir başhekim ve ona bağlı başhekim yardımcılarını ile, idari mekanizmalar yer alır. Bu idari mekanizmalar ise genel olarak hastane müdürlüğü üst çatısı altında toplanır ve doğrudan başhekime bağlı olarak görev yapar.

1.3.7.3 Özel Hastanelerde Organizasyon Yapısı

Özel hastanelerde de organizasyon yapısı aslında benzerdir ama bazı kanuni ve mali farklılıklar söz konusudur. En önemli farklılık, Başhekim yerine Mesul Müdür kavramının gelmesidir. Mesul müdür olmak için gerekli şartlar, ilgili mevzuatın (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002) 16. maddesinde ayrıntılı olarak tanımlanmaktadır. Buna göre Mesul Müdür, mesleki deneyime sahip hekim olmak zorundadır. Mesul müdür yetkileri, Başhekim yetkileri gibidir. Mesul Müdür, hastane

yönetim kuruluna karşı sorumludur. Mesul müdürün bir de mevzuatta tanımlanmış bir yardımcısı olmalıdır ve bu kişi de hekim olmak zorundadır.

Özel hastanelerde, kamu ve üniversite hastanelerinden farklı olarak, karar alma konusunda esneklik ve hız söz konusudur. Sağlık mevzuatı açısından kamusal denetime tabi olmakla birlikte, özel hastanelerin uygunluk denetimini yapan bir Sayıştay mekanizması olmadığı için, bu görev hastanelerin Yönetim ve Denetim kurulları tarafından yürütülür. Yine kamusal bir tanım veya teamül olmadığı için, özel hastanelerin organizasyon yapısı daha esnek kurgulanabilmektedir.

1.3.8 Sağlık İşletmelerinde Rekabet

Sağlık işletmelerinde rekabet, tıpkı diğer işletmelerde olduğu gibi yoğundur. Öte yandan sağlık sektöründe reklam yasağı ve tıbbi etik gereği, rekabet farklı araçlar ile yürütülür. Bu konuda en önemli belirleyici, verilen hizmetin kalitesidir. İkinci sıraya fiyat politikalarını üçüncü sıraya da lojistik avantajları koymak mümkündür. Şartlara göre bazen sıralamalar değişse de, genel olarak sıralama bu şekildedir.

Reklam, satışları artırmak için işletmelerin başvurduğu en önemli araçlardan birisidir. Buna karşılık sağlık sektöründe, kanunlara dayalı reklam yasağı mevcuttur. Bu konuda en önemli madde, çok eski bir kanun olan Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun'un 24. maddesidir (Tababet Kanunu, 1928). Madde hükmüne göre, hekimlik yapanların yer, uzmanlık ve muayene saatlerini bildirme dışında reklam yapmaları yasaktır. Benzer şekilde 19.02.1960 tarihinde yayımlanan ilgili tüzükte (Tıbbi Deontoloji Nizamnamesi, 1960) 8. ve 9. maddelerde mesleğe ticari bir yön verilemeyeceği ve reklam yapılamayacağı kayda alınırken, 39. maddede de, başka hekimlerin hastalarını elde etmeye yönelik hareket yapılamaz denmektedir. Nitekim bu durum, Türk Tabipler Birliği (TTB) disiplin yönetmeliğinde de kayıt ve koruma altına alınmıştır.

Öte yandan Özel Hastaneler Yönetmeliğinde (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002) bu durum, hekime yönelik reklam yasağından farklı bir şekilde ele alınmış olup, bilgilendirme ve tanıtım faaliyetlerine izin verilmiştir. Bu noktada reklam yasağı kavramı, talep yaratmaya dönük girişimlerden kaçınma mecburiyetine dönüşmüştür. Nitekim ilgili yönetmeliğin 60. maddesinde mesleki etiğe atıfta bulunularak, özel hastanelerin insanları yanıltan, yanlış yönlendiren veya talep yaratmaya yönelik

girişimleri yasaklanmıştır. Buna karşılık sağlığı koruyucu ve geliştirici nitelikte bilgilendirme ve tanıtım yapılabileceği belirtilmiştir. Bu bilgilendirmelerde ise bilimsel olarak kanıtlanmış olma şartı koşulmuştur. Ek olarak açılış duyurusu ve hizmet verilen alanlarda web sitesi üzerinden bilgi verici mahiyette sunumlara izin verilirken, tedavi edici sağlık hizmetine yönelik bilgi verilemez. Öte yandan finansör kuruluş olan Sosyal Güvenlik Kurumu ile özel hastaneler arasında yapılan hizmet protokolünün 8.5 maddesi, reklam, yönlendirme, kampanya ve simsarlık konusunda bazı şartlar ve yasaklar getirmektedir.

Bütün bunlardan şunu çıkarmak mümkündür. Reklam yasağı hekime dönük olarak devam etmekle birlikte, özel hastanelere yönelik çok keskin bir yasak yoktur. Fakat haksız rekabeti engelleyici kurallara aykırı, rakip kuruluşları kötüleyici veya hizmet verilmeyen alanda bilgi veren ilan ve duyurulara izin yoktur. Verilen bilgilerin ise tıbbi olarak kanıtlanmış olması ve bu bilgilerin, kişinin kendini tedavi etmeye kalkmasına sebep olacak mahiyette **olmaması** gerekir. Bütün bunların ışığında, bir özel hastane örneğin yeni aldığı bir cerrahi robot ünitesini ilanla duyurabilir, ya da bir hizmet verdiği poliklinik alanlarında duyurular yapabilir veya ek hizmet binasının bir semtte daha devreye alınacağı yönünde ilan verebilir. Fakat örneğin, **'sağlıkta bir numara'** ya da **'herkes en az bir defa yaptırmalı'** veya **'en son teknolojik cihaz'** ve benzerleri gibi ibareler kullanamaz.

Son zamanlarda, sağlık hizmetlerinin doğrudan reklamının yapılması yerine, dolaylı reklam, haber reklam veya haber program uygulamaları çok revaçtadır. Örneğin bir TV programında bir hastane çalışanı hekimin belirli konularda bilgilendirme yapması, soru cevap uygulaması ile etkileşimli bir haber programında konuk ya da sunucu olması sıkça rastlanan bir durumdur. Medyanın en güçlü iletişim aracı olduğu günümüzde, sağlık sektörü de bu imkanı keşfetmiş durumdadır ve etkin bir şekilde kullanmaya başladığı söylenebilir. Örneğin bir aktüel sağlık programında bir gün 'A yöntemi ile B hastalığının tedavisi' güya soru cevap yöntemi ile ele alınırken, aynı zamanda A yönteminin reklamı, B hastalığına sahip bireyler hedef alınarak güçlü bir şekilde ön pazarlama faaliyeti yürütülmektedir. Bazen haber yaptırmaya ya da aktüel programlar yoluyla reklam, klasik reklam faaliyetlerinden çok daha etkili olabilmektedir.

Sonuç olarak, sağlık hizmetinin pazarlanmasında, katı bir reklam yasağı olmadığı ortadadır. Sektör rekabete çok açıktır ve bu rekabeti sağlamak için, kalite, fiyat politikaları veya açık duyuru veya örtülü reklam faaliyetleri yürütülebilmektedir.

1.4 Sağlık Sektörü İstatistikleri

Sağlık sektörü, dünyadaki hemen tüm ülkeler için çok büyük bir sektördür ve bütçelerden aldığı paylar da çok yüksektir. Bu durum, böyle önemli ve büyük bir sektörde hizmet fiyatlandırılması, maliyetler, stokların yönetimi, satış, yatırım ve nakit bütçelerinin önemini bir kere daha vurgulamaktadır.

Bu kısımda, TÜİK, Sağlık Bakanlığı ve SGK tarafından yayımlanan, WHO ve benzeri organizasyonların raporları ile desteklenmiş çeşitli istatistikler yoluyla, gerek sağlık harcamalarının büyüklüğü ile alt dağılımları konusunda, gerekse uluslararası karşılaştırmalar bazında detay bilgi ve değerlendirmelere yer verilecektir.

1.4.1 Mali Kıyaslar ve Harcamalar

2015 yılında sağlık harcamalarının %78.5'i devlet bütçesinden karşılanmıştır. Bu oran 2014 yılında %77.4 olarak gerçekleşmiştir. Oransal olarak %1.1 seviyesindeki bu artışın çeşitli sebepleri vardır. Bunlardan bir tanesi devletin sağlık alanında yeniden öncü bir rol üstlenmesi, bir diğeri de GSS kapsamının sosyal ve konjonktürel sebeplerle genişlemesi olarak düşünülebilir.

Aynı dönemde hane halkları tarafından cepten yapılan sağlık harcamaları ise, 17.3 milyar TL olarak gerçekleşti ve toplam sağlık harcamaları içindeki oranı %16.6 olmuştur. Kişi başına sağlık harcaması ise, 2014 yılında 1.232 TL olurken, 2015'te bu rakam, %9.2 artarak 1.345 TL'ye yükselmiştir (TÜİK, 2016).

1.4.1.1 Yıllara Göre Sağlık Harcamaları ve GSMH'ye

Oranı

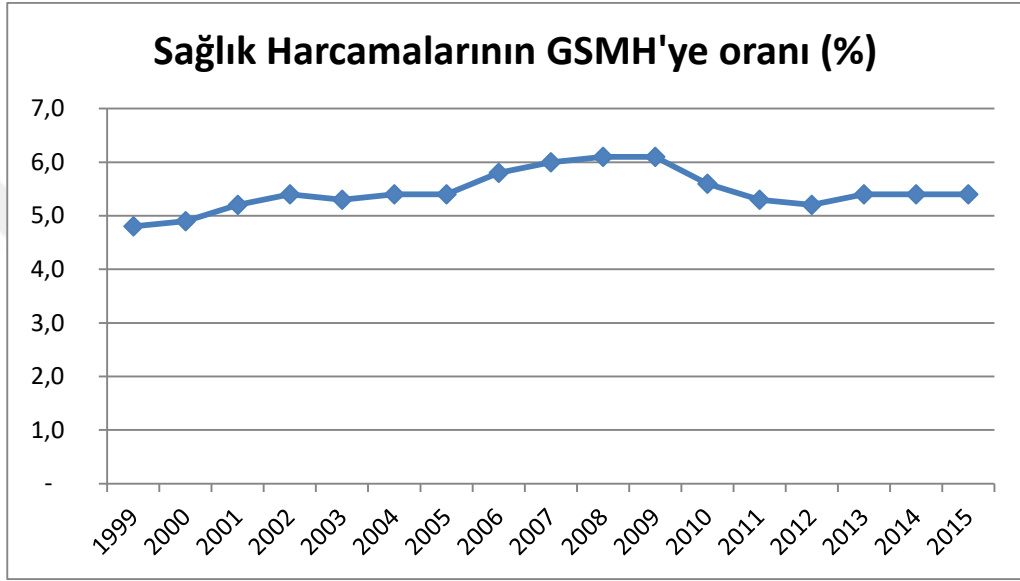
Aşağıdaki tabloda TÜİK Sağlık Harcamaları İstatistiklerine göre, yıllara göre sağlık harcamaları, GSMH ve bu sağlık harcamalarının GSMH'ye oranı yer almaktadır.

Tablo 1.5: Yıllara Göre Sağlık Harcamaları ve GSMH'ye Oranı (TÜİK, 2016).

Yıl	Harcama (milyon TL)	Gerçekleşen GSMH	GSMH'ye oranı
1999	4.985	104.596	4,8
2000	8.248	166.658	4,9
2001	12.396	240.224	5,2
2002	18.774	350.476	5,4
2003	24.279	454.781	5,3
2004	30.021	559.033	5,4
2005	35.359	648.932	5,4
2006	44.069	758.391	5,8
2007	50.904	843.178	6,0
2008	57.740	950.534	6,1
2009	57.911	952.559	6,1
2010	61.678	1.098.799	5,6
2011	68.607	1.297.713	5,3
2012	74.189	1.416.798	5,2
2013	84.390	1.567.289	5,4
2014	94.750	1.748.168	5,4
2015	104.568	1.952.638	5,4

Tablodaki ikinci sütunda yer alan milyon TL ölçeğinde toplam sağlık harcamalarının yıllara göre sürekli arttığı görülmektedir. Tabloya göre ortalama olarak sağlık hizmetlerinin GSMH'ye oranı %5.5 seviyesindedir. Tabloda dikkat çekici bir durum da şudur; 2007 yılında yaşanan global ekonomik krize rağmen, sağlık harcamalarında kısıtlama olmadığı gibi, söz konusu dönemde oransal olarak ciddi bir şekilde artmıştır. Tabloda 2008 ve 2009 yılları arasında bir önemli durum daha söz konusudur. Bu dönemde global ekonomik krizin Türkiye'de hissedildiği döneme tekabül etmektedir. Bu dönemde GSMH hissedilir bir şekilde artmadığı ve genel ekonomik durumun pek iyi olmadığı bir dönemde, sağlık harcamalarında nominal veya oransal düşüş görülmemiş, tersine oransal açıdan pik değerlere o

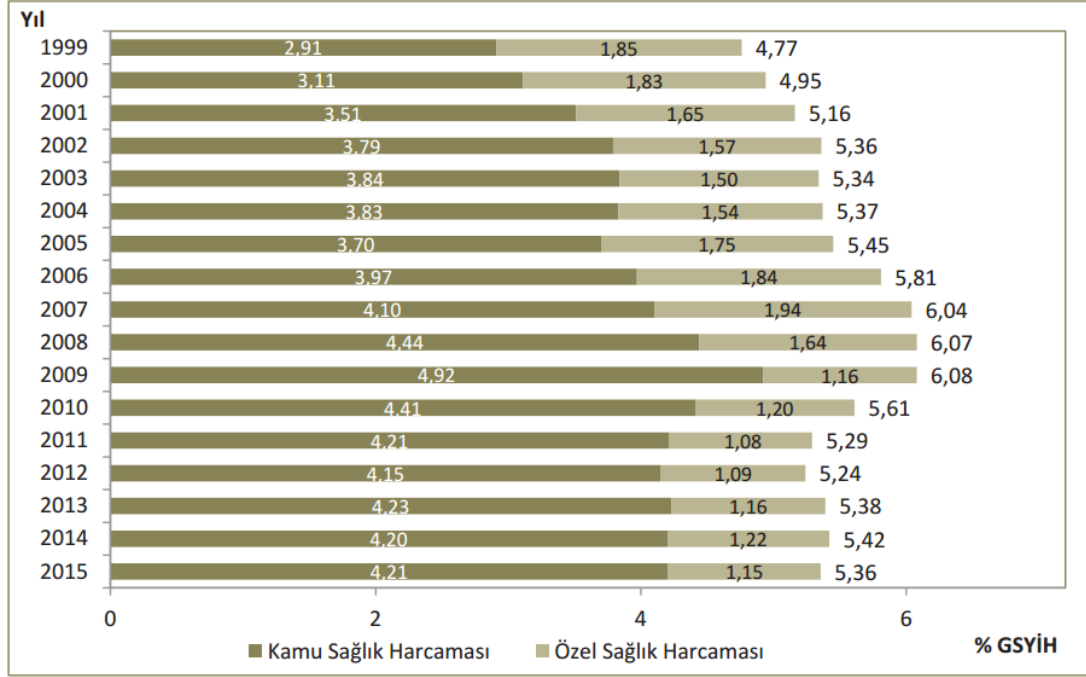
dönemde ulaşılmıştır. Bu da bizi, sağlığın vazgeçilmezliği ve zor ekonomik koşullarda bile, gerek bireysel ve gerekse sosyal devlet ilkesi gereği kamunun, sağlık harcamalarını önemseydiği sonucuna götürebilir. Takip eden yıllarda GSMH'deki hızlı düzelme sebebiyle, sağlık harcamalarının oransal payı yine yaklaşık ortalama olan %5.4 seviyelerine inmiştir. Aşağıdaki grafikte, yıllara göre sağlık harcamalarının GSMH'ye oranı yer almaktadır.



Şekil 1.4: Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının GSMH'ye Oranı.

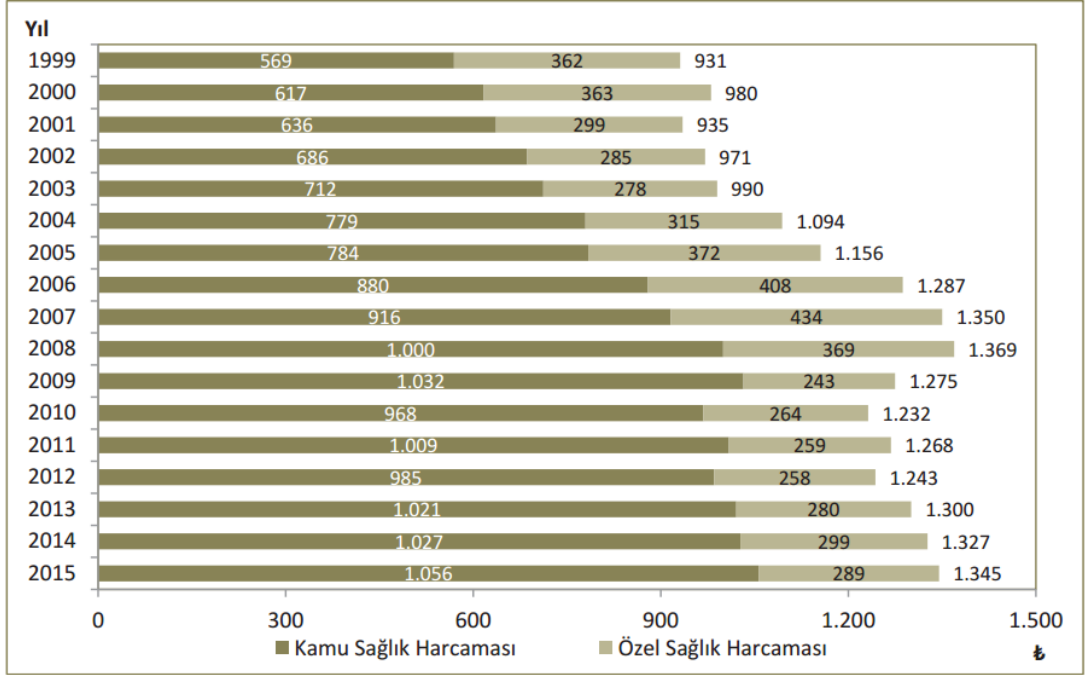
1.4.1.2 Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının Sektörel Dağılımı

Yıllara göre sağlık harcamalarının GSMH içindeki dağılımı aşağıdaki tablodaki gibidir.



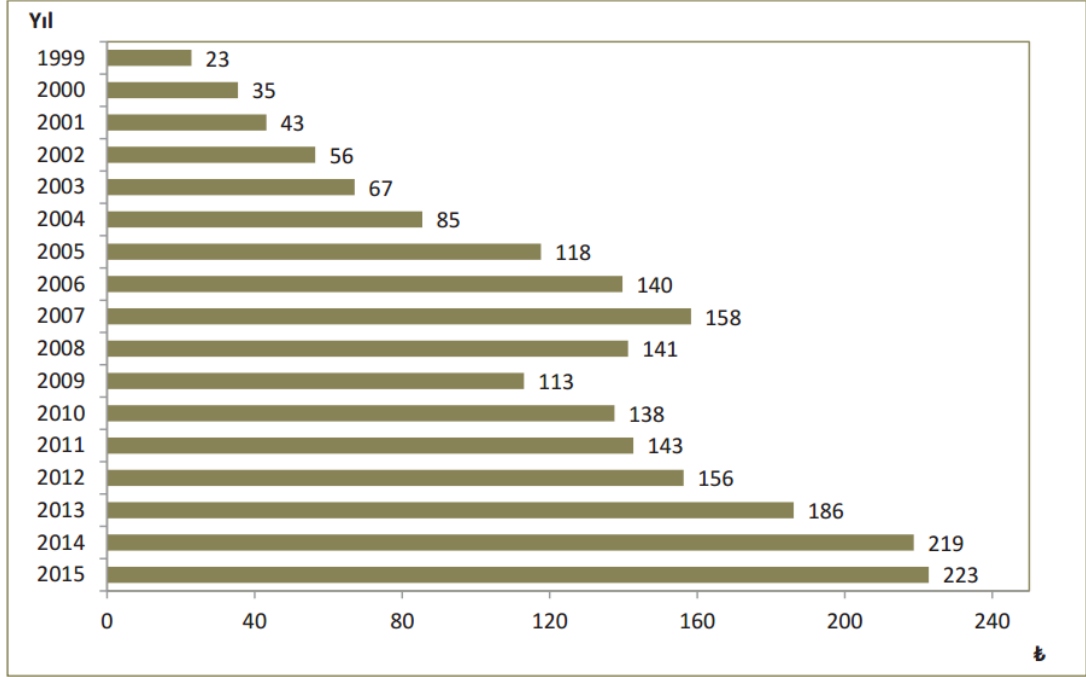
Şekil 1.5: Yıllara Göre Sağlık Harcamalarının Sektörel Dağılımı (Köse et al., 2016: 212).

Öte yandan reel değerlere göre sağlık harcamalarının kamuya ve özel sektöre göre dağılımı ise aşağıdaki gibidir. Her iki tablo birlikte değerlendirildiğinde, özel sektörün kişi başına reel sağlık harcamaları içindeki payı 2006-2008 arasında en yüksek değerlerine ulaşmış, bu noktadan itibaren kamu payı hissedilir ölçüde artarken, özel sektör payı hissedilir ölçüde düşmüştür. 1999 yılında özel sektör sağlık harcamalarının GSMH'den aldığı oran 1.85 ve reel olarak kişi başına 362 TL olarak gerçekleşirken, bu reel rakam ve paylar özellikle 2008'den sonra ciddi ölçüde düşmektedir. Bu durumu açıklayan sebeplerden bir tanesi global ekonomik kriz olarak değerlendirilebilir ama bu tek başına söz konusu düşüşü açıklayacak yeterli bir sebep olmayabilir.



Şekil 1.6: Yıllara Göre Reel Sağlık Harcamalarının Sektörel Dağılımı (Köse et al., 2016: 213).

Yıllara göre kişi başına cepten yapılan sağlık harcamalarının nominal değerleri ise aşağıdaki tabloda görülmektedir.

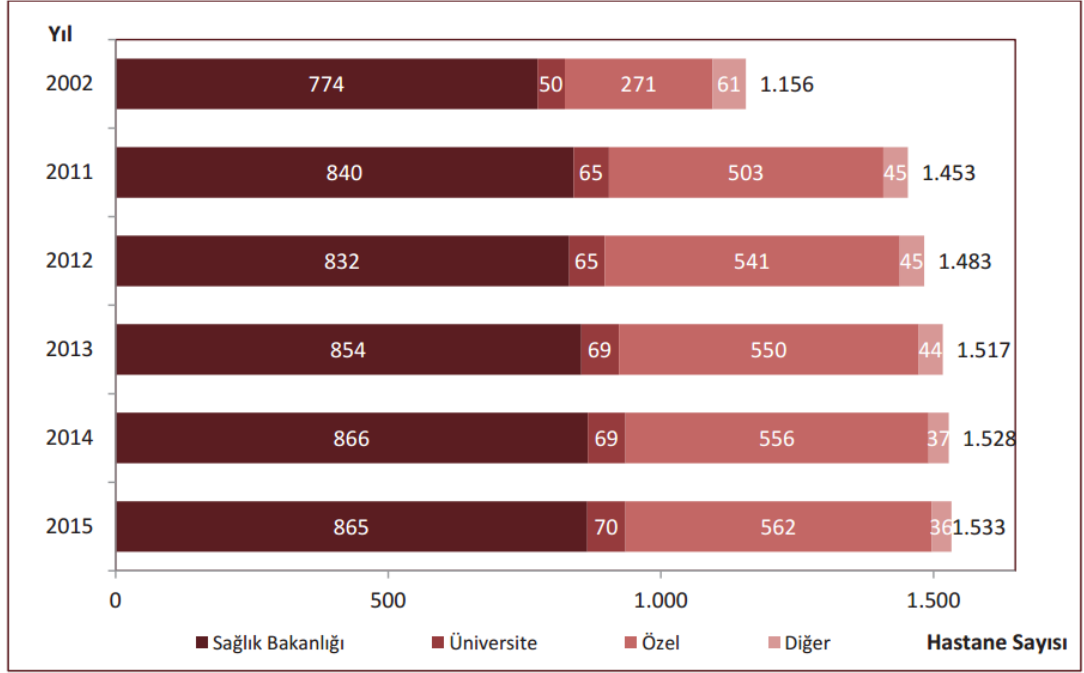


Şekil 1.7: Kişi Başına Cepten Yapılan Sağlık Harcamaları (Nominal) (Köse et al., 2016: 215).

1.4.2 Tesis ve Donanımsal İstatistikler

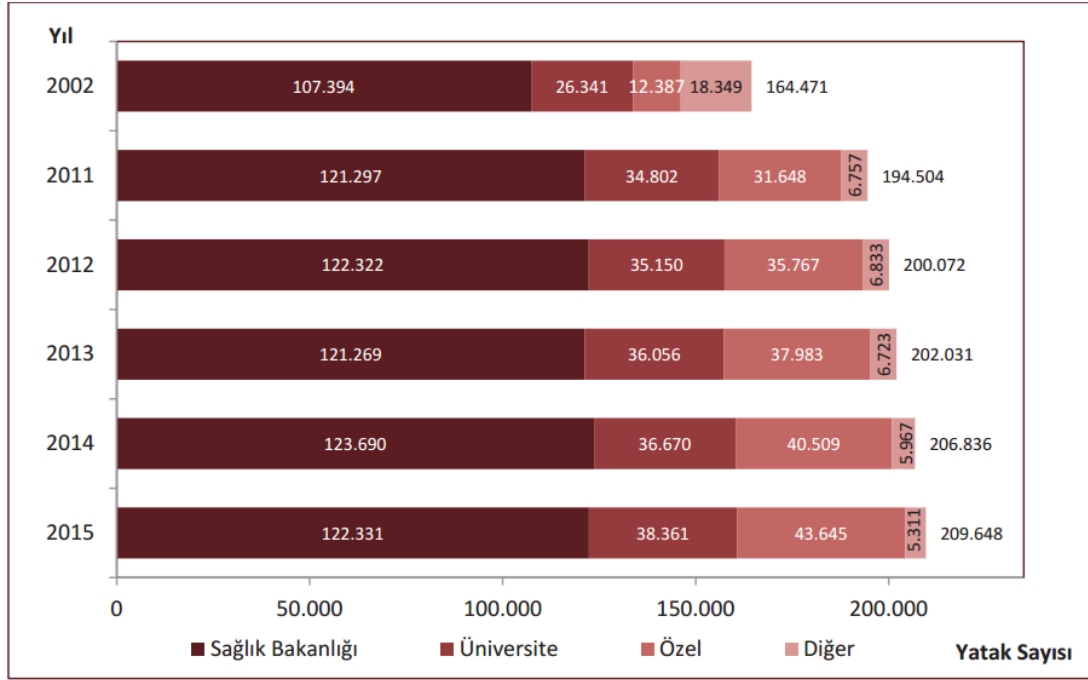
1.4.2.1 Yıllara ve Sektörlere Göre Hastane ve Yatak Sayıları

Sağlık Bakanlığı verilerine göre yıllara göre Türkiye'deki hastane sayıları aşağıdaki tablodaki gibi gelişim göstermiştir.



Şekil 1.8: Yıllara Göre Türkiye'deki Hastane Sayıları (Köse et al., 2016: 93).

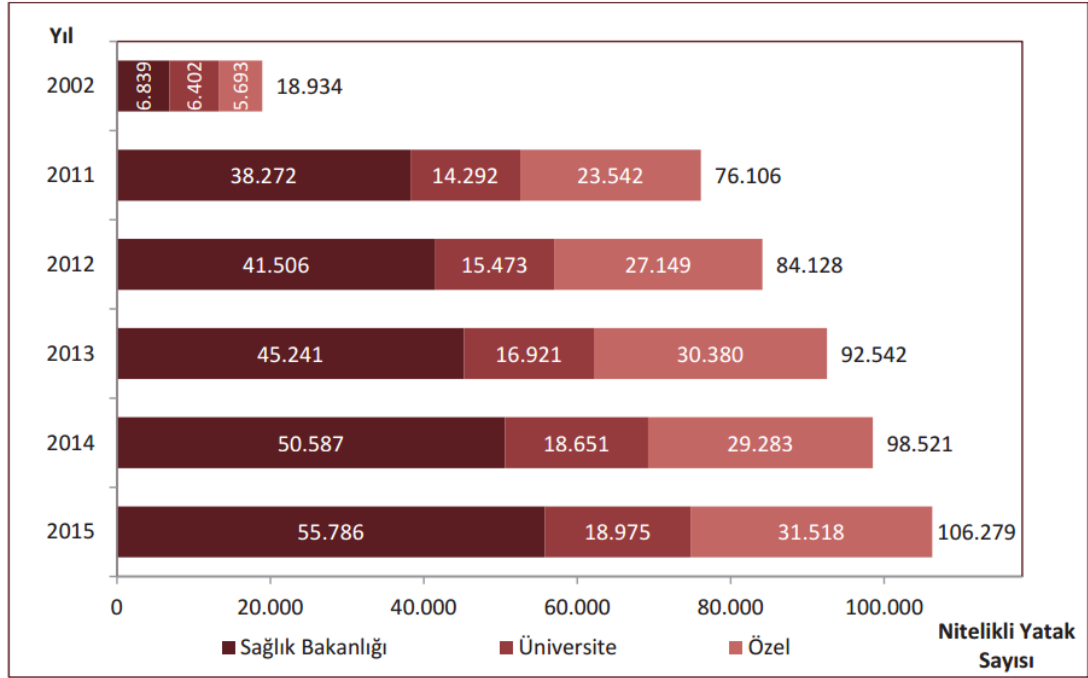
Grafikten de anlaşılacağı gibi, hastane istatistiklerinde istikrarlı bir artış trendi, sadece özel hastane sayısında görülmektedir. Diğer hastane gruplarında yatay sayılabilecek bir formasyon ya da azalış görülürken, özel hastanelerin sayısında artış istikrarlıdır. Bu da sektördeki finansman çeşitliliğinin artışı ve sektörün karlılığı hakkında bazı işaretler vermektedir. Bunu destekleyen aşağıdaki grafik de, sektörlere göre yatak sayılarının dağılımını göstermektedir.



Şekil 1.9: Yıllara Göre Yatak Sayılarının Sektörel Dağılımı (Köse et al., 2016: 93).

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, son yıllarda Sağlık Bakanlığı yatak sayıları yatay sayılabilecek bir formasyon göstermektedir. Buna karşılık üniversite hastanelerinde fark edilebilir bir artış trendi görülürken, en belirgin ve hissedilir artış, özel hastane yatak sayılarında görülmektedir.

Buna karşılık nitelikli yatak sayıları konusundaki aşağıdaki tablo, sağlık hizmetlerinde kantiteye ek olarak kalite konusunda nasıl bir trend oluştuğunu göstermektedir. Nitelikli yatak, içinde banyosu, tuvaleti, televizyon, buzdolabı, telefon, yemek masası, etajer ve yatırılabilen refakatçi koltuğu bulunan, bir odada en fazla 2 adet olmak üzere sınırlanan hasta yataklarıdır ve bu yataklar da, toplam hasta yataklarına dahil olarak hesaplanır.



Şekil 1.10: Yıllara Göre Nitelikli Yatak Sayılarının Sektörel Dağılımı (Köse et al., 2016: 94).

Yukarıdaki grafikte, hastanelerdeki nitelikli yatak sayılarının yıllara göre gelişimi görülmektedir. Bu tabloda, özel, kamu veya üniversite farketmeksizin, tüm alanlarda nitelikli yatak sayılarında hissedilir artışlar görülmektedir. Bu parametre de, sağlık hizmetlerinde kalitenin arttığını, aynı zamanda otelcilik hizmetleri konusunda da, özel sektöre ek olarak, kamuda ve üniversitelerde de bir farkındalık oluştuğunu göstermesi açısından önemlidir.

1.4.2.2 Yıllara ve Sektörlere Göre Ameliyathane

Altyapısı

Sağlık hizmetlerinin önemli bir kısmını cerrahi operasyonlar oluşturmaktadır. Aşağıdaki tabloda, ameliyathanelerin yıllara ve sektörlere göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.6: Yıllara ve Sektörlere Göre Ameliyat Sayılarının Dağılımı (Köse et al., 2016: 144).

	2002	2011	2012	2013	2014	2015
Sağlık Bakanlığı	1.072.417	2.209.326	2.298.893	2.414.538	2.445.424	2.364.595
Üniversite	307.108	617.477	664.695	715.889	765.549	801.424
Özel	218.837	1.373.774	1.446.630	1.553.810	1.587.973	1.604.126
Toplam	1.598.362	4.200.577	4.410.218	4.684.237	4.798.946	4.770.145

Tablodan da anlaşılacağı üzere, 2015 yılına kadar Sağlık Bakanlığı toplam ameliyatların %50'den fazlasını gerçekleştirmekte fakat bu konuda oran giderek düşmektedir. 2015 yılı itibarıyla, Sağlık Bakanlığı'nın gerçekleştiren toplam ameliyatlardaki oranı %50'nin altına düşmüştür. Yaygınlık ve toplam sağlık harcamasından aldığı pay göz önünde tutulduğunda, bu durum Sağlık Bakanlığı hastanelerinin aleyhineyken, özel sektör ve üniversitelerin lehinedir. Her iki grup da, ameliyat sayılarında yıllara göre istikrarlı ve hissedilir artışlar gerçekleştirmiştir. Bu noktada, üniversite hastanelerinde gerçekleştirilen ameliyatların zorluk açısından diğerlerine göre biraz daha yukarıda olduğunu söylemek mümkündür.

Öte yandan ameliyatlar konusunda Sağlık Bakanlığı ile sektördeki diğer oyuncular arasında, adı konulmamış bir rekabet olduğunu söylemek mümkündür. Bu durum aşağıdaki ameliyathane ortamları ile ilgili tabloda da kendini göstermektedir. Tabloda, sektörlere göre ameliyat masası, ameliyat odası ve ameliyathane sayıları yer almaktadır ve Bakanlığa bağlı hastaneler burada da %50 seviyesinde seyretmektedir.

Tablo 1.7: Sektörlere Göre Ameliyathane Altyapısının Dağılımı (Köse et al., 2016: 105).

	Sağlık Bakanlığı	Üniversite	Özel	Toplam
Ameliyathane	810	191	756	1.757
Ameliyathane Odası	2.933	936	1.940	5.809
Ameliyathane Masası	3.111	1.001	2.008	6.120

1.4.2.3 Yıllara ve Sektörlere Göre Görüntüleme Cihazları

Sağlıkta, özellikle görüntüleme alanında yüksek teknoloji ve yüksek maliyetli çeşitli cihaz ve ekipmanlar kullanılmaktadır. Bu ekipmanlar, alana yapılan yatırımlar için de ciddi ve önemli göstergedir. Aşağıdaki tabloda yıllara göre ekipman sayıları yer almaktadır.

Tablo 1.8: Yıllara Göre Görüntüleme Cihazlarının Dağılımı (Köse et al., 2016: 108).

	2002	2011	2012	2013	2014	2015
MR	58	709	720	751	757	794
BT	323	974	1.017	1.058	1.071	1.119
Ultrason	1.005	3.775	4.282	4.756	5.286	5.518
Doppler Ultrason	681	2.091	2.480	2.793	3.151	4.015
EKO	259	1.181	1.379	1.542	1.793	1.897

Tablodan da görüleceği üzere, yıllar içinde özellikle ultrason, doppler ve EKO cihazlarının sayıları çok ciddi ölçüde artmıştır. Aşağıdaki tabloda da, görüntüleme cihazlarının sektörlere göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 1.9: Sektörlere Göre Görüntüleme Cihazlarının Dağılımı (Köse et al., 2016: 108).

	Sağlık Bakanlığı	Üniversite	Özel	Toplam
MR	267	99	428	794
BT	484	133	502	1.119
Ultrason	2.843	661	2.014	5.518
Doppler Ultrason	2.412	416	1.187	4.015
EKO	983	234	680	1.897
Mamografi	313	81	502	896

Tablodan da net bir şekilde anlaşılacağı üzere, görüntüleme cihazları konusunda Sağlık Bakanlığı hastanelerinin ağırlığı, ultrason ve doppler dışında sektördeki ağırlığının oldukça altındadır. Üniversiteler ise, sağlık alanındaki paylarına göre çok ciddi bir görüntüleme yatırımı yapmış görünmektedir ama bu zaten normal ve beklenen durumdur zira üniversite hastaneleri, aynı zamanda tıp fakültelerinin eğitim platformudur ve bu alanlara son teknoloji yatırımları yapılması doğaldır. Tabloda dikkat çeken şey, MR, BT ve Mamografi cihazlarında özel sektör hastanelerin yaptığı ciddi yatırımlardır. Fakat tam da bu noktada, bu görüntüleme cihazlarının karlı birer işletme aracı olduğunu göz ardı etmemek gerekir. Son yıllarda medya tarafından sıkça gündeme getirilen meme kanseri konusu ile, özel sektörün mamografi cihazlarına yaptığı bu yatırım arasında bir korelasyon olma ihtimalinin yüksek olduğu göz önünde tutulmalıdır. Zira sağlık çevrelerinde son yıllarda, over diagnose yani aşırı teşhis de tartışma konusu olmaktadır. Bu durum, tıbbi bir konu olup bu tezin konusu değildir. Konunun tezi ilgilendiren kısmı, hastane gelirini artırmak için yapılması muhtemel aşırı teşhis ihtimalidir.

Aşağıdaki tabloda, sektörlerimize göre cihaz başına düşen görüntülenme sayıları yer almaktadır. Bu tablo, cihazların hangi frekansla, diğer bir deyişle yoğunluk ve verimlilikle kullanıldığını göstermesi açısından önemlidir.

Tablo 1.10: Sektörlere Göre Cihaz Başına Düşen Görüntüleme Sayıları (Köse et al., 2016: 160).

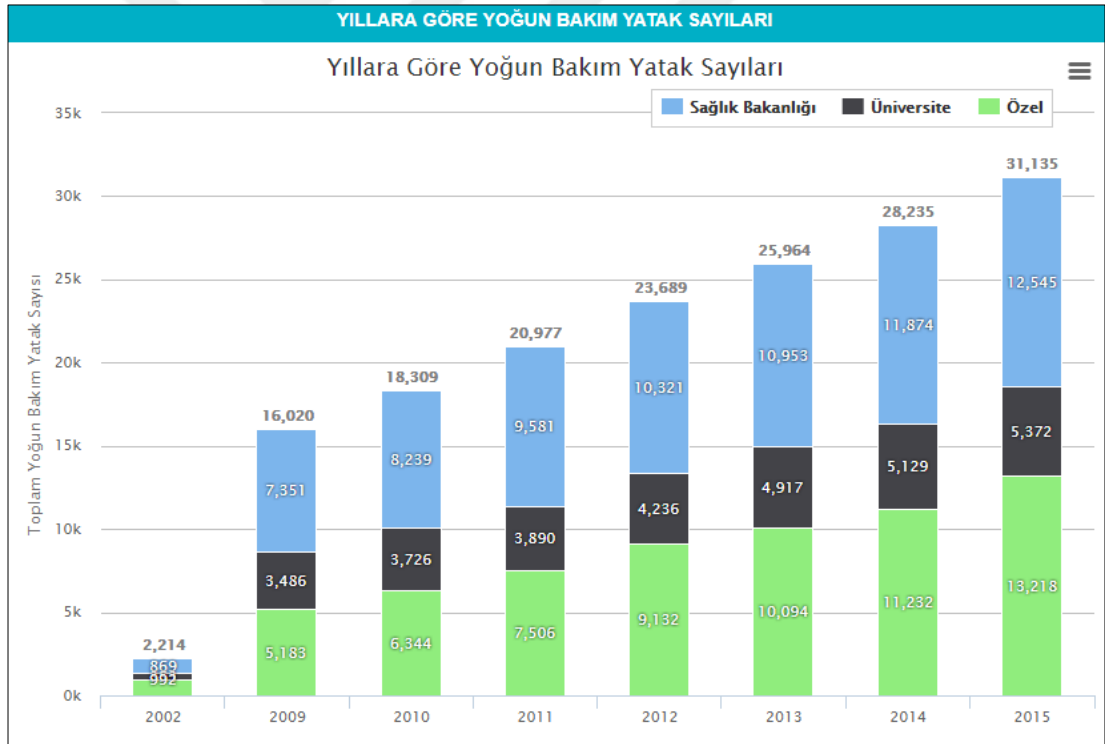
	MR	BT	Ultrason	Doppler Ultrason	EKO	Mamografi
Sağlık Bakanlığı	26.190	19.684	6.778	3.461	4.796	4.127
Üniversite	14.469	14.210	3.242	1.526	3.149	3.288
Özel	6.685	4.499	2.976	1.564	2.220	810
Toplam	14.215	12.221	4.967	2.700	3.669	2.192

Tablodan da anlaşılacağı üzere, Sağlık Bakanlığına bağlı kuruluşlardaki cihazlar, çok sık kullanılmaktadır. Bu, istisnasız tüm cihazlar için böyledir. Bu durumun muhtelif açıklamaları olmakla birlikte, en temel faktör, hastanın cebinden çıkacak paradır. Hastalar, hastaneden en düşük masrafla çıkma eğiliminde olduğu için, zaten başvuruları da ağırlıklı olarak Sağlık Bakanlığı hastanelerine olduğundan bu bölümde cihazların kullanım frekansı sıklığı normaldir ama yine de yukarıdaki sıklık, biraz dikkat çekicidir. Örneğin MR başına kullanım miktarı, özel hastanenin 4, üniversite hastanesinin ise neredeyse iki katıdır. Burada şu önemli ayrıntıyı belirtmekte yarar vardır. Üniversite hastanelerinde örneğin MR cihazları genellikle daha gelişmiş, daha yüksek tesla değerine sahiptir ve çekimi daha ince kesitler halinde yapabildiğinden, çekim süreleri görece daha uzundur. Ek olarak, muayene veya teşhisi yapacak kadronun mesleki deneyimi ve olası talepleri de, daha detaylı çekimleri zorunlu kılmaktadır. Fakat buna rağmen, Sağlık Bakanlığı hastanelerinde çekim frekansının diğerlerinin 2 ila 4 katı olması yine de dikkat çekicidir. Bu durum, verilen görüntüleme hizmetinin kalitesi hakkında bazı sorulara sebep olabilir.

Yukarıdaki değerlerin ışığında görüntüleme hizmet kalitelerinin benzer olduğunu varsaysak bile, kamu hastanelerine göre düşük frekanslı çekimler yapan özel hastanelerdeki bu cihazların yine de karlı olduğunu söylemek gerekir. Zira görüntüleme hizmetleri genel olarak doğrudan satılan hizmetler değil, daha ziyade teşhis koymayı kolaylaştırıcı cihazlardır ve haliyle bir çok durumda paket hizmetin bedeli ve alınan ilave ücretler sebebiyle, bu görüntüleme hizmetlerine büyük yatırımlar yapılmaktadır.

1.4.2.4 Yoğun Bakım İstatistikleri

Sağlık hizmetleri içinde yoğun bakım hizmetlerinin çok özel ve önemli bir yeri vardır. En üst düzeyde bakım ve tedavi hizmeti verilen bu birimlerin sayıları, verilen toplam hizmet kalitesi ile doğru orantılıdır. Yoğun bakım bir paket hizmettir ve bu birimde olan hastadan ücret alınmaz. Bunun istisnası, kamuya ait üniversite hastaneleri yoğun bakımında yatmakta olan hastaya, öğretim üyesi tarafından verilen mesai dışı muayene hizmetleridir. Yoğun bakım hizmeti, sağlık hizmet sunucusu tarafından SGK'ya faturalandığı ve paket kapsamında günlük götürü ödeme yapıldığı için, bu ödemede de yatak seviyesi baz alındığından, yoğun bakım yataklarının tescil işlemi bakanlık tarafından zorlu denetim süreçleri sonrasında yapılmakta ve düzenli kontrol edilmektedir. Aşağıdaki tabloda, yıllara göre yoğun bakım yatak sayılarına ilişkin istatistiki veriler yer almaktadır.

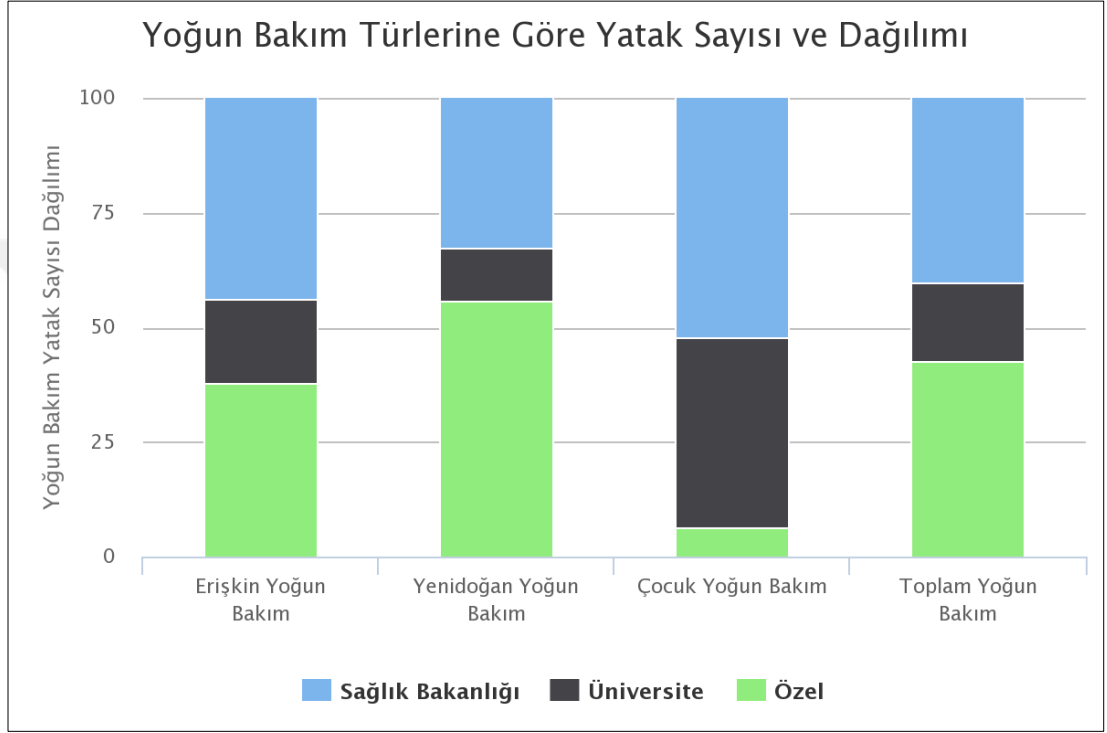


Şekil 1.11: Yıllara ve Sektörlere Göre Yoğun Bakım Yatak Sayıları (Sağlık Bakanlığı, 2017).

Grafikten de açıkça görüleceği üzere, yoğun bakım yatak sayıları yıllara göre ciddi artışlar göstermiştir. Bununla birlikte, özellikle özel sektör hastanelerinde daha belirgin bir artış söz konusudur. Özel sektörde yoğun bakım yatak sayısı artışı,

2009'a göre %155 seviyesinde artmıştır. Onu takip eden kamu hastanelerinde bu oran %71, üniversite hastanelerinde ise %54 seviyesindedir.

Öte yandan aşağıdaki tabloda, 2015 yılı itibarıyla sektörlere göre yoğun bakım yataklarının alt dağılımı görülmektedir ve bu tablo daha dikkat çekicidir.



Şekil 1.12: Türlerine ve Sektörlerine Göre Yoğun Bakım Yatak Sayıları (Sağlık Bakanlığı, 2017).

Tablodan da anlaşılacağı üzere özel hastaneler, özellikle yeni doğan ve erişkin yoğun bakımına yoğunlaşmış, çocuk yoğun bakım yatakları konusunda daha az yatırım yapmıştır. Bu durum, doğum oranlarında özel hastanelerin etkinliği ile paraleldir. Buna karşılık üniversite hastanelerinin de çocuk yoğun bakımında, az olan hastane sayısına rağmen çok ciddi bir yatırım yaptığı gözlenmektedir.

Her iki tablo birlikte incelenirken, iki önemli noktayı göz ardı etmemek gerekir. Yoğun bakım hizmetleri, götürü bedel üzerinden günlük faturalandırılır ve iyi organize edildiğinde karlı bir alandır. Özel hastanelerin erişkin ve özellikle yeni doğan yoğun bakımındaki bu belirgin yatırımı, bu kuruluşlarda doğum hizmetleri konusunda bir stratejik yatırım hamlesi olarak görülmektedir. Bunu destekleyen başka parametreler de vardır. Örneğin 2015 yılı verilerine göre, hastanelerde görevli ebelerin %90'ı kamu hastanelerindedir ve özel hastanelerin toplam ebe sayısına

oranı sadece %8'dir. Bu da, özel hastanelerde doğum hizmetlerinde sezaryen ve primer sezaryen oranlarının çok yüksek olmasının sebebidir. Karlı bir alan olan ilk doğum ve doğumlar alanına özel hastaneler tarafından ciddi bir penetrasyon yapılmıştır ve bu da gerek doğuma harcanan maliyetleri ve gerekse doğum sonrası yoğun bakım harcamalarını artıran bir durumdur. Nitekim durumun tıbbi açıdan da ciddi bir şekilde tartışılan bir durum olduğu ve Sağlık Bakanlığının, normal doğum oranlarını artırmak için ciddi bir çaba içinde olduğu bilinmektedir. İlerleyen kısımlarda, doğum istatistikleri ve doğum çeşitleri konusu, ayrı olarak ele alınacaktır.

1.4.3 İşlem ve Performansa Dayalı İstatistikler

1.4.3.1 Yıllara Göre Hekim ve Hastaneye Başvuru Sayıları

Yıllara göre hastaların hekimlere başvuru sayıları aşağıdaki gibidir.

Tablo 1.11: Yıllara Göre Hastaların Hekimlere Başvuru Sayıları (Köse et al., 2016: 133).

	2002	2011	2012	2013	2014	2015
Sağlık Ocağı	69.103.517	-	-	-	-	-
Aile Hekimliği	-	240.298.753	221.672.029	212.318.024	214.120.750	208.538.951
Verem Savaş Dispanseri	2.012.458	2.219.534	2.143.765	1.815.805	1.643.937	1.495.558
Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezi	2.980.481	944.842	630.583	536.707	660.056	548.433
TSM'ler Tarafından Yapılan Diğer Muayeneler	-	-	10.035.342	4.999.980	2.234.348	3.457.520
Özel Poliklinikler	731.132	882.973	655.432	582.265	546.514	523.694
Birinci Basamak Toplamı	74.827.588	244.346.102	235.137.151	220.252.781	219.205.605	214.564.156
Özel Tıp Merkezleri	9.824.802	29.040.707	32.012.211	31.256.100	28.208.781	26.953.360
Hastaneler	124.313.659	337.849.536	354.636.935	378.812.243	396.577.644	418.581.931
2. ve 3. Basamak Toplamı	134.138.461	366.890.243	386.649.146	410.068.343	424.786.425	445.535.291
Genel Toplam	208.966.049	611.236.345	621.786.297	630.321.124	643.992.030	660.099.447

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı üzere, 2015 itibarıyla hekime başvuruların üçte biri, 1. basamak sağlık kuruluşlarına yapılmaktadır. Tabloda dikkat çekici durum şudur. Yıllar itibarıyla 1. basamak sağlık hizmetlerine başvuru azalırken, 2. ve 3. basamak sağlık hizmetlerine başvurular artmıştır. Örneğin 2011 yılında toplam başvuruların %40'ı 1. basamak, kalan %60 ise hastanelere giderken, yıllar içinde bu tablo istikrarlı bir şekilde değişmiş ve 2015 sonu itibarıyla,

başvuruların %32.5'i 1. basamak sağlık hizmetlerinde çözülürken, %67.5'i hastanelere yönelmiştir. Yani hastaneler, sağlık hizmetleri piyasasındaki payını istikrarlı bir şekilde artırmaktadır.

Aşağıdaki tabloda ise 2. ve 3. basamak hastaneye yapılan başvuruların sektörlere göre dağılımı görülmektedir.

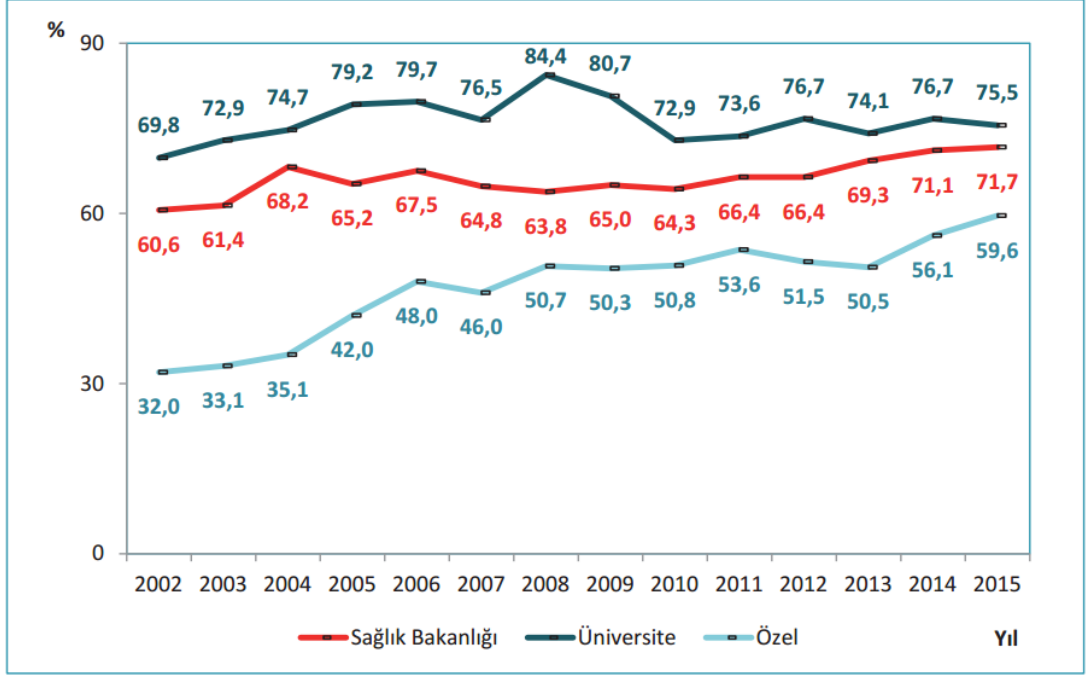
Tablo 1.12: Yıllara ve Sektörlere Göre Hastanelere Yapılan Başvuru Sayıları (Köse et al., 2016: 139).

	2002	2011	2012	2013	2014	2015
Sağlık Bakanlığı	109.793.128	254.342.943	260.974.401	277.485.135	292.100.331	306.825.524
Üniversite	8.823.361	24.437.107	27.080.436	29.985.697	32.143.930	34.539.363
Özel	5.697.170	59.069.486	66.582.098	71.341.411	72.333.383	77.217.044
Toplam	124.313.659	337.849.536	354.636.935	378.812.243	396.577.644	418.581.931

Görüldüğü gibi, hem özel hastaneler, hem sağlık bakanlığı hastaneleri ve hem de üniversite hastaneleri sağlık piyasasındaki başvuru bazında paylarını artırmaktadır. Burada kamu hastaneleri son 5 yıl içinde pastadaki paylarını kendi içinde %20 artırırken, özel sektör yaklaşık %30'a çıkmış, üniversite hastanelerinde ise bu oran %40'ı geçmiştir. Burada bir önemli noktayı belirtmek gerekir. Bu oranlar ciroyu ya da karlılığı göstermez. Sadece başvuru sayılarıdır ve bu göstergelere bakarak, 1. basamak sağlık hizmetlerine olan güvenin görece azaldığını, buna karşılık hastane ve tam teşekküllü kuruluşlara olan güvenin giderek arttığını söylemek mümkün olabilir. Fakat bunun başka parametrelerle de desteklenmesi gerekir. Tüm bu rakamların ışığında, hizmet alanların sağlık bağlamında hassasiyetlerinin genel olarak arttığını, sağlığın toplumsal anlamda giderek daha önemli bir hale geldiğini, bunun sonucu olarak da, büyük kuruluşlara başvuruların giderek artma eğilimi gösterdiğini söylemek de mümkün olacaktır.

1.4.3.2 Yatak Doluluk Oranları

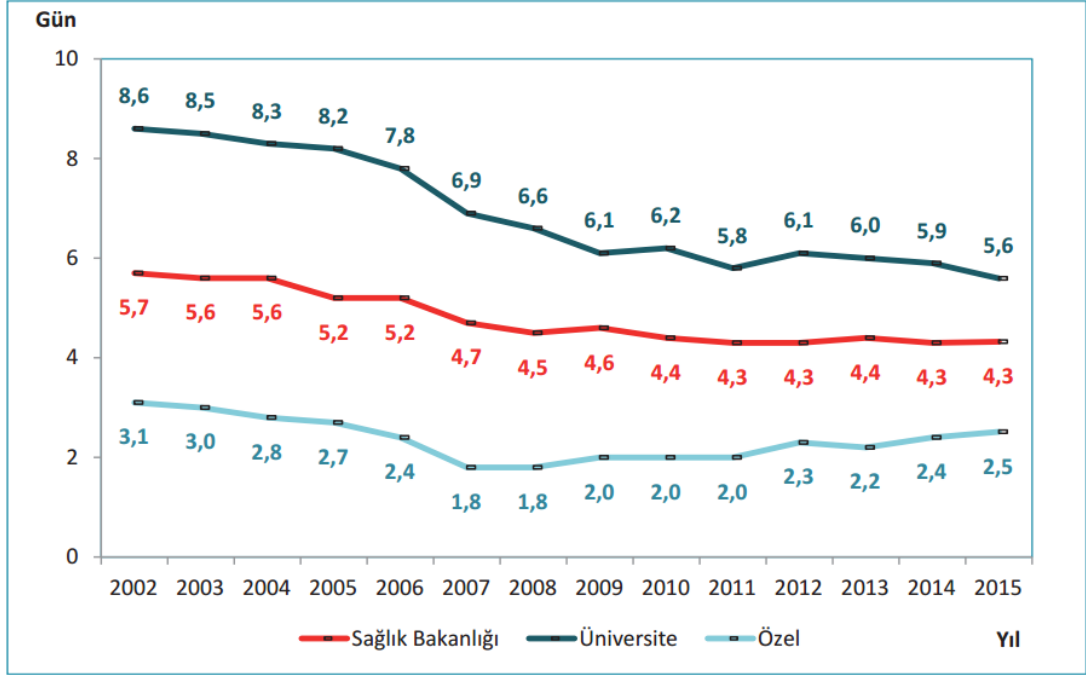
Hastanelerde yatak doluluk oranları, kapasite tespiti ve yatak verimliliği açısından en önemli göstergelerden birisidir. Aşağıdaki tabloda, yıllara göre yatak doluluk oranlarının sektörlere göre grafiği yer almaktadır.



Şekil 1.13: Yıllara ve Sektörlere Göre Yatak Doluluk Oranları (Köse et al., 2016: 147).

Tabloya göre özel hastanelerde yatak doluluk oranları düşük seyrederken, 2006 yılı ve sonrasında tablo biraz daha düzelmiş görünmektedir. Öte yandan Sağlık Bakanlığı hastanelerinde işler biraz daha stabildir ve istikrarlı fakat küçük bir artış trendi gözlenmektedir. Üniversite hastanelerinde ise yatak doluluk oranları sektörün en üst seviyesindedir. Tabi bunun çeşitli sebepleri vardır. Üniversitelerin toplam yatak kapasitelerinin az olması bir sebep olarak görülebilirken, üniversite hastanelerinde yatak kullanımına sebep olan operasyonların, diğer hastanelere göre daha ciddi operasyonlar olduğu da göz ardı edilmemelidir. Buna karşılık 2006-2008 yıllarında üniversite hastaneleri yatak kullanım oranlarında hissedilir bir dalgalanma sonrasında, yatay bir formasyon ile Sağlık Bakanlığı hastanelerine yakın bir seyir görülmektedir. Buna karşılık başlangıç noktası ile birlikte ele alındığında, tüm gruplarda yatak kullanım değerleri daha iyiye gitmektedir.

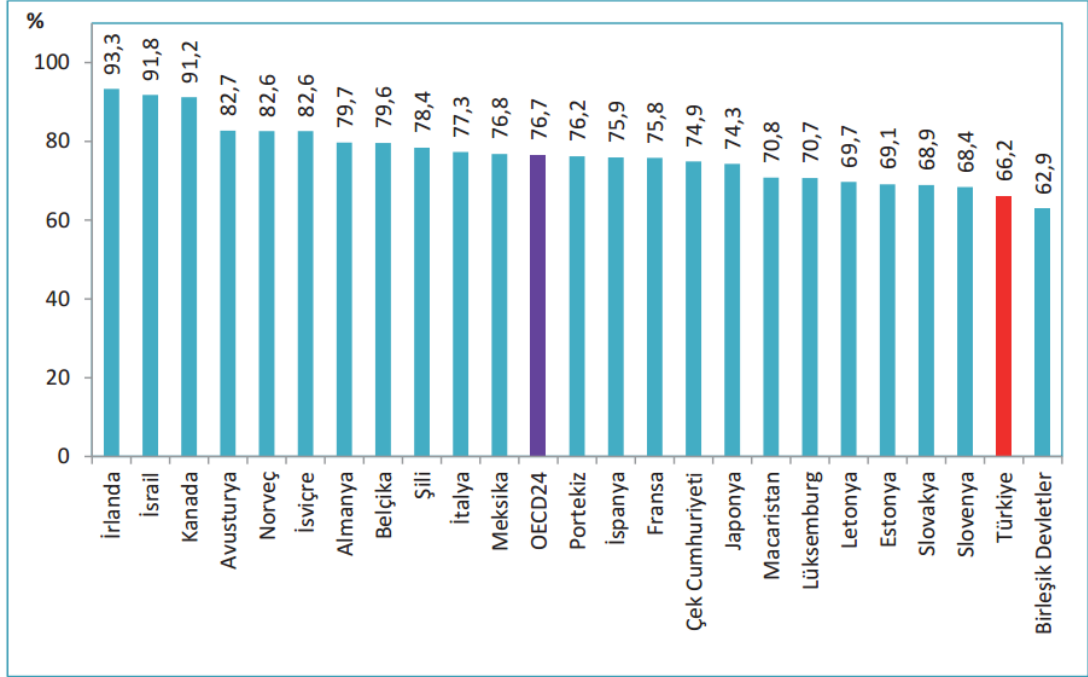
Hastanelerde yatak kullanımı ile ilgili bir önemli tablo da, ortalama yatış süreleridir ve bu da, aşağıdaki tabloda yer almaktadır.



Şekil 1.14: Yıllara ve Sektörlere Göre Ortalama Yatış Süreleri (Köse et al., 2016: 150).

Tablodan da anlaşılacağı üzere, kamu grubunda ortalama yatış sürelerinde genel bir düşüş gözlenirken, özel sektör hastanelerinde bu durum bir düşüşü müteakip, hafif bir yükselme trendi şeklindedir. Kamudaki düşüşü, genel bir sağlık işletmeciliği farkındalığı olarak görmek yerinde olacaktır. Ek olarak, tıbbi alandaki gelişmeler, ameliyat teknikleri ve ameliyat sonrası doğru bakım da, ortalama yatış sürelerini düşürmüştür. Özel hastanelerdeki ortalama yatış sürelerinin 2007-2008 sonrasında hafifçe yukarı bir trend göstermesi de, aslında bu alan için pozitif gösterge sayılabilir. Zira uzun yatışlar, genel olarak daha komplike ameliyatların sonucudur ve özel sektörün yavaş yavaş daha karmaşık ameliyatları da üstlenebildiğini gösterebilir.

Yatak kullanımı konusunda tüm bu pozitif trendlere rağmen, uluslararası göstergelere göre durum pek de iyi değildir. Aşağıdaki tabloda, akut yatak doluluk oranları konusundaki uluslararası sıralama görülmektedir.



Şekil 1.15: Yatak Doluluk Oranları Uluslararası Karşılaştırması (Köse et al., 2016: 148).

Grafikten de görüleceği gibi Türkiye, yatak doluluk oranlarında OECD ortalamasının altında yer almaktadır. Bununla birlikte, tabloda yer alan ülkelerin genel olarak gelişmiş ülkeler olduğu göz ardı edilmemelidir. Trendler göz önünde tutulduğunda, Türkiye'nin yakın dönemde 70 üzeri bir ortalama yakalaması **imkan dahilinde** görünmektedir.

Yatışlarla ilgili son tablo ise, sektörlere göre yatış sayılarını gösteren aşağıdaki tablodur. Bu tablodan da görüleceği üzere, Sağlık Bakanlığı toplam yatışların %54'ünü gerçekleştirmektedir. Buna karşılık, toplam yatıştan aldığı oransal pay düşme eğilimindeyken, üniversite hastaneleri ve özel hastanelerin aldığı pay, belirgin bir şekilde yükselme eğilimindedir. Bu trendin devamı durumunda, birkaç sene sonra Sağlık Bakanlığının toplam yatan hastadaki payı %50'nin altına düşebilecektir.

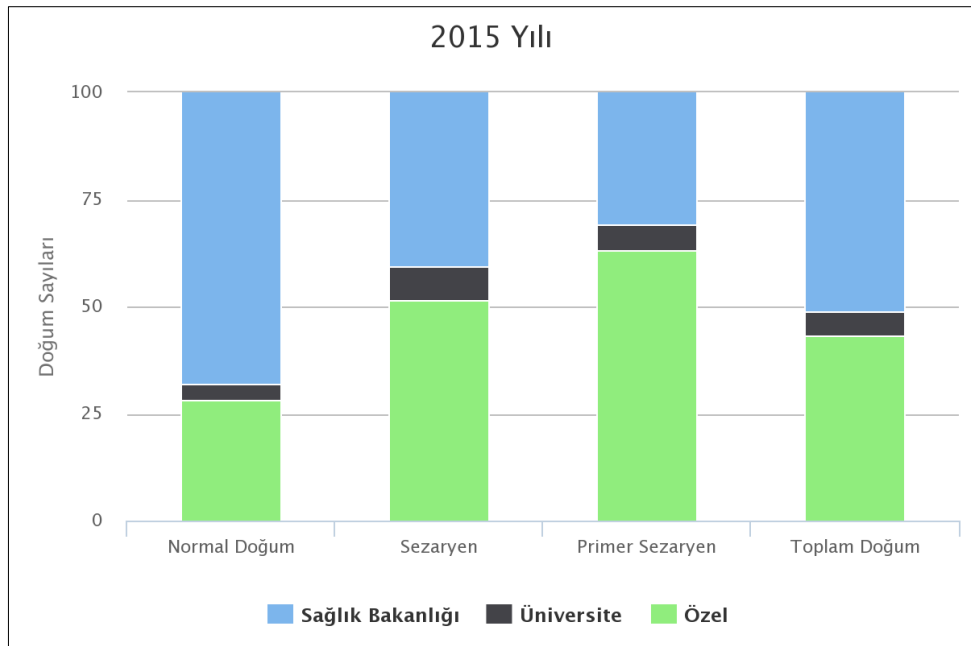
Tablo 1.13: Yıllara ve Sektörlere Göre Yatış Sayıları (Köse et al., 2016: 143).

	2002	2011	2012	2013	2014	2015
Sağlık Bakanlığı	4.169.779	6.775.154	6.891.857	7.023.313	7.396.239	7.404.570
Üniversite	781.990	1.607.462	1.601.878	1.630.464	1.737.627	1.891.094
Özel	556.494	3.054.165	3.485.092	3.719.780	3.900.407	4.237.453
Toplam	5.508.263	11.436.781	11.978.827	12.373.557	13.034.273	13.533.117

1.4.3.3 Doğum İstatistikleri ve Anne/Bebek Ölümleri

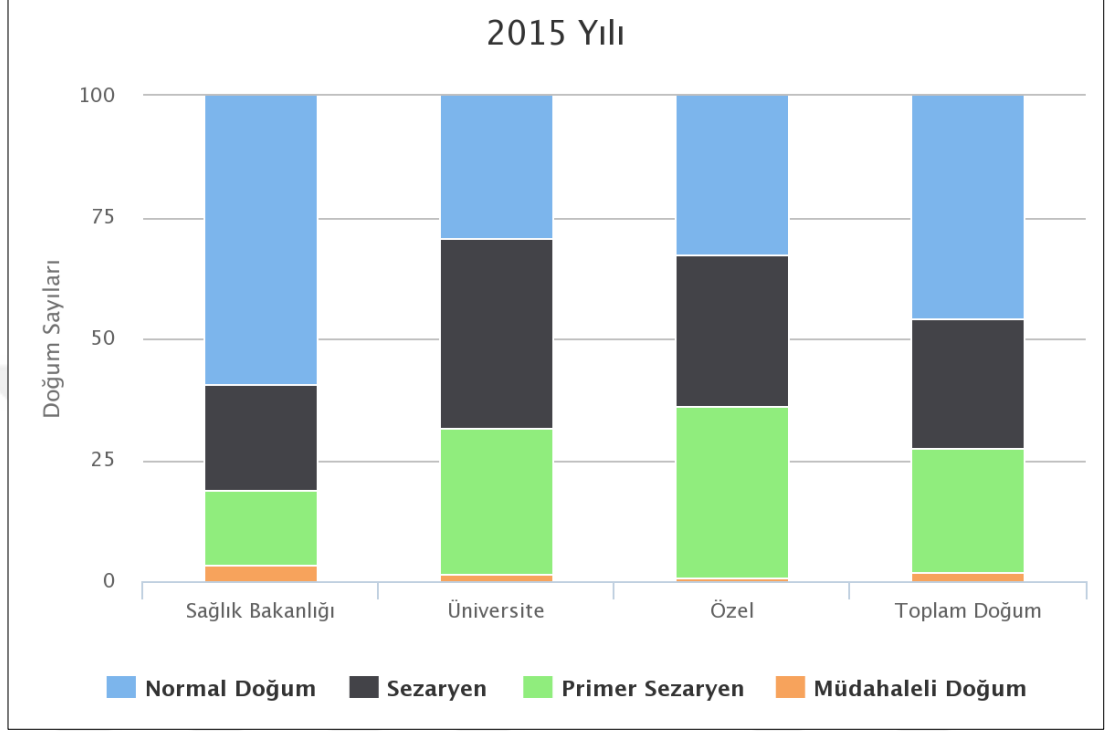
Doğum sayıları ve metodları, sağlık işletmeciliğinde önemli bir konudur. Ülkemizde son yıllarda çeşitli araçlarla, nüfus artışı için teşvikler verilmektedir. Doğum, hamilelikten başlamak üzere uzun süreli ve sağlık sektörü için çok karlı bir alandır. Uzun soluklu bir kontrol sürecinin olması, sıklıkla sezaryen yoluyla ameliyat tercihi yapılması, test ve görüntüleme aygıtlarının sıkça kullanılması sebebiyle, özel hastaneler için yatırım politikalarında önemli bir yer tutar.

Aşağıdaki grafikte, sektörlere ve çeşitlerine göre 2015 yılı için doğum oranları yer almaktadır.



Şekil 1.16: Sektörlere ve Türüne Göre Doğum Oranları (Sağlık Bakanlığı, 2017).

Aşağıdaki grafikte ise, sektörlere göre doğum çeşitlerinin dağılımı yer almaktadır.



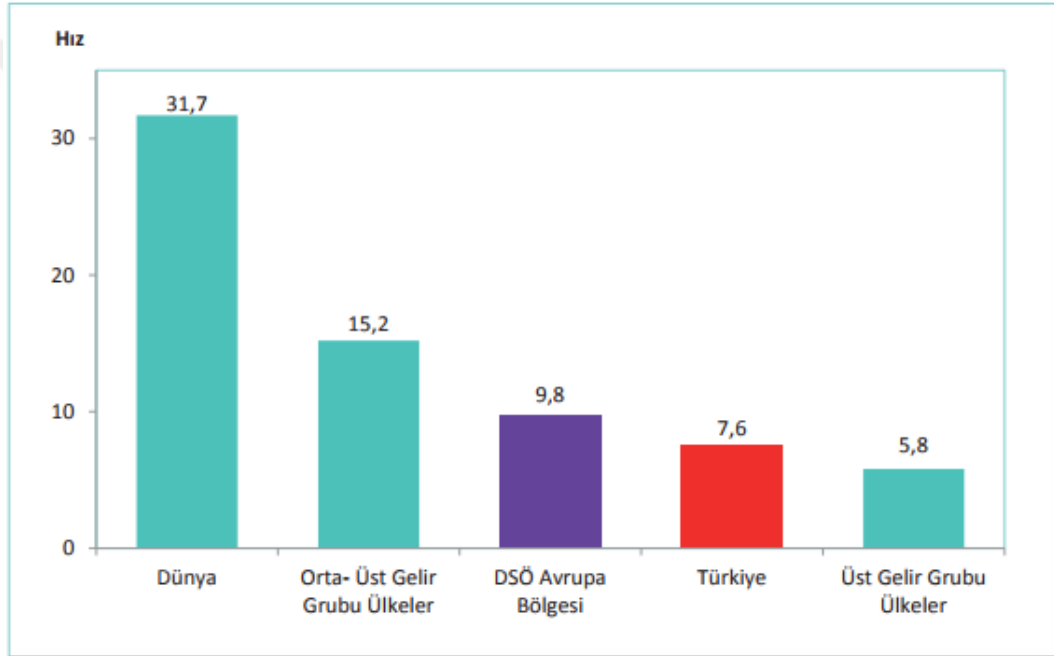
Şekil 1.17: Çeşidine ve Uygulandığı Yere Göre Doğum Oranları (Sağlık Bakanlığı, 2017).

Yukarıdaki iki grafik birlikte ele alındığında, Sağlık Bakanlığının daha ziyade normal doğumu, özel hastanelerin ise sezaryen yöntemini tercih ettiğini görmek mümkündür. Buna bir de özel sektörde yeni doğan için yapılan yoğun bakım yatak yatırımı çerçevesinde bakıldığında, doğum konusunun özel sektör için çok önemli bir hizmet olduğu, bu alana ciddi yatırımlar yaptığı, bu alanın çeşitli sosyal etkiler sebebiyle de, talep esnekliğinin düşük olduğu ortadadır. Bütün bunların ışığında, doğumlar konusunun özel hastaneler için en önemli ve en karlı hizmetlerden birisi olduğunu söylemek mümkündür.

Tabloda, üniversite hastanelerinde de sezaryen oranlarının yüksekliği göze çarpmakla birlikte, bu kuruluşların sezaryen doğumları karlılık amacı ile değil, riskli doğumların genellikle üniversite hastanelerine yönlendirilmesi ile açıklamak mümkündür. Ek olarak, normal doğumlar konusunda önemli bir hizmet personeli olan ebe kadrolarının üniversitelerde çok az olması da, bu durumda etkilidir denebilir. Tabloda oran olarak çok az görünen müdahaleli doğumlar ise, doğum

sürecinde tıbbi gerekçelerle, suni sancı ve benzeri dışsal müdahale yapılan ama sezaryen olmayan doğum uygulamalarıdır. Bu oran özel sektörde binde 6, üniversite hastanelerinde binde 14, Sağlık Bakanlığı hastanelerinde ise binde 33 seviyesindedir.

Doğum ile ilişkili bir konu da, bebek ve anne ölümleridir. Bebek ölüm hızları, sağlıkta hizmetin yaygınlığı ve kalitesini ölçmekte kullanılabilecek araçlardan bir tanesi olarak düşünülebilir. Aşağıdaki tabloda, 2015 yılı verileri ile, Türkiye ve dünyadaki bebek ölüm hızlarının karşılaştırılması yapılmıştır.

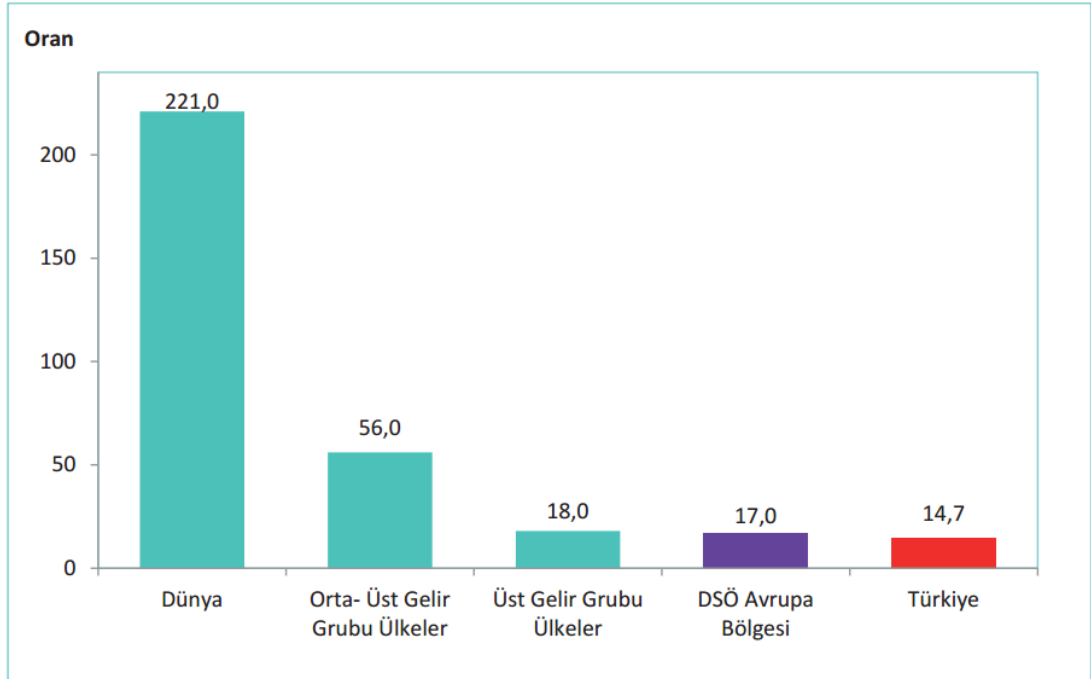


Şekil 1.18: Bebek Ölüm Hızlarının Uluslararası Karşılaştırması (Köse et al., 2016: 20).

Grafikteki rakamlar, her 1000 canlı bebek doğumuna göre, bebek ölüm hızının uluslararası karşılaştırılmasına ilişkindir. Tablodaki sınıflamada, üst gelir grubu, kişi başına milli geliri 12.476 USD ve üzeri ülkeleri tanımlamaktadır. Orta üst gelir grubu ise, kişi başı milli geliri 4.126 USD ile 12.476 USD arasında olan ülkeleri kapsamaktadır. Türkiye, 2015 yılı için 9.261 USD ile Orta-Üst gelir grubu ülkeler içinde yer alırken, bebek ölüm hızlarında kendi grubunun da, DSÖ Avrupa Bölgesi grubunun da çok üzerinde bir pozitif performans sergileyerek, üst gelir seviyesindeki ülkeleri yakalayabilecek duruma gelmiştir.

Sağlıkta sadece kantitatif ölçümler yeterli olmamaktadır. Sağlık hizmet kalitesini ölçmek için, kalitatif ölçümlere de ihtiyaç vardır ve bebek ölüm hızları, bu ölçümlerden sadece biri olmakla birlikte, aslında iki sebeple önemlidir. Zira bebek ölüm hızlarının düşüklüğü, sağlık hizmetlerinin hem yaygınlığını ve hem de kalitesini ölçme konusunda önemlidir. Bu tabloya göre, Türkiye'deki özellikle yeni doğan sağlık hizmetlerinin, ülkenin gelir grubuna göre çok daha iyi olduğunu ve neredeyse en üst gelir grubu seviyesini yakaladığını söylemek mümkündür.

Benzer şekilde 5 yaş altı ölüm hızlarında da, bebek ölüm hızlarına benzer bir tablo söz konusudur ve Türkiye'de bu alanda, gelir sınıfının üzerinde bir hizmet kalitesi sunmaktadır demek mümkündür. Nitekim anne ölüm oranlarının karşılaştırıldığı aşağıda grafik de bunu teyit etmektedir.



Şekil 1.19: Canlı Doğumda Anne Ölüm Oranlarının Uluslararası Karşılaştırması
(Köse et al., 2016: 25).

Yukarıdaki tablodaki değerler 2014 verileri olup, sadece Türkiye verisi 2015 yılına aittir ve her 100.000 canlı doğumda anne ölüm oranları karşılaştırılmaktadır. Burada açıkça görüleceği üzere, Türkiye doğumda anne sağlığı konusunda çok ileri noktadadır.

Tam bu noktada, özel sektör tarafından doğum hizmetleri için yapılan yatırımların ve yeni doğan yoğun bakım yatak sayısı fazlalığının da altını çizmek gerekir. Türkiye doğum oranlarının yüksekliği, yeni doğan ölüm oranlarının düşüklüğü ve anne ölümlerinde dünya sıralamasında en iyi pozisyona gelmesi, bu konuda yapılan yatırımların ve yükselen hizmet kalitesinin bir sonucudur.

1.4.4 Kalite, Karşılaştırma ve Memnuniyet İstatistikleri

1.4.4.1 AB-Türkiye Karşılaştırmalı Yatak İstatistikleri

AB ülkeleri ile Türkiye arasındaki özel ve kamuda 100.000 kişiye düşen ortalama yatak sayıları da ilginç ve pozitif bir trendi ortaya koymaktadır. Aşağıda, bu değişime karşılaştırmaya ilişkin tablo yer almaktadır.

Tablo 1.14: AB-Türkiye 100.000 Kişiyeye Düşen Yatak Sayısı Karşılaştırması (Sürekli , Mortaş, 2015: 34).

100.000 Kişiyeye Yatak Karşılaştırılan Yıllar	Kamu		Özel	
	2006	2011	2006	2011
AB Ortalaması	460	422	131	136
Türkiye Ortalaması	202	210	20	42

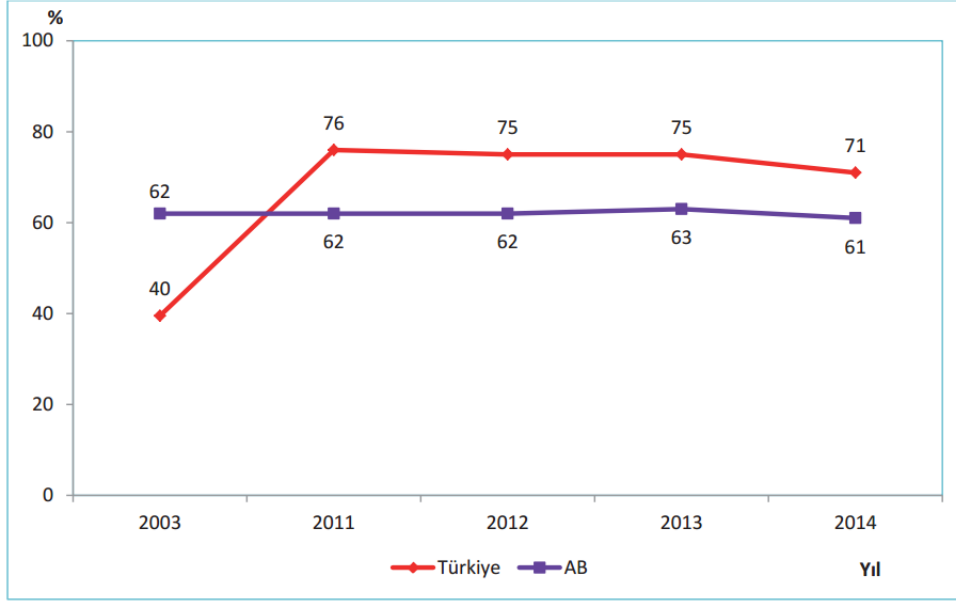
Buna göre 100.000 kişi başına AB ülkeleri ortalaması 2006 ile 2011 arasındaki değişim bazında karşılaştırıldığında, AB'de 460'tan 422'ye düşen kamuya ait yatak sayısı, Türkiye'de 202'den 210'a yükselmiştir. Yani AB'de sağlıkta (yatak sayısı bazında) kamu payının belirgin bir şekilde azaldığı, buna karşılık Türkiye'de arttığı görülmektedir. Buna karşılık aynı dönemde AB'de özel sektör yatak ortalaması 131'den 136'ya çıkmış, minör bir artış sergilemiştir. Oysa aynı dönemde Türkiye'de özel sektör yatak sayıları, %110 seviyesinde artarak 42'ye çıkmıştır. Bu sonuçlar birkaç şeyi birden anlatmaktadır. Öncelikle söz konusu dönemde dünyayı etkileyen büyük kriz, AB'de sağlıkta yatak sayısı olarak kamunun payında belirgin bir azalma sonucunu doğururken, bu 38 yataklık eksilme, özel sektör tarafından yerine konamamış, bunun sadece 5 adedi özel sektör tarafından ikame edilebilmiştir. Bu da AB ülkelerinde krizin çok derin hissedildiğini gösterebilecek parametrelerden biri olarak düşünülebilir. Buna karşılık AB ülkelerinde sağlık alanında özel sektör yatırımlarının tüm olumsuz koşullara rağmen

az da olsa artmakta olduğunu göstermesi açısından önemlidir. Öte yandan düşen kamu payına rağmen mevcut ortalamaların hala çok yüksek oluşu, AB’de sağlık alanında kamunun geçmişte ve hala ciddi yatırımlar yaptığının göstergesidir. Zira yatak sayısı, sürdürülebilirlik anlamında önemli bir tıbbi parametredir.

Tablodan çıkarılabilecek bir diğer nokta da, dalgalı ekonomik konjoktüre rağmen Türkiye’de hem kamuda ve hem de özel sektörde sağlık ve yatak yatırımlarının arttığıdır. Özellikle özel sektör yatak sayılarındaki dramatik artış, sağlık alanında kamu dışı unsurların giderek sahne aldığını göstermesi açısından önemlidir. Bugün özel sektör yatak oranları, 2011’e göre çok daha yükselmiş durumdadır.

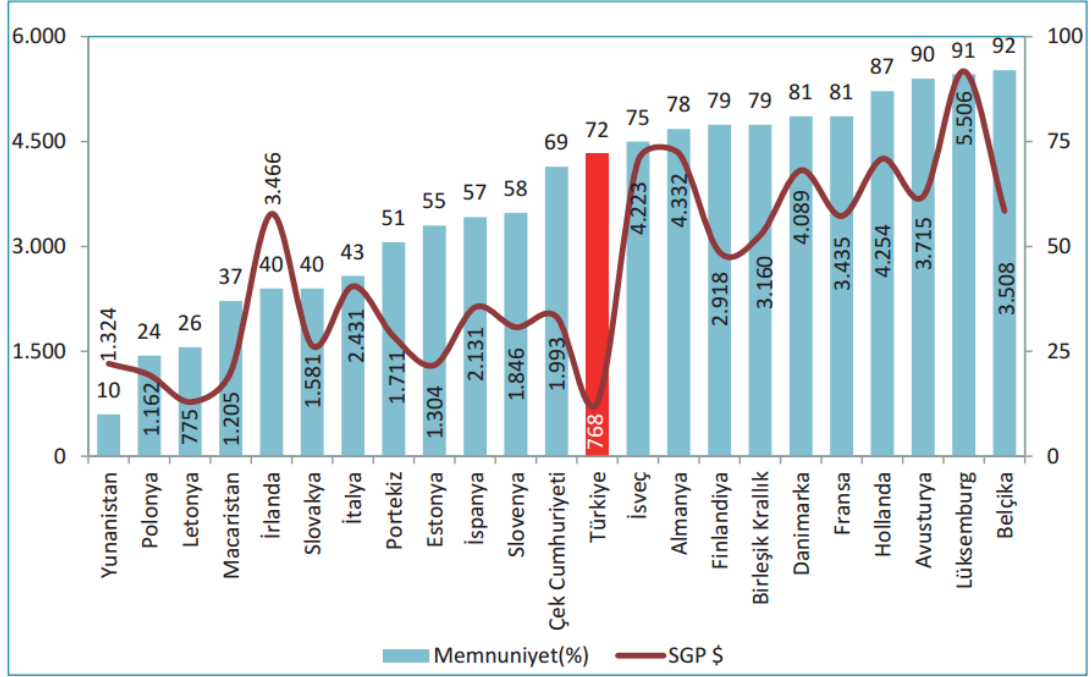
1.4.4.2 Sağlık Hizmetlerinden Memnuniyet Karşılaştırmaları

Aşağıdaki grafikte, yıllara göre sağlık hizmetlerinden memnuniyet değerlendirilmesi, AB ile karşılaştırmalı olarak yapılmaktadır. AB’de ortalama memnuniyet, 2003 yılından beri yatay bir formasyon göstermekteyken, Türkiye’de 2003’de 40 olan memnuniyet, 2011 itibarıyla 76’ya çıkmış, 8 yıl içinde yaklaşık iki katına ulaşmıştır. Bu da sağlıkta dönüşüm programının hedeflerine önemli ölçüde ulaştığının göstergelerinden birisidir. 2011 sonrası yatay seyir izleyen sağlık hizmetlerinden memnuniyet, 2014’te küçük bir miktar gerilemiştir. Ama genel olarak yatay formasyon devam etmektedir. Sonuç olarak, Türkiye’de sağlık hizmetlerinden memnuniyet ortalaması, AB değerlerinin belirgin bir şekilde üstündedir ve son yıllarda her iki grubun ortalamaları da yatay sayılabilecek bir formasyon göstermektedir.



Şekil 1.20: Türkiye-AB Karşılaştırmalı Sağlık Hizmetleri Memnuniyet Grafiği (Köse et al., 2016: 172).

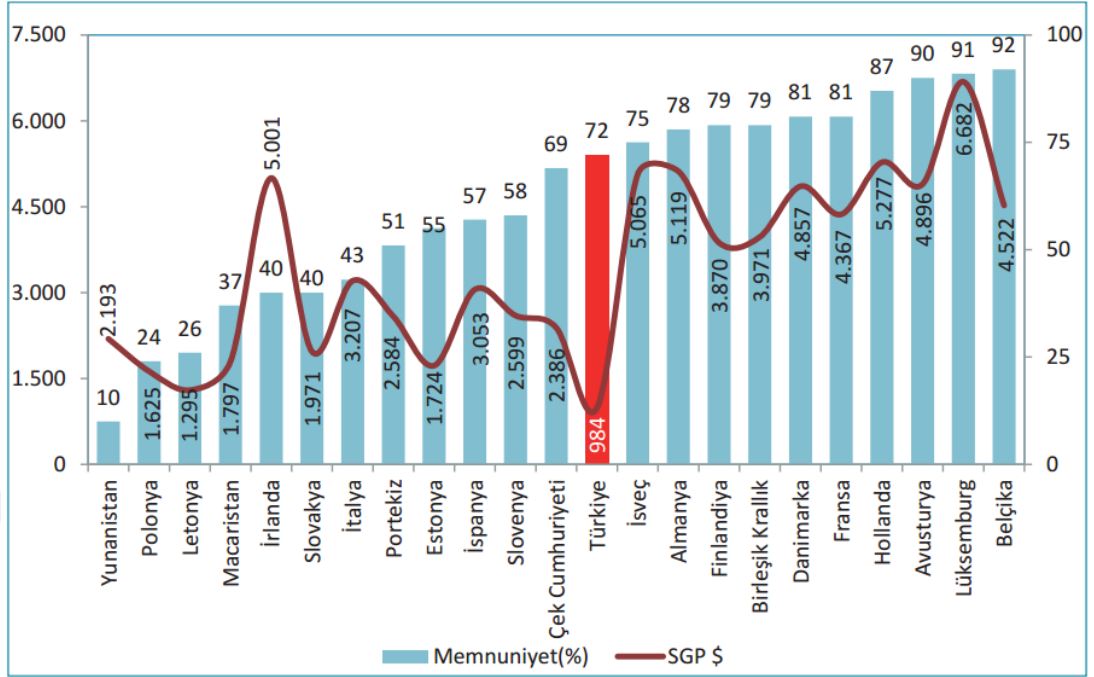
Aşağıdaki grafikte ise, 2014 yılı kamu tarafından yapılan sağlık harcamasına göre, sağlık hizmetlerinden memnuniyetin diğer ülkelerle karşılaştırılması görülmektedir. Yukarıdaki grafikte doğrudan memnuniyet ölçülürken, aşağıdaki bu grafikte ise dolar bazında kamu tarafından harcanan paraya göre memnuniyet ölçülmektedir ve bu tablo, ilkinin göre daha fazla detay göstermektedir.



Şekil 1.21: Kamu Harcamasına Göre Türkiye-Avrupa Memnuniyet Karşılaştırması (Köse et al., 2016: 173).

Yukarıdaki grafikte birkaç durum öne çıkmaktadır. Türkiye’de kamuoyu, sağlığa kamunun harcadığı miktara göre, sağlıktan en memnun ülkedir. İkinci gösterge, sağlık konusunda kamu harcamalarının hala görece çok düşük oluşudur. Tabloda İrlanda’nın durumu ile Türkiye’nin durumu ilginçtir. İrlanda’da harcama çok yüksek fakat memnuniyet düşük, Türkiye’de ise harcama çok düşük fakat memnuniyet çok yüksek görünmektedir.

Aşağıdaki son grafikte ise, 2014 yılı yapılan toplam sağlık harcamasına göre (kamu, cepten, özel sigorta dahil), sağlık hizmetlerinden memnuniyetin diğer ülkelerle karşılaştırılması görülmektedir. Bu tabloda, öncekinden farklı olarak sadece kamunun değil, tüm harcamaların toplamı baz alınmıştır.



Şekil 1.22: Toplam Sağlık Harcamasına Göre Türkiye-Avrupa Memnuniyet Karşılaştırması (Köse et al., 2016: 173).

1.5 Sağlıkta Finansman

Sağlığın toplumsal önemi ve arzının pahalı oluşu, sağlık hizmetlerinde en güçlü aktörün kamu otoritesi olması sonucunu doğurmuştur. Kamu otoritesi, gerek mali gücünü, gerekse kanun koyucu olabilmenin getirdiği avantajları kullanarak, toplumsal sağlığı maliyet ve kalite açısından en optimal düzeyde tutmak amacıyla çeşitli modeller geliştirmektedir. Öte yandan bazı ülkeler, kamu otoritesini düzenleyici ve denetleyici bir duruma çekerek, sistemi özel sektör üzerinden yürütme yolunu seçmiştir.

Sağlıkta finansman modellerinin çeşitliliği bir anlamda zorunludur zira her ülkenin demografik, mali ve sosyokültürel yapıları birbirinden farklıdır. Bu sebeple, tümüne uygulanabilecek genel geçer bir sağlık finansman modeli yoktur. Her ülke, kendi dinamiklerine göre bir model seçmeli veya kurgulamalı, daha sonra da bu modeli geliştirerek uygulamalıdır (Gruen , Howarth, 2005).

Sağlık sektöründe finansmanı ana hatları ile kategorize etmek gerekirse, 3 ayrı temel modelden bahsedilebilir. Aşağıda, bu 3 ayrı model ve işleyişine ilişkin tablo yer almaktadır.

Tablo 1.15: Sağlık Sektöründe Finansman Modelleri (Wild , Gibis, 2003).

	Beveridge Modeli	Bismarck Modeli	Özel Sigorta Modeli
Karar ve Yönetim Mekanizması	Devlet	Sigorta Fonu ve Hekim Birlikleri	Özel Sigorta
Kaynaklar	Vergiler	Çalışan ve İşveren Katkıları	Özel
Sağlık Hizmeti Sunumu	Kamu	Kamu/Özel	Özel
Örnek	Ulusal Sağlık Hizmeti (UK)	Sosyal Sağlık Sigortası (Almanya)	ABD

Tablodan da anlaşılacağı üzere, ülkemizdeki model Bismarck Modeline daha yakın görünmektedir. Bununla birlikte, ülkeler kendi sosyal durumlarına göre bu seçenekler arasında karma bir modeli de tercih edebilir.

Bu üç modelin dışında bir modelden daha söz edilebilir. Bu da **cepten ödemedir**. Cepten ödeme ya da diğer ifadeyle cepten harcama, sağlıkta doğrudan hastalar ya da hane halkı tarafından yapılan ödemeler demektir (Belli , Shahriari, 2002). Bu geniş halk kitleleri için yaygın bir model değildir. Hatta gelir seviyesi çok yüksek kesim bile çoğunlukla, doğrudan kendisinin ödediği bir yöntemi kullanmayıp, yüksek primli ve geniş kapsamlı sigorta modelini tercih etmektedir. Buna karşılık, doğrudan cepten ödeme yönteminin ağırlıklı olarak kullanıldığı bazı özel branşlar da mevcuttur. Bunlar genellikle kozmetik ve estetik cerrahi, alternatif tıp uygulamaları gibi hizmetler olup, sağlık öncelikleri yerine kişisel tercihlerin büyük rol oynadığı alanlardır. Doğal olarak, temel sağlık hizmeti kategorisinin dışında olup da, tercihlerin çok büyük rol oynadığı bu gibi sağlık hizmetlerinin bedellerinin, bir ortak sosyal finansman ya da sigorta havuzu üzerinden karşılanması pek mümkün değildir.

Ülkeler, kendi sağlık finansmanı modelini seçerken, bazı kriterlere göre hareket etmektedir. Aşağıda, göz önünde bulundurulması gereken bu kriterler yer almaktadır (Hoare , Mills, 1986; Roberts, Hsiao, Berman, Reich, 2003).

1. Ülkenin sosyoekonomik gelişmişlik düzeyi
2. Mali kapasiteye göre seçim ilkesi
3. Uygulanabilirlik ilkesi
4. Verimlilik ilkesi
5. Hakkaniyet ilkesi
6. Hizmet Talebinin Kullanımı (tüketici davranışı)
7. Arzın/hizmet sunucusunun davranışı

Yukarıdaki tabloda verilen üç temel finansman modelinde uygulanan prensip, yüksek gelir düzeylerinden düşük gelir düzeyine dolaylı kaynak aktarımı şeklindedir. Aynı zamanda yüksek gelir düzeylerinin sağlık hizmeti talebinin de düşük gelir seviyesine göre daha az olduğu söylenebilir. Bu durumda, yüksek gelir seviyesindeki kesim bu prim yükünü karşılamakta pek gönüllü değildir zira sağlık sistemini daha az kullanmaktadır. Buna karşılık düşük gelir seviyesindeki kesim sistemi kişi başına daha az finanse ederken, hizmeti daha fazla kullanır. İşte bu noktada **hakkaniyet** prensibi devreye girer ve sistem, zayıf olanı koruma yönünde pozisyon alır. Bununla birlikte sağlık hizmetleri için katlanılan maliyetlerin düşük gelir seviyesi için aşırı düşük veya sıfır düzeyinde olması, bu bireylerin sağlık hizmeti talebini gereksiz yere artıracaktır (Tatar, 2011). Böyle bir durum da, sağlık alanındaki kısıtlı kaynaklar sebebiyle, topluma verilen bu hizmetin etkinliğini düşürücü bir etki yapabilir.

1.5.1 Cepten Ödeme Modeli

Cepten ödeme veya diğer bir deyişle cepten harcama modeli, sağlık hizmetini talep edenin ya da hane halkının, söz konusu masrafın tamamını veya bir kısmını cebinden ödemesi şeklindedir (Belli , Shahriari, 2002). Bu ödeme birkaç şekilde olabilir. İlk model, doğrudan sağlık hizmetinin bedelini ödemek şeklindedir ki, GSS kapsamı çok geniş olduğu için, bir çok sağlık hizmeti için bu durum geçerli olmayacaktır. Zira SHS'ler ödemenin bir kısmını SGK'dan temin edip, kalan farkı hastaya yansıtacaklardır. Bununla birlikte SGK'nın ödeme kapsamında tutmadığı bazı sağlık hizmetleri söz konusu olduğunda, ücretin tamamı kişi tarafından ödenmek durumunda kalabilir. Kozmetik ve estetik amaçlı bir çok işlem SGK ödeme kapsamı dışında olduğu için, bu hizmetleri talep eden kişiler bedelini doğrudan ödemek durumundadır.

Cepten ödeme yönteminin genel olarak daha yüksek gelir seviyelerine hitap ettiğini söylemek mümkündür. Bununla birlikte alt ve orta gelir seviyelerinde de bazen cepten ödeme durumlarına rastlanır. Örneğin bir sağlık hizmeti kamu hastanesinde ücretsizken, üniversite hastanesinde cüzi bir fark alınabilmektedir. Bu da bir cepten harcama şeklidir. Benzer şekilde muayene sonrası yazdırılan ilaçları temin etmek için eczaneye gidildiğinde, muayene ücreti katılım payı altında cüzi bir bedel hastadan tahsil edilir. Bu da bir cepten ödeme şeklidir. Bu her iki ödeme şeklinde de önemli olan, ödenecek miktarın küçüklüğüdür ve çoğunlukla bu farkların ödenmesinde sorun çıkmaz. Zaten üniversite hastaneleri de bir çok işlemde kanunen fark alabilecekleri halde, bu ufak rakamları hastadan tahsil etme konusunda gönülsüzdür.

Öte yandan cepten ödemenin en belirgin şekli, özel hastanelerden alınan hizmetlerde ortaya çıkmaktadır. Hastalar, hizmeti talep ederken, kimi zaman lojistik sebeplerle, kimi zaman sunum kalitesi veya konfor talebi sebebiyle ve kimi zaman da işin aciliyeti ya da kişisel hekim tercihleri sebebiyle özel hastaneleri tercih edebilmektedir. Bu durumda, varsa hastanın GSS'sine ek bir maliyet ortaya çıkmakta ve hasta da bu fark bedeli karşılamaktadır. Bu bedel kimi zaman kamu hastanesine ulaşım masrafının bile altında kalacağı için, çoğu zaman hastalar tarafından bu fark ödemesi gönüllü olarak yapılır ve bu tutarlar şikayet konusu olmaz. Bununla birlikte, bazı planlanmış hizmetlerin alımı için hastalar, özel hastane ile fiyat görüşmeleri de yapabilmektedir. Tüm bu hastanın cebinden çıkan rakamlar, cepten ödeme olarak değerlendirilir ve doğrudan hizmeti talep edenden karşılanan bir bedel olarak sistem içine girer. Tam bu noktada, özel bir durumu da belirtmekte yarar vardır. Bazı acil hizmetler, kalp ve kanser gibi hizmetler için hastadan fark ücret alınamaz ve ücretler doğrudan SGK tarafından karşılanır.

1.5.2 Özel Sigorta Modeli

Tabloda yer alan özel sigorta yoluyla finansman modeli ise yaygın bir temel finansman modeli olmak yerine, yardımcı bir finansman modeli olarak kullanılmaktadır. Zira sigorta sisteminde ödemeler, gelire değil riske göre planlanmaktadır.

Bu durumda düşük gelir grubu kesim, ağır çalışma koşulları ve diğer sebepler dolayısıyla yüksek risk grubunu oluşturmakta, gelir ile risk arasında negatif yönlü bir ilişki ortaya çıkmaktadır. Bu da ya sistemin maliyetlerinin çok yüksek

olması sebebiyle ağır toplumsal sorunları beraberinde getirmekte, ya da alınan sağlık hizmetinin kalitesinin düşmesi ve bu yolla riskin artması söz konusu olmaktadır. Son yıllarda ortaya çıkan tıbbi gelişmeler, genetiğin hastalıklar üzerindeki etkisinin sanıldığından daha yüksek olduğunu ortaya koymuş ve riskin fiyatlanması da ona göre giderek artmıştır.

Özel sigorta sisteminde ortaya çıkabilecek diğer bir risk ise şöyle özetlenebilir. Sağlık işletmeciliği zaten kendi başına belli bir kar marjı ile çalışırken, buna bir de sigorta kar marjları eklendiğinde, toplumsal tabanda sağlık maliyetleri önemli ölçüde artmaya başlayabilir. Bunun sonucu olarak da sigorta hizmetinin toplam geliri azalma eğilimi gösterdiğinde, sigorta sektöründeki sabit yatırım maliyetleri sebebiyle, sistem dışı kalan unsurların finansman yükü de sistem içindekilere dağıtılabilir. Bu durum da, giderek çözülmesi güçleşen bir sarmal haline dönüşebilir ve bir noktada sistemin durmasına yol açabilir. Tamamen özel sigorta sistemine dayalı modelde karşılaşılan diğer bir sorun da, yıllar yılı ödenen primlerin ardından ortaya çıkan kanser, ağır ortopedik travmalar, kazalar gibi çok büyük maliyetli hastalıklar, riski aniden ve anormal oranda yükselttiği için, kişiyi bir anda sağlık hizmeti dışı bırakabilmektedir. Bu sebeple, tamamen özel sigorta sistemi yerine, ağırlıklı olarak kamunun rol oynadığı ama özel sigorta sisteminin de bazı rolleri üstlendiği sistemler tercih edilmektedir. Nitekim ABD gibi liberal ekonominin kalbi olan ve özel sağlık sisteminin çok önemli yer tuttuğu bir ülkede bile, sistem son yıllarda sorgulanmaya başlanmış ve yavaş yavaş alternatif model arayışları gündeme gelmiştir. Bu duruma örnek olarak, henüz halen tartışılmakla birlikte, ObamaCare olarak bilinen Affordable Care Act (Hesaplı Sağlık Hizmetleri Yasası) konusunda yaşanan gelişmeler verilebilir (Barnum, Kutzin, Saxenian, 1995) (Maynard , Dixon, 2002) (Gladwell, 2005).

Finansmanın doğrudan özel sigortaya bağlandığı modelin sıkıntıları ortadadır. Bununla birlikte, temel finansmanı kamunun yaptığı, buna karşılık özel sigortaların da tamamlayıcı sağlık sigortası yoluyla sisteme destek olmasını öneren görüş ve raporlar da mevcuttur (YASED, 2012). Fakat böyle bir modelin doğru bir çerçevede kurulması, paket kapsamalarının ve denetimin doğru yapılması, sigortalı mağduriyetlerinin önüne geçilmesi için bazı mevzuat düzenlemelerinin yapılması doğru olacaktır. Bu çerçevede DASK, Zorunlu Trafik Sigortası, BES uygulamalarında olduğu gibi çerçeve düzenlemelerin yapılarak, risk, vazgeçme,

karşılama ve ödeme şartlarının hem sigortalanan ve hem de sigortalayan için düzgün tanımlanması yerinde olacaktır.

1.5.3 Sosyal Sigorta Kurumu: SGK (Kamu Finansmanı)

SGK yani Sosyal Güvenlik Kurumu, ülkemizde sağlığın finansmanı için kullanılan en temel ve önemli araçtır. 2006 yılı öncesinde devlet memurları için Emekli Sandığı, çalışanlar için SSK (Sosyal Sigortalar Kurumu) ve işverenler için Bağ-Kur çatısı altında yürütülen sağlık hizmetlerinin finansmanı, 5502 sayılı kanunla 20.05.2006 tarihinden itibaren Sosyal Güvenlik Kurumu çatısı altında tek bir elde toplanarak, yeniden organize edilmiştir. Bu çerçevede ilgili kanunun hemen ardından çıkarılan 5510 sayılı kanun ile Genel Sağlık Sigortası mekanizması devreye alınmış ve sağlıkta kamu finansmanı, hem teknik, hem idari ve hem de mevzuat bazlı olarak yenilenmiştir. GSS'nin devreye alınması 2007 başı olarak planlanmış olsa da, yüksek yargı kararları sebebiyle bu durumun hayata geçmesi 2008 başına sarkmıştır (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, 2017).

Burada unutulmaması gereken şudur. Sağlık faaliyetlerinin denetimi Sağlık Bakanlığı tarafından yapılmakla birlikte, SGK, sağlığın finansman mekanizması olarak usul, mevzuat uyumu ve belli bir noktaya kadar yerindelik denetimi yapabilmektedir. Zira bir finansör olarak SGK taraftır ve kendisine faturalanan sağlık hizmeti üzerinde, ciddi ve etkili bir denetim yürütmektedir. Bu denetim, üç ayrı gruba, üç ayrı şekilde uygulanır. Bunlardan global bütçe kapsamındaki kamu hastanelerinin faturaları, daha genel çerçevede denetime tabi tutulurken, 2017 yılına kadar global bütçe uygulaması dışında kalan üniversite hastaneleri buna göre biraz daha detaylı incelenir. En yoğun inceleme ise özel hastanelere yönelik olarak yapılmaktadır. SGK bu denetim etkinliği konusundaki farkları resmi olarak kabul etmese de, uygulamada böyle bir durum gözlenmektedir. Buna karşılık, kamu hastaneleri ve üniversite hastaneleri aynı zamanda ve ek olarak Sayıştay dış denetimine de tabi olduğu için, denetleme mekanizmaları arasında çok büyük uçurumlar olduğunu söylemek doğru olmayacaktır.

SGK söz konusu denetimi sağlık adına değil, kendisi bu ticari faaliyete taraf olduğu için yapar. Bu çerçevede, faturalama için bir takım mevzuata dayalı şartlar ve tanımlamalar ortaya koyar. Bu şartlar ve tanımlamalar, Sağlık Bakanlığı ile uyumlu olarak hazırlanır. Bununla birlikte, SGK'nın fiyat regülasyonu ve çoğu zaman da ücretlendirme baskısı sebebiyle, sağlık hizmetlerinin kalitesine negatif etkisi

olduğunu söylemek mümkündür. Öte yandan, SGK verilen sağlık hizmetinin içeriğini denetlemez. Fakat o sağlık hizmetinin hangi gruptaki kuruluşlar tarafından, hangi koşullarda ve hangi ekipmanla verileceğini tanımlayabilir. Benzer şekilde örneğin ameliyat başına malzeme, yatılan gün başına belirli işlem sayıları gibi kotalar koyabilir. SGK bu tanımlama ve koşulları Sağlık Uygulama Tebliği ve Faturalama Usul ve Esasları konusundaki yönetmelik üzerinden resmileştirmektedir.

SGK'nın finanse ettiği sağlık hizmetlerinin oranı çok yüksektir. Bu sebeple, kamu hastanelerin neredeyse tüm gelirlerini ve üniversite hastanelerinin gelirlerinin çok büyük bir kısmını SGK'dan sağlanan ödemeler oluşturur. Örneğin ülkemizin iki büyük üniversite hastanesinin gelirleri içindeki SGK payı, birisinde %87 ve diğerinde de %91 olmak üzere, büyük bir yekun teşkil eder. Diğer üniversite hastanelerinde de durum pek farklı değildir. Üniversite hastaneleri her ne kadar gelir çeşitliliği için çaba harcasalar da, çeşitli sebeplerle, SGK payı hala çok yüksektir ve 2017 yılı itibarıyla çerçevesi çok genişletilen global bütçe uygulamalarıyla, bu pay bir miktar daha artmıştır. Aşağıda, SGK'nın neden bu kadar yüksek oranda finansör olduğuna ilişkin bazı sebepler yer almaktadır.

1. GSS'nin çok yaygın oluşu (neredeyse herkesin SGK kapsamında oluşu)
2. Acil hizmetler, kalp, kanser gibi hastalıklarda kapsamın tam olması
3. Klasik Sosyal Güvenlik Sigortası dışında kalan unsurların da çeşitli yollarla sistem içine alınması (çocuklar, yabancı uyruklular, isteğe bağlı sigortalılık vb.)
4. Geri ödemelerin son derece düzenli olması
5. Geri ödeme hızının yüksekliği
6. Riskli hizmet alacağıının oluşmaması (ölüm ve benzeri durumlar)

Yukarıdakilerden 5. Maddeyi biraz açmakta yarar vardır. Sağlık hizmetleri cepten ödenirse ya peşin, ya da kredi kartı ile en fazla 40 ve ortalama 20 gün vadeli olmakla birlikte, sigorta şirketleri tarafından finanse edilen hastalarda bu süreler değişmekte ve ödemeye esas koşullar ağır olabilmektedir. Kaldı ki, tahsilat süreçlerinin hızlandırılması kurumlar için çoğunlukla ek maliyetler gündeme getirmektedir. Öte yandan sağlık işletmelerinde sabit maliyetler çok yüksektir ve çok istikrarlı finanse edilmek zorundadır. Bu sebeple, sağlık kuruluşları için düzenli ödemeler çok büyük önem arz eder. O kadar ki, bu çalışmanın yapıldığı üniversite hastanesinde SGK ödemeleri ortalama 60 günlük bir ödeme vadesine sahip olduğu

halde, diğer alacakların tahsil hızlarındaki yavaşlık sebebiyle, SGK tahsilatları, kurumun alacak devir hızını önemli ölçüde yükseltmiştir. 2017 yılı itibarıyla geçilen Global Bütçe Uygulamasında ise alacaklar daha oluşmadan tahsilat imkanı sağlandığı için, bu kurumlar için SGK vazgeçilmez bir finansör olmuştur.

SGK'nın finansmanının büyüklüğü konusunda bazı rakamlar fikir vericidir. Ülkemizde sağlık harcamalarının GSMH'ye oranı %5.4 ve 2015 yılı için sağlık harcamaları toplamı 104.5 milyar seviyesindedir. Bu miktarın %78.5'i ise devlet tarafından karşılanmıştır. Yani kamu tarafından 2015 yılında 82 milyar TL harcanmış olup, bunun da yaklaşık %93'ü yani 76 milyarı cari sağlık harcamasıdır. Bu miktarın çok büyük bir kısmı da SGK tarafından karşılanmaktadır.

SGK'nın bu konuda çok büyük bir payı tek başına sahiplenmesi, mevzuat ile ona tanınan avantajlar da hesaba katıldığında, piyasada sağlık konusunda neredeyse tek belirleyici haline gelmesine yol açmıştır. Bu durumun sağladığı bazı avantajlar ve dezavantajlar mevcuttur. Aşağıda bu avantaj ve dezavantajlar yer almaktadır.

Avantajlar

1. Sağlık hizmetlerini disipline eder, savurganlığı önler.
2. İlaç ve malzeme fiyatlarını disipline eder. Özellikle ilaç fiyatlarında bu disiplinin ciddi etkileri görülmüştür.
3. Ödeme takvimlerine ve protokollerine sadıktır, sağlık hizmeti veren kurumların nakit akışı konusunda önlerini görmelerine yardımcı olur.
4. Regüle edici fonksiyonu vardır, sağlık hizmet çeşitliliğinde anormallikleri engeller.
5. Kısmen esnek bir yapıdadır ve bazı durumlarda aldığı geri bildirimleri değerlendirir.
6. Vatandaş ve hizmet odaklıdır.

Dezavantajlar

1. Tamamıyla kamu idaresinin kontrolündedir ve siyasi etkilere çok açıktır.
2. Kontrol ve denetim faaliyetlerinde hantallık söz konusudur
3. Sağlık hizmetlerinde fiyat politikasını öncelemesi sebebiyle, hizmet kalitesi üzerine olumsuz baskı yapar

4. Üstlendiği hizmet çeşitliliği içinde sağlık hizmetlerinin finansmanı önemli olmakla birlikte, birincil öncelik değildir. Diğer faaliyetlerinin finansal baskısı, sağlık hizmetinin finansmanına odaklanmasını zorlaştırmaktadır.

1.5.4 Geri Ödeme Yöntemleri

Türkiye’de sağlık sistemi gelişirken, aynı zamanda finansman ve geri ödeme konusunda en uygun yöntemleri bulma çalışmaları da devam etmektedir. Bu çerçevede, oluşturulan kaynakların, sağlık hizmet sunucularına adil ve dengeli dağıtımı yolunda çeşitli çalışmalar da yapılmakta, bu konuda diğer ülke modelleri değerlendirilerek, geri ödeme sisteminin optimizasyonu için arayışlar da devam etmektedir (Arık , İleri, 2016).

DSÖ’nün tanımlamasına göre sağlık finansmanının işlevi, bireysel ve kamusal sağlık hizmetleri ve tıp hizmetlerine ideal erişimi sağlamak amacıyla, sağlık hizmet sunucularını motive etmek için gerekli fonları oluşturmaktır(Langenbrunner, Langenbrunner, Somanathan, 2011). Sağlık sisteminin finansman ile ilgili öncelikli amacı, bireyler için yeterli ve adil finansal kaynak dağılımıyken, zamanla bu amaç demografik ve ekonomik sebeplere bağlı olarak kaynakların sürdürülebilirliği ve verimli kullanımına dönüşmüştür (Yaşar, 2007). Sağlık sisteminde kullanılan finansman yöntemleri, SHS’lerin davranışlarını olumlu veya olumsuz olarak etkileyebilmektedir. Bu nedenle finansman yönteminin sağlık hizmetlerinin etkinliği, verimliliği, hakkaniyetli oluşu ve ulaşılabilirlik açısından önemi büyüktür. Diğer bir deyişle, sağlık hizmetinin kime, ne kadar, nasıl ve kimler tarafından sunulacağını belirlemede en önemli faktörlerden birisi, seçilen finansman yöntemi veya yöntemleridir (Ersoy, 2014).

Sağlık hizmetini alan kişi ve bu hizmeti sunan kuruluş dışında üçüncü taraf ödeme kuruluşudur. Bu kuruluş, belirli bir nüfusa sağlık hizmetinin ulaşması amacıyla, kamu veya özel sektör tarafından kurulmuş bir organizasyondur (Waters, Hussey, 2004). Diğer bir deyişle ödeyici kuruluşun temel rolü, sorumlulukları kapsamında yer alan nüfus veya kesim için sağlık hizmeti sunumunu güvence altına almaktır (Dredge, 2004). Ülkemizde en büyük ve temel ödeme kuruluşu SGK’dır. Bununla birlikte, sağlık sigortası yapan kuruluşlar da bazen doğrudan ve bazen de ikincil olarak ödeme kuruluşu sayılır.

Sağlık hizmetlerinde sosyal güvenceye sahip olmak, sağlık hizmetlerine yönelik talebi artırmaktadır (Akyürek, 2007). Riski üstlenen özel veya kamusal sigorta kuruluşu, bu riski 'risk havuzu' olarak isimlendirilen ve benzer riskleri taşıyan çok daha geniş bir sigortalı grubuna dağıtmak suretiyle azaltır (Uğurluoğlu, 2008). Sigorta kuruluşu, üstlendiği bu riskin karşılığında, kapsam dahilindekilerden prim adı verilen bir ücret tahsil eder. Bütün bu tahsilatlar bir havuzda toplanır. Sigorta kuruluşları, tahsil edeceği prim miktarlarını hesaplarken, aktüeryal bilgilerden yararlanır. Sonuç olarak, oluşturulan havuz grubun tüm risklerini kapsayacak büyüklükte oluşturulur (Casto , Layman, 2006). Riskin havuzlanması yoluyla sağlık harcamalarının oluşturacağı finansal risk, havuzdaki tüm bireyler tarafından paylaşılmış olur. Bu sayede zenginler yoksulları, sağlıklı bireyler hastaları, genç olanlar ise yaşlıları sübvans eder. Bu da, sosyal adalet bakımından oldukça önemli ve gerekli bir durumdur (Uğurluoğlu, 2008).

Tabiatı gereği, sağlık hizmetleri çoğunlukla önce sunulur ve ödemesi, sunumu müteakip alınır. Sunumun ardından hastalar genellikle kuruluştan ödeme yapmadan ayrılmaktadır. Buna karşılık sağlık hizmet sunucusu, yapılan bu hizmetin bedelini finansörden yani ödeyici kuruluştan geri almak için çeşitli işlemler ve süreçler yürütmekte, hatırı sayılır bir çaba sarf etmektedir (Akyürek, 2012). Türkiye'de SHS'lerin en büyük müşterisi olan SGK tarafından yapılan geri ödeme, kamu ve üniversite hastanelerinde döner sermaye bütçesinin çok büyük bir kısmını oluşturmakta ve bu bütçe ile kurumlar sabit giderleri yanında, çeşitli sağlık yatırımlarının maliyetlerini de karşılamaya çalışmaktadır. Bu da, geri ödemenin SHS'ler için en önemli ve temel finansman kaynağı olması demektir (Arık , İleri, 2016).

Sağlık sisteminde hizmetin doğrudan bu hizmeti talep eden tarafından yapılmasına, cepten ödeme adı verilir. Cepten ödeme, bazen hizmetin tamamını, çoğu durumlarda ise küçük bir miktarını yapmaya yöneliktir. Kalan kısım ise, geri ödeyici yani finansörler tarafından sağlanır.

Ülkemizde en büyük ve temel geri ödeme kuruluşu yani finansör, Sosyal Güvenlik Kurumudur. Kamu idaresi adına hareket eden SGK, çalışanlardan topladığı primler ve kamunun diğer bir takım katkılarından oluşan büyük ödeme havuzundan, yapılan hizmetlerin geri ödemesini sağlar. Diğer bir deyişle, hastane sağlık hizmetini sunar ve bunun bazen bir miktarını ve çoğunlukla da tamamını

finansör kuruluşa fatura eder. Finansör kuruluş yani SGK da, bu ödemeleri, belli bir mevzuat, plan ve parametrelere göre gerçekleştirir.

Bu geri ödeme sürecinde uygulanan yönergelerin tamamına, geri ödeme yöntemleri ya da geri ödeme mekanizması adı verilir. Geri ödeme mekanizmaları çok çeşitli olmakla birlikte, SGK tarafından bunlardan belli başlı birkaç tanesi asıl yöntem olarak uygulanır. Bununla birlikte, bazı durumlarda, diğer yöntemlerde kullanılan bazı parametreleri de kendi ödeme sisteminin bir parçası olarak devreye alabilir. Geniş bir çerçevede düşünüldüğünde, SGK'nın aslında karma bir model kullandığı düşünülebilir.

Sağlık hizmetlerinde uygulanan geri ödeme yöntemlerin belli başlı olanları aşağıdaki gibidir (Arık, İleri, 2016).

- Hizmet Başına Ödeme
- Global Bütçeler
- TİG (Teşhis İlişkili Gruplar)
- Harcama Kalemleri (Line-item) Bütçeler
- Vaka Başına Ödeme
- Kişi Başına Ödeme
- Günlük Ödeme
- Prim Ödeme Yöntemi
- Taban Fiyat Ödemesi Yöntemi

Yukarıda bahsedilen ödeme yöntemlerinden herhangi bir tanesinin, verimlilik açısından diğerlerine göre çok belirgin bir şekilde öne çıktığını söylemek zordur. Bazı yöntemlerin diğerlerine göre avantajları vardır fakat sağlık politikalarında ödeme yöntemlerinin tespiti çok geniş kapsamlı bir konudur (Uz, 2012). Finanse edici kurum, yukarıdaki yöntemlerden bir veya birden fazlasını bir arada göz önünde tutarak, kendi ödeme yöntemini tercih eder. Bu yöntemlerin kimileri hayli spesifik hizmetler için etkili sonuç üretirken, genel olarak tüm sağlık hizmetlerini kapsayan çerçeveyi üç yöntem sunmaktadır. Bunlar sırasıyla hizmet başına ödeme, global bütçe ve TİG yöntemidir.

1.5.4.1 Hizmet Başına Ödeme

En temel ödeme yöntemidir. En basit ifadesiyle, SHS'ler ürettikleri sağlık hizmetlerini ödeyici kuruma fatura ederler ve kurum da, gerekli kontrollerin ardından, yapılan protokolde belirtilen vadede bu ödemeyi gerçekleştirir.

Hizmet başına ödeme yöntemi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde en yaygın kullanılan ödeme yöntemidir (Barnum et al., 1995: 6). Bu modelde, SHS tarafından üretilen her bir hizmet için ayrı ödeme yapılır.

Hizmet başına ödeme yönteminin bazı olumlu ve olumsuz yanları mevcuttur. Olumlu yanı, karmaşık ve ağır vakalarda hastaların sağlık hizmetini tam olarak almaları sağlanır. Buna karşılık sistemin olumsuz yanı ise, yapılan hizmet başına ödeme alınmasından dolayı, hastaların hem ekonomik ve hem de tıbbi olarak gereğinden fazla hizmet almaları ihtimalini doğurabilme potansiyelidir (Chawla, Windak, Berman, Kulis, 1997). Bu durum, bazen sadece maliyet olarak risk oluştururken, bazı durumlarda aşırı teşhis (overdiagnosing) olarak tanımlanan ve daha yüksek fatura için hastaya daha fazla hizmet verme olarak düşünülebileceğimiz, sağlık hizmetinin özü açısından olumsuz bir tabloyu ortaya çıkarır.

Hastanelerin talep yaratma konusunda eğilimli olmaları sağlık maliyetlerini yükseltirken, aynı zamanda koruyucu sağlık ve bakım hizmetlerinin ikinci plana atılmasına yol açabilir zira bu ödeme yönteminde sağlık hizmet sunucularının, daha fazla gelir getiren ve yoğun teknolojik işlemlere yönelmesi kaçınılmazdır. Zira hastalar da, sağlıkları ile ilgili kararları, sağlık profesyonellerinin tavsiyelerine göre verme eğilimindedir (Chawla et al., 1997).

Bu duruma bir örnek olarak, sezaryen doğum verilebilir. Özünde bir ameliyat olan sezaryen doğumlar, normal doğumlara göre çok daha ciddi maliyetlere sebep olmakta, gerek bebeğin ve gerekse annenin sağlığı açısından bazı riskleri de beraberinde getirmektedir. Bununla birlikte hizmet başına ödeme durumunda, cerrahi işlemin zaman ve süresinin planlanabilirliği, öncesinde ve sonrasında sunulacak sağlık hizmetlerinin fazlalığı sebebiyle, sezaryen doğum, normal doğuma göre çok daha karlı ve avantajlı bir işlemdir.

Konuya bir diğer örnek de, gereğinden fazla kullanılan görüntüleme hizmetleri olarak verilebilir. Görüntüleme hizmetleri pahalı hizmetlerdir ve bir çoğunun sağlık açısından bazı riskleri de beraberinde getirdiği bilinmektedir. Buna

karşılık söz konusu hizmetler karlı hizmetlerdir ve hizmet başına ödeme yöntemi düşünüldüğünde, hem ödeyici ve hem de hastalar için aleyhte bir durum oluşabilmektedir.

Hizmet başına ödeme yönteminin hastane için organizasyonel maliyeti de yüksektir. Yapılan hizmetlerin arşivlenmesi, kayıt altında tutulması, faturalanması ve ibraz edilmesi gibi işlemlerin tamamı ve bu işler için elektronik altyapı yapma gereksinimi, ciddi bir yatırım, personel ve zaman maliyetini de beraberinde getirmektedir (Top , Tarcan, 2007).

Hizmet başına ödeme yöntemi, genel olarak sağlık sisteminin verimliliğini yükseltmekte başarılıdır. Buna karşılık, arz yoluyla talep yaratma, gereksiz hizmetlerin sunulması gibi bazı sebeplerle, sağlık harcamalarında hızlı bir artışa sebep olmaktadır (Langenbrunner , Wiley, 2002). Finansörler için yöntemin öne çıkan riski bu toplam maliyet artışıdır.

Türkiye’de özel hastanelerde hizmet başına ödeme yöntemi kullanılmaktadır. Bu çerçevede, her yıl başında finansör kuruluş olan SGK ile özel hastaneler arasında, ‘Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Hizmeti Satın Alım Sözleşmelerinin/Protokollerinin Hazırlanması Ve Akdedilmesine İlişkin Yönetmelik’ dayanağıyla bir hizmet sözleşmesi imzalanmakta, bu sözleşmede geri ödeme koşulları, yaptırımlar, cezai şartlar ve diğer hükümler kayıt altına alınmaktadır. Geri ödeme konusunda ise SUT ile belirlenen fiyat tarifeleri baz alınmaktadır. Benzer bir sözleşme de geçmiş dönemde üniversite hastaneleri ile imzalanmakla birlikte, 2017 yılı başı itibarıyla bir çok üniversitenin global bütçeye geçmesi sebebiyle, SGK ile üniversite hastaneleri arasında, birkaç istisna kuruluş haricinde hizmet başına ödemeyi esas alan sözleşme yapılmamaktadır.

1.5.4.2 Global Bütçeler

Global bütçeler, hizmet başına ödeme yöntemine göre çok önemli ve etkin bir alternatif olarak hayata geçmiştir. Global bütçe yöntemi, sağlıkta finansmanın merkezinde kamunun yer aldığı ülkelerde yaygın olarak kullanılmaktadır. Global bütçelerin öncelikli amacı, sağlık hizmetleri için harcanan toplam parayı kontrol altına almak, sağlık sisteminin finansmanı için ayrılan payları öngörülebilir hale getirmek ve çeşitli mekanizmalar kullanılarak, bir nevi sübvansiyon olarak algılanabilecek teşvik modellerini hayata geçirmektir.

Global bütçeler, uygulama maliyeti yönünden hizmet başına ödeme ve TİG modeline göre daha kolay ve ucuzdur. Sistemin yürütülmesinde, TİG gibi karmaşık kodlama sistemleri ve eğitim altyapıları gerekmediği gibi, hizmet başına ödeme yönteminde olduğu gibi çok güçlü bir faturalama, arşivleme ve kontrol denetim mekanizmaları kurmak da gerekmemektedir. Sistem en basit ifadeyle, belirli bir hizmet dönemini kapsayan sözleşme bedeline dayanır ve bu sözleşme bedeli, hizmeti yapan ile ödemeyi yapan arasında yapılan anlaşma çerçevesinde bir ödeme planına bağlanır. Sözleşme döneminde elde edilen gelir, götürü gelir olarak düşünülür ve hizmet sunucusu, bu gelirin kullanımı konusunda yönetsel açıdan etkin pozisyonudadır. Sözleşme döneminde sergilenen performans, tarife değişiklikleri, mal ve hizmet bedellerindeki değişimler ve diğer bazı parametreler de göz önünde tutularak, bir sonraki dönem bütçesi belirlenir. Konunun, SHS ile ödeyici kurum SGK arasındaki boyutu budur.

Global bütçelerde ödemeler, geriye dönük olarak yapılmış hizmetler için değil, ileriye dönük olarak yapılması düşünülen/planlanan hizmetler için yapılır. Yöntem, yapısı gereği hizmet maliyetleri ile hizmet kalitesi arasında kararsızlıklara yol açabilir ve bu noktada en akıllıca yaklaşım, doğru hesaplama ve ölçümlerle optimal noktaya ulaşmaya çalışmak olacaktır. Yöntemde yıl içinde üretilen hizmetlerin mali karşılığı, yılın sonunda yeni bütçe oluşturulurken en önemli parametre olarak yer bulur. Bu çerçevede, SHS aleyhine farklar oluşursa, bir sonraki dönemde bunun kompanse edilmesi söz konusu olabilir. Bazı durumlarda bu aleyhte farkların yıl içinde düzeltilmesi de mümkün olabilmektedir. Ödemelerde SGK aleyhine bir fark oluşunca da, uygulanacak yöntem benzerdir ve sonraki yıllar için bu lehte veya aleyhte değişimler baz alınır. Fakat tüm bu yıl içi düzeltmelerin, sözleşme hükümlerine bağlı olduğunu belirtmek gerekir.

Ödeyici kuruluş yani finansör, kendisine sigorta mekanizması ya da kamu tarafından tahsis edilen sağlık bütçesini, global bütçe kapsamındaki hastaneler arasında dengeli bir şekilde dağıtmak, sağlık hizmetleri arzını optimize etmek ve muhtelif stratejik politikalar geliştirmek amacıyla havuzlayarak, sunulan sağlık hizmetlerine ve o hizmetlerin derecelerine göre dağıtımını gerçekleştirir. Global bütçe modelinin aldığı en ciddi eleştirisi, SHS düzeyinde performansı teşvik edici yönlerinin, HBÖ (Hizmet Başına Ödeme) ve TİG gibi alternatiflerine göre hayli zayıf olmasıdır. Hizmeti sağlayan birimin küçük bir birim olması durumunda, beklenmedik

olağanüstü harcama artışları karşısında hareket esnekliği sağlamaması ve sigorta havuzunda çatlaklar oluşturma ihtimali de, bu modelin diğer zayıf yönüdür (Akyürek, 2012).

Global bütçeler oluşturulurken, nüfus ve demografik değişimler, hizmet üretiminde kullanılan girdilerin fiyat artış oranları, teknolojik gelişmeler, sağlık hizmet ihtiyacındaki değişimler ve sistem verimliliği gibi parametreler göz önünde tutulur. Global bütçelerin olumlu getirileri ise maliyetlerin azaltılması, finansal öngörülebilirlik, yönetsel maliyetlerin düşmesi ve finansal işleyişin kolaylaşması, hizmet planlama ve koordinasyonunun artması, gereksiz sağlık hizmeti sunumunun önüne geçilmesi olarak sayılabilir (Akyürek, 2012).

Global bütçe yönteminde yapılan ödemeler, çeşitli gruplara ayrılmadan, tek bir kalemden yapılmaktadır. SHS, tahsil ettiği bütçeyi kendi ihtiyacı olan alanlarda harcama yetkisine sahiptir (Çelik, 2011). Bu yönüyle global bütçelerin, yönetim muhasebesine dönük hizmetler için diğerlerine göre biraz daha geniş alan sağladığını söylemek mümkündür. Zira SHS'nin vereceği stratejik kararlar, sağlayacağı hizmetlerin çeşitliliği ve öne çıkaracağı hizmetler konusunda tercihlerde, gerek maliyet ve gerekse finansal ölçüm ve değerlendirmelere geniş bir hareket alanı tanınmaktadır. Hastane yönetiminin karar verme konusunda etkinliği arttıkça, yönetim muhasebesi birimlerinin de etkinliği ve işlevi artacaktır.

Global bütçe kontrol mekanizması açısından zayıftır. Öte yandan bu durum, başka bir açıdan bakıldığında avantajlı bir tercih olarak da değerlendirilebilir. Zira insan kaynakları ile yapılan kontrol ve denetim faaliyetleri gerçekten çok zor ve pahalı işlemlerdir. Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse, çalışmanın yapıldığı hastanede, SGK mutabakatı olarak adlandırılan fatura kontrol işlemleri konusunda belirgin bir gecikme söz konusu olmaktadır. Mutabakat işlemi, belirli bir fatura dönemine yönelik olarak örneklem oluşturulmuş tanımlı oranda vaka ve bu vakalara ilişkin tüm evrak ve belgelerin karşılıklı kontrol işlemidir. Kurum, bu mutabakat süreçlerinde bazı işlemlerden kesinti yapar ve bu kesintileri de SHS'nin müteakip alacağından düşer. Kesintiler yapılırken, bu işleme ilişkin bir başka durum daha oluşur ve söz konusu kesintinin gecikme faizi, gecikmeye sebep olan kuruluş SGK olduğu halde SHS'den tahsil edilir. Bu durumda SHS, yüksek bir faiz yüküyle finansman sağlamış gibi görünür.

Mutabakat işlemlerinde belge derinliği fazladır. Ameliyatta kullanılan malzeme faturasından, serviste kullanılan tüketim malzemesine kadar, her bir malzeme için resmi evrak istenmekte, kamu kuruluşu olduğu için bu belgelere ilişkin ihale evrakları da talep edilmekte, hastaya yapılan işlemler için de çok detaylı bir dokümantasyon istenmektedir. Mutabakat süreci, tanımlanan döneme ilişkin olarak SGK'nın daveti ile başlatılır ve hazırlığı günlerce sürer. Benzer şekilde karşılıklı mutabakat dönemi de birkaç gün sürebilmekte, kimi zaman uzlaşma ile sonuçlanmakta, kimi zaman da muhalefet şerhleri ile sonuçlanmaktadır.

Mutabakat işlemi genellikle uzun ve yorucu bir işlemdir. O kadar ki, 2017 yılı başına gelindiğinde, SGK tarafından çağırılan mutabakat dönemi 2014 yılı başıdır. Genellikle 1-2 ay gecikmeli yapılması gereken mutabakat, 30-36 ay bandında bir gecikmeye ulaşmıştır ve bu makas da giderek açılmaktadır. O kadar ki, yılda 12 aylık bir dönem faturalanırken, ancak 4-5 ayın mutabakatı yapılabilir hale gelmiştir. Bu durum da, kontrol faaliyetlerinin maliyetinin aşırı yükselmesine yol açarken, kesintilere uygulanan gecikme faizlerinin aşırı yükselmesine yol açmış, kesintinin neredeyse kendisi kadar bir faiz yükünün SHS'nin üzerine binmesi söz konusu olmuş, verilen hizmet ile denetim süreci arasındaki makasın 5 yılı aşması ve kanuni zaman aşımı ihtimali belirlemiştir.

Tüm bunlara ek olarak, örneğin çalışmanın yapıldığı kurumda doğrudan 6 personel sürekli bu mutabakat sürecinin evraklarının hazırlanmasına tahsis edilmiş durumdadır. Mutabakatın yapılması sürecinde bu personel sayısı genellikle 10 kişiye çıkmakta, tıbbi açıdan değerlendirilmesi ve savunulması gereken durumlar için alanlarında uzman hekimler de ayrıca görevlendirilmektedir. Dolayısıyla mutabakat süreci hem finansal, hem işgücü ve hem de zaman maliyeti açısından ciddi bir soruna yol açmaktadır. Bütün bu işlemlerin bir de SGK ayağı olduğu düşünülürse, ortaya çok ağır bir işgücü ve zaman maliyetinin çıkacağı açıktır. İşte tüm bu tablo göz önünde tutulduğunda, SGK tarafından kurumla yapılan global bütçe sözleşmesi, harcama ve bütçe kontrolü bazlı avantaja ek olarak, personel istihdamında da iki taraflı faydanın ortaya çıkmasını sağlamıştır. Yani global bütçe ile birlikte taraflar mutabakat yükünün ağırlığından kurtulmuş, insan kaynaklarını başka alanlarda değerlendirme fırsatı elde etmiştir.

Bu durum, kontrol sisteminin tamamen devreden çıkması anlamına gelmemektedir. Zira SGK, MEDULA uygulaması üzerinden kontrol mekanizmalarını

geliştirmiş, hatta elektronik reçete gibi uygulamalarla ilaçlarda kontrolü artırmış ve elindeki insan kaynaklarını da, özel sektör hastanelerinin mutabakatlarında kullanabilecek hale gelmiştir. Öte yandan SGK, yapılan sözleşmelerle kendi belirlediği zamanlarda denetim hakkını saklı tutarken, aynı zamanda hasta başvuruları üzerinden kontrol faaliyetlerini de devam ettirmiştir. Fakat kontrol sisteminin omurgasını, elektronik denetim unsurları yani yazılımlar oluşturmakta, hatta net objektif kriterlere dayalı bu yöntemle, orta ve uzun vadede stratejik bir denetsel avantaj elde etmektedir.

1.5.4.3 Teşhis İlişkili Gruplar (TİG)

Teşhis İlişkili Gruplar (TİG) uygulaması, değişik ülkeler için farklı amaçlarla yapılsa da, ülkemizde bir geri ödeme yöntemi olarak kullanılması yönünde çalışmalar yapılmıştır. Bu noktada TİG kodlaması, bir hastanenin, neden bir diğer hastaneden daha fazla kaynak kullandığının ortaya konmasını sağlar ve bu yolla geri ödeme yönteminde dengeli bir dağılımı hedefler (Arık , İleri, 2016).

Teşhis İlişkili Gruplar (TİG) – Diagnosis Related Groups (DRG), ilk olarak 1983'de Yale Üniversitesinden Robert Fetter ve ekibi tarafından geliştirilmiştir. Fetter'a göre TİG'lerin temel oluşturulma amacı, benzer çıktı veya hizmetler alması beklenen tıbbi vakaların bir tanımının yapılmasıdır (Arık , İleri, 2016). Zaman içinde bu model çeşitli revizyonlar geçirmiş ve sonuç olarak, tüm hastaları kapsayan teşhise dayalı gruplandırma sistemi oluşmuştur. TİG kodlaması giderek gelişmiş ülkelerin bir çoğunda hastane geri ödeme sistemlerinin esas yapısını oluşturmaya başlamıştır (Ersoy, 2014).

TİG, klinik verilere ve maliyetlere bakılarak, birbirine benzeyen hastalıkların, benzer gruplara dahil edilmesi ve bu yolla hastaların gruplandırılmasını konu alan bir yatan hasta sınıflandırma sistemidir. Bu yöntemde hastalıklar önce ana tanıya, daha sonra ise işlemlerine göre gruplandırılırken, tedavi harcamaları parasal değer yerine, bağıl değer olarak belirlenmektedir (Ünal et al., 2014). Bu kodlama ile hastaların gerçekte ne kadar hasta olduğunu ölçmek, hasta türlerini belirlemek, hastaneler arasında aynı gibi görünen hastalıkların neden daha fazla kaynağa ihtiyaç duyduğunu anlamak ve kıyaslamak ve bu yolla, hastaneler arasındaki farklılıkları ortaya koyarak karşılaştırma yapma gayesiyle, klinik ve maliyet açısından benzeşen vakaları özetleyerek anlamlı hale getiren bir araçtır (Bayram, 2006).

TİG'de her hasta benzersizdir (unique). Her bir hasta için, yaş, cinsiyet, SHS'de kalış süresi, varsa yoğun bakım süresi, taşıdığı risk faktörleri, hasta hikayesi ve daha bir çok parametre hesaba katılarak, sistem tarafından hastaya özel bir TİG oluşturulmaktadır. TİG'in temel amaçları, mevcut kaynakları hastalıkların şiddeti ve türleri göz önünde tutularak adil dağıtmak, SHS'de verimliliği ve etkililiği teşvik etmek, anlamlı sistematik ve klinik veri toplamak ve bunu projeksiyonlarda kullanmak ve bu yollarla, hasta maliyetlerini doğru bir şekilde ortaya koymaktır (Ersoy, 2014; Ünal et al., 2014).

TİG, diğer sistemlere göre hastalığın şiddetini dikkate alması, sadece cerrahi hastaları değil, tüm yatan hastaları sınıflayabilmesi ve hastaneler arası kıyaslama ve performans ölçümünü yapabilmesi ile diğer ödeme yöntemlerine göre öne çıkmaktadır (Ünal et al., 2014).

TİG'in sağlayacağı faydalardan bir diğeri de, hastaya, hangi basamak sağlık kuruluşuna başvurursa başvursun, gerçekte hastalığının şiddetine göre ödeme yapabilme kapasitesini sağlamasıdır. Dolayısıyla bu faaliyet, üst düzey SHS'lerin kendi asli işlerine yoğunlaşmalarını kolaylaştıracaktır zira sistem, hastanın başvurduğu kuruma göre ödeme yapmayı değil, başvuru sebebine ve hastalığına göre ödeme yapmayı öngörmektedir. Bu durum, üniversite hastaneleri gibi büyük araştırma ve geliştirme kapasitesine sahip kurumlar için ilk bakışta dezavantaj gibi görünse de, bu birimlerin giderek üst düzey tıbbi hizmetlere odaklanmalarını sağlayacağı için, orta ve uzun vadede stratejik avantaj sağlayacaktır.

Türkiye'de TİG uygulaması, temelde bir geri ödeme sistemi olarak kullanılmamaktadır. Zira TİG, Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü çatısı altında, Teşhis İlişkili Gruplar ve Sosyal Güvenlik Uygulamaları Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Oysa ülkemizde sağlık hizmetlerinin finansmanı Çalışma Bakanlığına bağlı Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından yapılmaktadır. Bununla birlikte sistemin sağladığı veriler, istatistiksel kapasite ve özellikle kurumlar arası karşılaştırma yapabilme becerisi sebebiyle, geliştirme ve motivasyon amaçlı olarak Sağlık Bakanlığı tarafından Kamu Hastaneleri için desteklenmektedir. Bu çerçevede, kamu hastanelerinin hakedişlerinin yaklaşık %10'luk bir kısmı, TİG esaslı olarak dağıtılmaktadır. Bu işlemi, bir çeşit TİG performans ödemesi olarak değerlendirmek mümkündür.

1.5.4.4 Diğer Geri Ödeme Yöntemleri

Yukarıda belirtilenlerin dışında, amaca yönelik olarak çeşitli geri ödeme yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemler diğerleri kadar yaygın olmamakla birlikte, bazı durumlarda kullanılabilir. Öte yandan bu diğer yöntemlerin bazı özellikleri, yukarıdaki mevcut ödeme yöntemlerinden özellikle HBÖ'ye entegre edilerek, mevcut ödeme yöntemi karma bir hale getirilmiştir demek mümkündür.

1.5.4.4.1 Harcama Kalemleri Bütçeleri (Line-Item Budgets)

İşleyiş olarak kamu kurumlarında uygulanan özel veya genel bütçe gibidir. Ödemenin hangi kalemlerde kullanılacağına ilişkin ön çalışma yapılır ve onaylanmanın ardından bütçe ve bağlı nakit akışları devreye girer. Bu yöntem, merkezi idarenin etkinliğini artırırken, hastane yönetimlerinin bütçe üzerindeki gücünü kısıtlar. Bütçe kalemleri, ilaç, malzeme, ulaştırma, bakım onarım, iletişim, enerji gibi detaylandırılır ve kalemler arası transferler, üst yönetim veya merkezi idare tarafından onaylanmadıkça yapılmaz. Doğrudan mali verimliliği hedefleyen bir yapısı vardır. Bütçe modeli de, geçmiş yıllar verilerinin mevcut mali koşullara, enflasyon şartlarına uyarlanması ve yatırım planlarının hesaba katılması ile oluşturulur.

1.5.4.4.2 Vaka Başına Ödeme

Tıbbi vaka başına ödemeyi esas alır. Aslında bu yönüyle, SUT'ta yer alan ameliyatlarda uygulanan paket ödemesi gibi çalışır. Her ne kadar vakalar arasında derinlik farkı olsa da, genel olarak sık karşılaşılan durumlara ilişkin olarak, ödeyici açısından maliyet hesabının kolay yapılmasını sağlar. SUT içinde çok yaygın kullanılmakta olup, bir anlamda hizmet başına ödemenin içine entegre edilmiş durumdadır.

Bu ödeme yönteminde vakalardaki maliyet baskısı, üretilen hizmet kalitesi için bazı riskler oluşturabildiği gibi, üretilen hizmetler skalasında da, karlı işlemlere yönelme ve yüksek maliyetli hizmet paketlerinden kaçınma gibi bazı sorunlara yol açabilir. Planlaması ve ödemesi kolay olmakla birlikte, zayıf yönlerinin de olduğu unutulmamalıdır.

1.5.4.4.3 Kişi Başına Ödeme

Kişi başına yıllık veya dönemlik ödemeyi esas alır. Daha çok özel sigorta sisteminin etkin olduğu mekanizmalar için uygundur. Bu modelde ödeme kuruluğu, sigorta kapsamındaki hasta için sağlık kuruluşuna belli bir sabit ödeme yapar. Spesifik tıbbi hizmetler için uygun bir modeldir fakat ülkemiz sağlık sisteminde pek kullanılmamaktadır. Yönetmelik maliyetleri çok aza indirdiği için, belli tıbbi ve rehabilitasyona dayalı işler için kullanılabilir.

1.5.4.4.4 Günlük Ödeme

Verilen tıbbi hizmetin uzun süreceği durumlar için uygundur. Belirli bir kapsam tanımlanır ve bu kapsam altında kalan hizmetler için, hizmet verilen gün başına götürü ödeme yapılır. Yönetmelik maliyeti düşük olup, bir çok durumda kullanılabilir bir modeldir. Nitekim mevcut SUT kapsamında, yoğun bakım hizmetlerine günlük ödeme yapılır ve yoğun bakım sürecinde verilen genel hizmetlerin tamamını kapsar. Bu yönüyle HBÖ yönteminin içine entegre edilmiştir demek mümkündür.

Günlük ödeme sistemi, bir çok durumda kullanılabilir. Örneğin yeni yeni tartışılmakta ve hayata geçmekte olan evde bakım hizmetleri, fizik tedavi hizmetleri ve ruhsal rehabilitasyon gibi hizmetler bu kapsam altında değerlendirilebilir.

1.5.5 Sağlık Pazarı ve Türkiye

Yukarıda, alınan sağlık hizmetinin nasıl ödendiği konusu ele alınmıştı. Öte yandan büyük bir pazar olarak Türkiye’de bu alana yatırım konusu da çok önemlidir. Bu çerçevede bir çok parametre, Türkiye’nin sağlık sektöründeki uluslararası pazar payını etkileyebilecek durumdadır. Sağlık pazarı iki açıdan ele alınmalıdır. İlki, Türkiye’nin uluslararası sağlık piyasasına sunacağı hizmet ve karşılığında elde edeceği gelirler, ikincisi ise Türkiye’nin uluslararası sağlık piyasasındaki alıcı olarak pozisyonudur.

1.5.5.1 Bir Satıcı Olarak Türkiye

Türkiye’nin uluslararası sağlık hizmeti pazarlaması konusunda, Sağlık Turizmi adı altında çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Nitekim 2017 yılı itibarıyla bu çalışmalarda önemli bir ilerleme sağlanarak bir yönetmelik çıkarılmıştır (Sağlık Turizmi Yönetmeliği, 2017). Söz konusu yönetmelik, sağlık hizmetleri amacıyla

yapılacak tatiller ve uluslararası transferlerle ilgili temel esasları ve turistin sağlığı ile ilgili konuları kapsamaktadır. Hali hazırda bir çok kuruluş, bu konuda çalışmalar yapmakla birlikte, gerek tarifeler ve gerekse hukuki zemin yeni yeni oturmaktadır.

Bu yönetmelikle amaçlanan şey, en basit ifadesiyle, başka ülkelerden belirli sağlık alanlarında hizmet almayı düşünen hastaların Türkiye'ye getirilmesi ve ilgili sağlık hizmetinin sunulmasını kapsamaktadır. Hemen belirtmek gerekir ki, dünyada da konu çok yenidir ve çeşitli uygulamaları mevcuttur. Örneğin Küba, tedavisi çok masraflı olan kanser türlerinden birisi için, turizme dayalı bir tedavi planını pazarlamaktadır. Benzer şekilde de ülkemizde, gerek kozmetik tıp alanında , gerek ağız ve diş sağlığı alanında ve gerekse diğer alanlarda çeşitli çalışmalar yürüten kuruluşlar vardır.

Sağlık turizmi, bambaşka ve özel bir alan olup, detayları bu çalışmanın konusu değildir. Bununla birlikte, sağlık turizminin çok karlı olduğu, tek başına sağlık hizmeti geliri değil, aynı zamanda konaklama, gezi ve diğer pazarlama alanlarına da açık olduğu, amacı belirgin ve talebini netleştirmiş bir hizmet alıcısının varlığı sebebiyle, satışın planlı olarak yapılabilereği, tahsilatin çok hızlı ve genellikle peşinen yapılabilereği bir alan olarak değerlendirildiğinde, bu alana hızlı bir penetrasyon beklenebilir. Bununla birlikte yönetmeliğin çok yeni oluşu, konu hakkında fizibilite ve tanıtım çalışmalarının zaman alıcı olması sebebiyle, bu alanda etkin bir işletmecilik faaliyetinden söz etmek için henüz erkendir.

Sağlık turizmi, hizmetin satışına özel bir alan olup, sağlık sektörünün sadece bir kısmıdır. Öte yandan sağlık sektörü sadece hasta ve ona verilen hizmetten ibaret değildir. Bir çok gelişmiş ülke için sağlık sektörü, stratejik sektör olarak tanımlanır ve bu çerçevede, özellikle ilaç sanayii ve ileri teknoloji cihazların üretimi, büyük bir katma değer sağlar. Dolayısıyla sağlık alanına yapılacak yatırımı, sadece sağlık hizmeti sunumu olarak değerlendirmemek gerekir.

1.5.5.2 Bir Alıcı Olarak Türkiye

Türkiye'de 2003 yılında başlatılan sağlıkta dönüşüm projesi çerçevesinde, sağlık ve bu alanda yapılan harcamalarda ciddi ilerlemeler kaydedilmiştir. Bununla birlikte henüz bir doyum noktasından bahsetmek için çok erkendir. Yapılan kıyaslamalarda, gelişmiş ülkelere göre henüz ciddi mesafelerin alınması gerektiği ortadadır. Bununla birlikte, sağlık konusu ülke gündeminin temel ve önemli

alanlarından biri olmaya devam etmektedir ve bu önem, yıllar itibarıyla giderek artmaktadır. İşte bu durum da, sağlık ve sağlığa dayalı mal ve hizmetlerin alımında Türkiye'yi çok önemli bir pazar haline getirmektedir. Türkiye'de sağlık pazarının giderek artacağına çeşitli göstergeleri vardır. Bunların öne çıkanlarını aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sözen, 2015):

1. Sağlık konusunda genel bilinç ve farkındalığın artması
2. GSS kapsamının sürekli olarak genişletilmesi
3. Milli gelirdeki artışın devam edeceğine dair yapılan projeksiyonlar
4. Nüfus artış hızının yüksekliği, ortalama yaşam süresinin ve dolayısıyla yaşlı nüfusun artması

Bunlara ek olarak artan tıp fakültesi kontenjanları, yardımcı sağlık personeli eğitime hız verilmesi ve kamunun sağlık alanında kendi yatırımlarına ek olarak, özel sektör yatırımlarını da teşvik etmesi, sağlık turizmi alanındaki yüksek beklentiler ve diğer bir çok faktör de, sağlık alanında Türkiye'nin önemli bir yatırım merkezi olacağını göstermektedir. Tüm bunlar, uluslararası yatırımcıların dikkatinden kaçmamakta ve bir çok sağlık yatırımcısı, Türkiye'ye yatırım için fizibilite hazırlamakta veya yatırım yapmaktadır.

Türkiye'de doğum oranlarının bir çok gelişmiş ülkeye göre yüksek olduğu ortadadır. Bununla birlikte ortalama yaşam süresinin artmış olması, beraberinde yaşlı nüfusun da fazlalığını getirmiştir. Dünya Sağlık Örgütü, 1998 yılında hazırladığı bir raporda, 2025 yılı için Türkiye'de doğumda beklenen ortalama yaşam süresini 75 yıl olarak tahmin etmişti. Türkiye bu sürelelere TÜİK verileri ile 2006 yılında, DSÖ raporlarında ise 2009 yılında ulaşmış olup, 2013 yılı sonu itibarıyla doğumda beklenen ortalama yaşam süresi 76.9 yıldır. DSÖ rakamlarına göre bu süre, Avrupa bölgesinde 76, üst orta gelir seviyesi ülkelerinde 74 ve dünya ortalaması olarak da 70 yıldır (Atasever, 2014: 224). Dolayısıyla, Türkiye, doğumda beklenen ortalama yaşam süresi konusunda dünyada hatırı sayılır önemde bir yere sahiptir. Bunun sağlık işletmeciliği açısından anlamı ise şudur: Nüfus artış hızına ek olarak, yaşlı nüfusun da yoğun olacağı bir demografik yapı ile karşı karşıya kalınacaktır. Sağlık hizmetini en fazla talep eden kesimler de çocuklar ve yaşlılar grubu olduğundan, Türkiye'de iç pazarın sistematik bir şekilde büyüyeceği ortadadır. Bu tablo, gerek yerli ve gerekse yabancı yatırımcılar için dikkatle takip edilmesi gereken, yatırım açısından pozitif bir tabloyu ortaya koymaktadır.

İlaç harcamalarında da durum pek farklı değildir. 2002'den 2013 sonuna kadar ilaç harcamaları, nominal olarak 7.3 milyardan 21.9 milyara yani üç katına çıkmıştır. Aynı artış, dolar bazında ise 4.8 milyar dolardan 11.5 milyar dolara yani 2.4 katına çıkmıştır. Yıllar itibarıyla artan milli gelir ve satın alma gücü paritesi de hesaba katıldığında, bu artış 1.7 katı olarak karşımıza çıkar (Atasever, 2014: 184). 11 yıllık bir periyod için bu rakamlar, Türkiye'de ilaç tüketim oranlarında çok ciddi artışlar anlamına gelir. Bu da, sağlık sektörü ile ilişkili ilaç sanayiinin dikkatini çekecek kadar önemli büyüme oranlarına işaret etmektedir.

Cihaz ve ekipman konusunda da durum pek farklı değildir. Önceki bölümlerde yer alan istatistiklerde de görüleceği gibi, özellikle görüntüleme cihazları sayılarındaki dramatik artışlar, Türkiye'nin sağlık sektöründe pazar açısından ciddi bir gelişmeyi göstermektedir. Tıpta görüntüleme cihazları beraberinde bir teşhis ve tedaviyle birlikte kullanıldığı için, bu cihazların kullanım sıklığı da hesaba katıldığında hem teşhis, hem tedavi, hem görüntüleme ve hem de ilaç/malzeme alanlarında Türkiye, önemli bir pazar oluşturmaktadır.

Sonuç olarak Türkiye'de hem nüfus dinamiklerindeki gelişmeler, hem lojistik avantajlar ve hem de sağlık turizmi alanında yapılması planlanan çalışmalar hesaba katıldığında, sağlık harcama ve yatırımlarının önümüzdeki yıllarda da artarak devam edeceği ortadadır. Bu da, beraberinde ciddi fırsatları beraberinde getirecektir. Konu projeksiyon ve yatırım planlamasına gelince, sağlık işletmelerinde yönetim muhasebesine dönük faaliyetlerin giderek artacağını söylemek de yanlış olmayacaktır.

1.6 Sağlık İşletmelerinde Muhasebe

Tüm işletmelerde olduğu gibi, sağlık işletmelerinin de sahip oldukları kıt kaynakları en etkin ve verimli bir şekilde kullanmaları çok büyük önem taşımaktadır. Toplumun tamamını ilgilendiren sağlık sektöründe hizmet üretiminin en önemli faktörü olan hastanelerin, girdilerini en efektif şekilde kullanmak suretiyle optimum hizmet üretmeleri, toplumun genel refah seviyesi ve yaşam kalitesini olumlu yönde etkileyecektir (Altıntaş, 2003).

Sağlık işletmelerinde muhasebeyi birkaç alt başlık altında ele almak gerekir. Bunlardan en temel olanı finansal muhasebedir ve kaçınılmaz olarak tüm hastanelerde bu iş için çeşitli departmanlar kurulmuştur. Daha büyük ölçekli ve

hizmet çeşitliliği olan hastanelerde, personel yapısı da müsaitse maliyet muhasebesi departmanları da mevcuttur.

Yapılan araştırmalarda, üniversite veya kamu hastanelerinde, yönetim muhasebesi birimine rastlanmamakla birlikte, gerek kamuda ve gerekse özel sektör hastanelerde, yönetim muhasebesi birimlerinin işlevlerinin bir kısmını yürüten başka birimler veya mekanizmalar olması ihtimal dahilindedir. Bununla birlikte, adı ve görev tanımları itibarıyla yönetim muhasebesi fonksiyonlarını yürüten bir bölüme rastlanmamıştır.

1.6.1 Finansal Muhasebe

Sağlık işletmelerinde de, diğer tüm işletmelerde olduğu gibi bir finansal muhasebe departmanı olması kaçınılmazdır. Bu birimlerin işlevlerini genel hatları ile aşağıdaki gibi özetlenebilir;

1. Personel ödeme ve tahsilat işlemleri
2. Müşteri tahsil ve takip işlemleri
3. Firma ödeme ve tahsilat işlemleri
4. Muhasebe kayıt ve kontrol işlemleri
5. Vergisel mevzuata ilişkin beyanname ve benzeri işlemler
6. Temel mali tabloların hazırlanması
7. Diğer muhasebe tabanlı işlemler

Özel hastanelerde yukarıdaki işlevler, derli toplu ve çoğunlukla tek noktadan yürütülürken, kamu hastanelerinde ve üniversite hastanelerinde işler biraz daha dağınık ve çok noktadan yürütülmektedir. Bu kurumlarda söz konusu mali faaliyetler, süreç yönetimleri içine dağıtılmış durumdadır.

Örneğin insan kaynakları sürecinin içinde maaşlar, sabit ödemeler, yolluklar gibi muhasebeye dönük işlemler gerçekleştirilirken, hizmetlerin faturalandırılması ve tahsilatların takibi gelir idaresi süreç yönetimlerinin kapsamında, satın alma, ihale ve avans faaliyetleri gider idaresi süreç yönetimin faaliyet kapsamında, stokların yönetimi ve talep bildirimleri taşınır mal süreç yönetimi kapsamında olup, mali kontroller ve nihai mali onay işleri de saymanlık birimlerinin görev kapsamındadır.

Hemen tüm süreçler de ayrı başhekim ya da müdür yardımcılarına bağlı olarak yürütüldüğü için, çok defa muhasebesel anlamda bir eşgüdüm

sağlanamamaktadır. Bu noktada bölümler arası seperasyonun kuvvetli olması durumunda, muhasebesel işlemler başhekimlik mekanizması üzerinden yürüdüğü için, hastane üst yönetimi üzerinde de gereksiz bir iş yükü oluşabilmektedir.

Özel hastaneler, mali anlamda Maliye Bakanlığı denetimine tabi olurken, kamu ve üniversite hastaneleri hem Maliye Bakanlığı ve hem de Sayıştay tarafından denetim kapsamındadır. Fakat bu kuruluşlardaki mali denetim etkisi hayli sınırlıdır zira son kontrolleri yapmak üzere 5018 sayılı kanunla tanımlanan muhasebe yetkilisi (eski adıyla sayman), çoğunlukla Maliye Bakanlığı tarafından görevlendirilmiş bir personeldir. Kaldı ki, kamusal kuruluşların vergisel muafiyet ve istisnaları sebebiyle, Maliye denetimleri genelde seyrekler. Bununla birlikte, özellikle beyanname, bazı vergiler ve tevkifatlar ile konular nadiren de olsa inceleme konusu olabilmektedir. Her üç grup hastane de, çalışanların özlük hakları sebebiyle, SGK tarafından denetim kapsamında olmakla birlikte, kamuda çalışanların çoğunun memur veya kamu işçisi olması sebebiyle, SGK'nın çalışan haklarına yönelik mali denetim faaliyetleri, ağırlıklı olarak özel hastaneler üzerinde yoğunlaşmıştır.

Kamu hastaneleri ve kamuya bağlı üniversite hastaneleri için bir başka ve etkili denetim mekanizması da Sayıştay'dır. Sayıştay, bir yüksek yargı organı olarak mali birimlerde çok güçlü ve etkili denetim yürütmektedir. Görevi mali mevzuatın dışında aynı zamanda uygunluk ve performans denetimini de kapsadığı için, mali süreçleri sadece belge ve evrak kontrolü seviyesinde değil, aynı zamanda hakkaniyet, geçerlilik ve hesap verilebilirlik kapsamında da değerlendirmektedir. Bir diğer deyişle, kamu ve üniversite hastaneleri Maliye denetimi konusunda biraz serbest olduğu halde, Sayıştay denetimi açısından çok sıkıdır. Bu da, hemen tüm mali faaliyetlerde yoğun bürokrasi, ön kontroller ve bunların sonucu olarak da yavaşlamaya sebep olabilmektedir. Bu yavaşlık da, hizmet üretim maliyetlerinin belirgin bir oranda yükselmesi sonucunu doğurur.

Özel sektör kuruluşları, muhasebe faaliyetleri için kendi uygun gördükleri bir yazılımı seçebilecekleri gibi, hastane bilgi sistemine entegre muhasebe modüllerini de kullanabilmektedir. Buna karşılık kamu ve üniversite hastanelerinin mali muhasebeleştirme işlemleri, devletin çeşitli organları tarafından geliştirilen özel yazılımlar üzerinden yapılmak zorundadır. Sağlık Bakanlığına bağlı kamu hastaneleri muhasebe için TDMS (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) yazılımını kullanırken, üniversite hastanelerinde DMİS (Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi)

yazılımı kullanılmaktadır. Kurumların bunların dışında ek yazılımlar kullanmalarına bir engel yoktur fakat resmi tüm mali işlemler, bu yazılımlar üzerinden yürütülmek zorunda olduğundan, çoğu zaman ek bir muhasebe programı, ek iş yükü sebebiyle tercih edilmemektedir.

1.6.2 Maliyet Muhasebesi

Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi konusu, çok uzun süredir tartışılan bir konudur. Tartışmalar iki ana grupta toplanabilir. Bunlardan ilki, maliyet çalışmalarının doğru sonuçlara ulaşmasının zorluğu, ikincisi ise bu çalışmaların sonucunda elde edilen fiyat noktalarının uygulanabilirliği üzerinedir.

Hastanelerin en temel ödeme sağlayıcısının SGK olduğu daha önce belirtilmişti. SGK bu çerçevede almayı düşündüğü hizmetler için SUT kapsamında bir fiyat tarifesi ve hizmet ağacı tanımlamakta ve bunu da sık sık güncellemektedir. SUT ürün/hizmet ağacı çok kapsamlı olduğu için, SGK'nın belirlediği bu rakamlar, piyasa için en temel kriter olmaktadır. Zaten Sağlık Bakanlığına bağlı kuruluşların bu tarife dışına çıkması söz konusu değildir. Üniversite hastaneleri ise, kamuoyunda 'devlet hastanesi' olarak algılandığı için, çoğu zaman SUT tarifesinin dışına çıkamamaktadır. Bu çerçevede SUT tarifesinin dışına çıkma şansı sadece özel hastaneler için mümkün olmakla birlikte, SGK tarafından bu tarife kapsamında alınacak farklara ilişkin de bir üst sınır getirilmiştir.

Sonuç olarak sağlık kuruluşları fiyatlarını ya hiç belirleyememekte ya da kendilerine tanınan bir bantta belirleme şansı bulabilmektedir. Fakat kamu hastanelerinin fark almaması sebebiyle, yoğun rekabetin olduğu bu alanda, fark fiyat alma konusunda özel kuruluşlar çok da rahat değildir. Zira kamu hastanelerinin yaygınlığı, 1. basamak sağlık kuruluşlarının her mahallede oluşu, kişilerin bu sayede kendi aile hekimine sahip olması gibi sebeplerle, fark fiyatları çoğunlukla SUT'un izin verdiği seviyeye bile çıkamamaktadır. Yani bir anlamda piyasa fiyatını SUT üzerinden SGK belirlemektedir.

Maliyet çalışmalarına konu olmak üzere üretilen hizmetler konusunda da önemli bir sorun ortaya çıkmaktadır. Zira SUT hizmet ağacı çok geniş ve kapsamlıdır. Bu da üretilen hizmetlere yönelik işlem maliyeti çalışmasını zorlaştırmaktadır. Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse, örneğin bu çalışmanın yapıldığı üniversite hastanesinde Plastik Cerrahi biriminin, hastane

içindeki gelir ve gider bazında ağırlığı ortalama %1.5 seviyelerindedir. Buna karşılık plastik cerrahi için tanımlanan hizmet ağacı 300 civarında ameliyat veya operasyondan oluşmaktadır. Bu ameliyatların bazıları yarım saatlik basit operasyonlar olurken, bazıları ise 20 saate kadar çıkabilen ağır ve ciddi ameliyatlardır. Kaldı ki, hizmet ağacında yer alan aynı ameliyatların süreleri ve katlanılan maliyetler bile, oluşacak komplikasyonlar ve cerrahi müdahale talebinin derinliğinin farklı olması sebebiyle, birbirinden dramatik ölçüde farklı olabilmektedir. Dolayısıyla, işlem veya ameliyat bazında tek tek her hizmetin maliyetlerinin hesaplanması mümkün ve efektif değildir. Bunun sonucu olarak ancak sık ve sürekli yapılan uygulamalar üzerinde maliyet çalışmaları yapmak mümkün ve anlamlıdır.

Bütün bu şartlarda maliyete dönük çalışmaların kapsamı ve işleyişi de değişmek zorunda kalmaktadır. Nitekim özel hastaneler üzerinde yapılan bir araştırmada, hastane yöneticilerinin faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, stratejik maliyet yönetimi, kaizen maliyetleme yönetimi ve mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme yöntemleri uygulanamaz olduğu görüşü belirtmiş, buna karşılık toplam kalite yöntemi ve tam zamanında (just in time) üretim yöntemini uygulanabilir olduğu konusunda görüş belirtmiştir (Bekçi , Halime, 2010).

Bütün bu sonuçların ışığında, etkin bir maliyet muhasebesi yönteminin işletmenin alacağı stratejik kararlara etkisi beklendiği kadar olamayacaktır zira;

1. Hizmet fiyatları maliyetlere göre değil istatistikler ve politikalar baz alınarak SGK tarafından oluşmaktadır.
2. Kuruluşların tanımlı hizmet ağacı üzerindeki fiyat hareket marjları ya yoktur ya da kısıtlıdır.
3. Hizmet ağacının çok geniş kapsamlı olması ve fiyatların değişkenliği sebebiyle, tüm hizmetler üzerinde maliyet çalışması yapılması mümkün değildir.
4. Fiyatlandırma konusunda kısmi esnekliğe sahip olan özel kuruluşların sağlık hizmet satışındaki yeri ikincil konumdadır. Birincil kuruluşların ve ilk basamak sağlık kuruluşlarının yoğun rekabet baskısı sebebiyle, fiyatlandırma esnekliği giderek azalmaktadır.

Öte yandan bu dezavantajlar, maliyetler konusunda çalışma yapılmasının önünde engel teşkil etmez. Hizmet maliyetleri yerine birim maliyetleri üzerinde

yapılacak çalışmalar, işletme kararları üzerinde önemli rol oynar. Ek olarak kuruluşların yeni yapacakları yatırımlar, bu yatırımların geri dönüş süreleri ve bunun sağlayabileceği dolaylı faydalar sebebiyle, doğrudan hizmetlere yönelik maliyet ve fizibilite çalışmaları önemli işlevler üstlenebilir.

Maliyet çalışmaları için gerekli olan bir diğer alan da, SUT tarifelerinde yer almayan özel işlemler üzerinde yapılacak çalışmalardır. Bazı durumlarda özel sigorta veya çoğunlukla cepten ödeme yöntemi ile satışı gerçekleştirilecek bu tip hizmetler, sağlık kuruluşları için çok karlı olabilmektedir. Üstelik bu tip ödemelerde çoklukla bir aracı kuruluş olmayacak, tahsilatların neredeyse tamamı peşin veya çok kısa vadeli gerçekleşebilecektir. Bu da nakit akışları konusunda çok hassas olan sağlık işletmeleri için dolaylı ve önemli bir faydadır. Yeni ve özel hizmetlerin kuruluş, üretim ve pazarlama maliyetleri konusunda yeterli bir araştırma yapılmadan bu alanlara girilmesi, yanlış fiyatlandırma riski doğurabilecektir. Nitekim bu çalışmanın yapıldığı üniversite hastanesinde benzer bir faaliyet de yapılmış ve kuruluş ve hizmet üretim maliyetleri ile satış fiyatları arasındaki yüksek kar marjı sebebiyle, kozmetik cerrahi alanındaki bir alt birimin kurulmasına karar verilmiştir.

Sonuç olarak hastanelerde maliyet muhasebesi birimlerinin kurulmasının faydaları olacağı açıktır. Ama bu çalışmaların çok efektif ve tüm hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanabileceği bir mekanizma olarak düşünülmesi doğru olmayacaktır. Diğer bir deyişle, maliyetlerin doğru hesaplanması ve bilinmesi sihirli bir değnek gibi görülmemelidir. Bunun sebepleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

1. Sektörün sosyal yönü kuvvetlidir. İş ve hizmet seçmek sanıldığı kadar kolay değildir.
2. Kamu otoritesinin fiyatlardaki belirleyiciliği çok yüksektir.
3. Kamu otoritesinin denetsel gücü çok yüksektir.
4. Sektörde çok yoğun ve güçlü bir rekabet vardır. Zarar ediliyor diye kaçınılan hizmet grupları oluşturmak, portföylerde ciddi kaymalara sebep olabilmektedir.
5. İş ve hizmetler sıklıkla birbirine bağlı olduğu için, zarar eden hizmetleri arka plana itmek çoğunlukla zordur.
6. Bazı hizmetlerin dışarıdan alınması, işlem aciliyetleri ve insani hassasiyetler sebebiyle zor olabilmektedir. Örneğin zarar ediyor diye laboratuvar veya

görüntüleme hizmetlerinin bazılarını dışarıdan almak (outsorce), sanıldığı kadar kolay değildir.

7. Müşterinin hasta veya yakınları olması, sunum, hizmet kalitesi ve hizmet doğruluğu için önem arz etmektedir zira hasta ve yakınlarının hizmetlerdeki eksikliğe toleransı düşüktür.

Maliyet amaçlı bir birim, genel hatları ile aşağıdaki faaliyetler üzerinde yoğunlaşırsa, etkin ve verimli sonuçlar üretmesi daha kolay olacaktır.

1. Birimlerin genel maliyetlerinin ölçülmesi
2. Yeni cihaz ve personel yatırımı yapılacak alanlarda geri dönüş sürelerinin hesaplanması için işlem maliyetlerinin hesaplanması
3. Fiyat tarifesi dışında olan ve temel sağlık hizmeti niteliğinde olmayan yeni hizmet alanlarının maliyetinin hesaplanması
4. Sık yapılan veya vazgeçilebilir nitelikteki hizmetlerin maliyet çalışmasının yapılması

1.6.3 Yönetim Muhasebesi

Hastanelerde yönetim muhasebesi birimleri konusunda gelişmeler çok yenidir. Bu çalışmanın yapıldığı dönemde, kamu ve üniversite hastanelerinde böyle bir birimin varlığına rastlanmamıştır. Bunun sonucu olarak, yönetim muhasebesi birimlerinin kapsamı altındaki bazı konular, muhasebe ile ilişkili diğer birimlere dağıtılmış görünmektedir. Kurmay faaliyetler ise doğrudan üst yönetim tarafından yürütülmekte, bu da hedeflenen sonuçlara ulaşılmasını engellemektedir. Zira yönetim muhasebesi, kuruluştaki mali bilgileri toplarlar, özetler, değerlendirir ve finansal olmayan bilgileri de hesaba katarak, çeşitli karar seçenekleri oluşturmaya çalışır.

Mevcut uygulamanın hedefe ulaşmama sebeplerini maddeler halinde sıralamak gerekirse;

1. Kurmay pozisyonlandırılmış bir yönetim muhasebesinin oluşturulmamış ve bilgi kullanımı açısından yetkilendirilmemiş olması.
2. Stratejik kararların alınabilmesi için yapılacak çalışmaların birbirinden ayrı ve bağımsız birimler tarafından yapılıyor olması ve bu konuda eşgüdümün sağlanamaması.

3. Kararların alınması için yapılacak çalışma ve raporlamanın bir çerçevesinin çizilmemiş olması
4. Kurmay faaliyetin yöneticiler tarafından üstlenilmesi ve böylece hem alternatiflerin oluşturulması ve hem de kararın verilmesi işinin aynı odakta toplanması
5. Yöneticilerin uzmanlık alanının mali konular olmaması ihtimali sebebiyle, gözden kaçırılan veya hiç düşünülmemiş seçeneklerin ya da risklerin varlığı

Yönetim muhasebesi, sağlık işletmeleri için yeni bir alandır. Literatürde de bu alanın genişliği ve görev kapsamı ile ilgili net çizgiler çizilmiş değildir. Bu konuda fakülte hastanesinde çalışma yapılırken, belli başlı bazı konularda yoğunlaşma yapılmıştır. Aşağıda, bu alanlarla ilgili genel hatlar sıralanmıştır.

1. Bütçe ve planlama faaliyetleri
2. Gelirin artırılmasına yönelik çalışmalar
3. Giderlerin azaltılmasına yönelik çalışmalar
4. Performans ve verimlilik üzerine çalışmalar
5. Kalite ve maliyet çalışmaları
6. Sektörel analizler
7. Mevzuatın faaliyetlere olası etkilerine yönelik çalışmalar
8. Olası denetim risklerine ilişkin ön çalışmalar

Bu çalışmalar sürecinde, aşağıdaki gibi birkaç yöntem kullanılmıştır;

1. Düzenli mali raporlar
2. Düzensiz, proje bazlı mali raporlar
3. İç bilgilendirme ve hizmet içi eğitimler
4. Süreç ve birimler arası koordinasyon toplantıları
5. Sunumlar
6. Risk raporlamaları
7. Sözel raporlar

Yukarıdaki yöntemler kullanırken, işin niteliğine göre bazen maliyet ağırlıklı çalışılırken, bazen finansal tablolar analizinde kullanılan karşılaştırmalar, yüzdeler, oranlar ve eğilimler yöntemine başvurulmuş, özellikle denetim ile ilgili konularda da, muhasebe mevzuatına yönelik olarak hareket edilmiştir.

2. YÖNETİM MUHASEBESİ

Bu çalışmada, yönetim muhasebesi kavramı, tarihçesi ve hastanelerde uygulanma modelleri ile ele alınarak sektörel anlamda kavramsal çerçeve çizilmeye çalışılacak, bu süreçte de denetim ve iç kontrol uygulamalarına ilişkin bazı çalışmalara öncelik verilecektir. Burada denetimden kasıt, iç denetimdir.

İç denetim, işletme varlıklarının çeşitli zararlara karşı korunup korunmadığını ve uygulamaların işletme politikalarına uygunluğunu araştırmak amacıyla yürütülen, mali nitelikte olan ve mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilmesidir denebilir (Güredin, 2000).

Öncelikle belirtmek gerekir ki, yönetim muhasebesi oldukça dinamik bir alandır (Yükçü, 2014). Mevzuata bağlı olmayışı, işletmelerin türlerine ve sektörlerine göre özel modellerin geliştirilebilir olması, işletmeleri etkileyen iç ve dış tüm faktörlerden etkilenmesi ve daha bir çok sebep dolayısıyla, sürekli gelişen bir alan olan yönetim muhasebesini, hatları çok net ve belirgin bir şekilde sınırlamak pek mümkün değildir. Yönetim muhasebesini etkileyen tüm gelişmeler, yeni yöntem ve bakış açıları yönetim muhasebesini zenginleştirmiştir ve zenginleştirmeye devam etmektedir. Nitekim son yıllarda yönetim muhasebesi ile stratejik yönetim birleşmiş ve ortaya stratejik yönetim muhasebesi denilen bir model çıkmıştır.

2.1 Yönetim Muhasebesi Nedir

Yönetim muhasebesine en basit şekliyle, işletme yöneticilerinin karar almalarını kolaylaştırmak amacıyla, işletmeye ait verilerin analiz edilerek, yöneticilerin karar aşamasına yardımcı olacak şekilde değerlendirme ve projeksiyonların yapılmasıdır demek mümkündür. Bir tanım olarak ele almak gerekirse, tek geçerli ve evrensel bir tanıma ulaşmak zordur. Bununla birlikte, bir çok ayrı fakat özünde benzer tanıma ulaşılabilir. Örneğin bir yaklaşıma göre, işletme yöneticilerinin sağlıklı karar vermek için ihtiyaç duydukları sayısal bilgilerin kendilerine sunulmasıdır. Bu çerçevede ham verilerden başlamak üzere ihtiyaca uygun raporların işletme yöneticilerine sunulmak üzere üretilmesi amacıyla yürütülen tüm muhasebe çalışmaları yönetim muhasebesini oluşturur (Büyükmirza, 2014: 29). Bir diğer tanıma göre yönetim muhasebesi; idari mekanizma tarafından karar almak için işletme içinde kullanılacak finansal ve finansal olmayan bilgilerin elde edilmesi, özetlenmesi ve raporlanmasıdır (Eldenburg , Wolcott, 2005). Bir

başka tanıma göre ise yönetim muhasebesi, muhasebe sisteminden sağlanan bilgilerin işletme yöneticilerinin kararlarına dayanak olmak üzere değerlendirilmesi ve analiz edilmesi sürecindeki kavram ve teknikleri konu alan muhasebe dalıdır (Erdamar , Basık, 2006).

Görüldüğü gibi, yönetim muhasebesinin kesin ve net bir tanımını yapabilmek, kapsamını ve alt konularını, işleyiş mekanizmasını da belirlemek pek mümkün görünmemektedir. “*Yönetim muhasebesi gibi devingen ve işletme yönetimi için çok önemli bilgileri sağlayan ve **modern muhasebe** olarak adlandırılan bu muhasebe türü, belli kalıplar içinde istense de tutulabilemez*” (Haftacı, 2008: xviii).

Bütün bunların ışığında, söz konusu tanımları göz önünde tutarak yönetim muhasebesinin geniş bir genel tanımını yapmak gerekirse; **işletmenin mali sonuçlar üretecek kararlarına dayanak sağlamak amacıyla, mali veya mali olmayan iç ve dış verilerin sentezlenmesi yoluyla oluşturulan projeksiyon, simülasyon, ölçme ve değerlendirmeye dayalı alternatifli raporların, işletme yönetimine sunulmasıdır** (Büyükmirza, 2014; Eldenburg , Wolcott, 2005; Erdamar , Basık, 2006) demek mümkündür.

2.2 Yönetim Muhasebesinin Amaçları

Yönetim muhasebesinin temel amaçlarını dört ana kategoride toplamak mümkündür. Bunlar planlama, denetleme, analiz ve değerlendirme ile karar alternatifleri yani seçenek oluşturmaktır.

Planlama, işletme yöneticilerinin alacağı ve uygulayacağı kararlar ile ilgili olarak, planlamalar yapmak, bu planları revize etmek, plan hedeflerine uyumu ölçmek gibi faaliyetlerin genelidir. Bunlardan en önemlisi bütçe faaliyeti olarak sayılabilir. Benzer şekilde, yatırım faaliyetleri de planlamaya dönük faaliyetler içinde yer alır.

Denetleme faaliyetlerinin ise doğrudan ve tamamını tek başına yönetim muhasebesi birimi yürütmez. Bununla birlikte, denetleme sürecine yardımcı faaliyetler yürütür. Örneğin bütçe hedeflerinin tutturulması, iç kontrol sistemlerindeki aksaklıkların raporlanması ve alternatif önerileri, gider hedeflerinden olası sapmaların sebepleri, vergisel ve mevzuata dayalı risk oluşturan faaliyetlerin kontrolü, işletme varlıklarının etkin kullanımı gibi konularda çalışmalar yapar.

Analiz faaliyetleri ise gerek finansal muhasebe verilerinin, gerek muhasebe dışı işletme verilerinin ve gerekse işletme dışındaki verilerin değerlendirilmesi, bunların işletmeye etkilerinin değerlendirilmesi ve raporlanması olarak sayılabilir. İşletme dışı veriler dediğimiz zaman çerçeve çok geniş tutulmalıdır. Örneğin işletme bir alana yatırım planlıyor ve o süreçte de kanun koyucu tarafından bir teşvik yasası çıkarılması planlanıyor olabilir. Söz konusu yatırım gerek yer veya gerekse büyüklük olarak bu çıkması muhtemel yeni teşvikten yararlanabilecekse, yatırım maliyetlerinde önemli bir avantaj elde edilmesi söz konusu olacaktır. Benzer şekilde mevsimsel etkiler ya da kur dalgalanmaları gibi aslında işletme dışı olan faktörlerin işletme kararları üzerine negatif ve pozitif etkileri, analiz ve değerlendirme kapsamına sokulabilir.

Son amaç yani karar alternatifleri oluşturmak ise, işletme yöneticilerine mümkün ve anlamlı olan seçenekleri sunmak demektir. Bir örnekle açmak gerekirse, planlanmış bir yatırımın uygulama zamanı geldiğinde, bunun finansmanı için daha yüksek maliyetli ama daha esnek bir ödeme planına sahip kredi olanaklarının mümkünse sunulması, yatırım için farklı alternatif bölgeler önerilmesi verilebilir. Benzer şekilde örneğin yürütülmekte olan işler için kaynak dağılım aşamasında, sıralama değişiklikleri ve olası orta vadeli gelir hedefleri farklılıklarını yöneticiler önüne koyup, seçim yapmayı kolaylaştırmak da bu amaca örnek olarak verilebilir.

Bu dört amacın dışında yönetim muhasebesinin bazı tali amaç ve işlevleri de vardır. Verimlilik veya işletmede amaç birliği de bunlardan bazıları olarak sayılabilir. Bu çerçevede yönetim muhasebesinin amacı, işletme yöneticilerinin amaçları ile aynı doğrultudadır. Tüm bunlara dayanarak, iyi işleyen bir yönetim muhasebesi biriminin başarısının, işletmenin yönetsel başarıları ile paralel bir seyir izlediğini söylemek mümkün olacaktır.

2.3 Finansal Muhasebe ile Yönetim Muhasebesi Arasındaki Temel Farklar

Yönetim muhasebesi ile finansal muhasebe arasında ciddi farklılıklar vardır. Bunlardan en önemlisi, yönetim muhasebesinin gelecek ile ilgili olması yani alınacak kararlar için kurgulanmasıdır. Yani finansal muhasebe gerçekleşeni kayıt altına alırken, yönetim muhasebesinin hedefi, işletmenin hedeflerine paralel olarak bazı

kararların alınabilmesi için, finansal muhasebe ve diğer işletme verilerinden yararlanarak raporlar üretmektir.

İkinci önemli farklılık, yönetim muhasebesinin alternatifler arasında kararlar verebilmek veya seçenekler oluşturabilmek için yapılanmış olmasıdır. Bu alternatifleri oluşturabilmek için işletme içi ve dışı tüm parametrelerden yararlanılabilir.

Üçüncü önemli farklılık, bağımsızlık ve esnekliktir. Finansal muhasebe, belli mevzuat hükümleri ve standartlar ile sınırlandırılmış, belgeye dayalı raporlama yürütürken, yönetim muhasebesi için böyle bağlayıcı unsurlar yoktur. Yönetim muhasebesi, standartları ve mevzuatı dikkate alır fakat onların çizdiği kalıplar içinde hareket etmek zorunluluğu yoktur. Raporlamaları ve raporlama yapacağı alanlarla ilgili bir kısıtlama da yoktur. Bu konuda son derece esnek ve yüksek bir hareket kabiliyetine sahiptir.

Dördüncü önemli fark, finansal muhasebenin belgeye, yönetim muhasebesinin ise bilgiye dayalı olmasıdır. Yönetim muhasebesi, işletmeyi ilgilendirecek diğer alanlardaki bilgileri de kullanarak değerlendirmeler yapar. Bu doğrultuda objektif, sübjektif veya projeksiyona dayalı her türlü bilgiyi kullanabilir. Buna karşılık finansal muhasebe, tahmin veya öngörü gibi sübjektif kanıtlara dayalı olarak değil, objektif kanıtlara dayalı olarak hareket edebilir.

Beşincisi önemli fark ise, yönetim muhasebesi yorumlamaya dayalı faaliyet yürütürken, finansal muhasebe, yorum ya da tahmin yapmaz, parayla ölçülebilen gerçekleşmiş işleri kayıt altına alır ve raporlar. Diğer bir deyişle, yönetim muhasebesi somut ve soyut verileri kullanarak seçenekler sunar, finansal muhasebe sadece somut kanıtları kayıt altına alır ve bağlantılı süreçleri yürütür.

2.4 İç Denetim ve İç Kontrol Sistemi

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, 1999 yılında iç denetimin tarifini şöyle yapmıştır: “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.” (IAA, 1999b)

İç kontrol sistemi ise, 31/12/2005 tarihli Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 'İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar' başlıklı yönetmelikte "İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünü" olarak tanımlanmaktadır (İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 2005).

Yönetim muhasebesinin en önemli işlevlerinden birisi de, iç denetim ve finansal iç kontrol sistemlerine yönelik faaliyetleridir. İç denetim yöneticilere, yönetsel hedeflerin gerçekleştirilmesi konusunda, diğer kontrollerin de etkinliğini ölçerek güvence sağlayan bir araçtır (Adiloğlu, 2010). İç denetimin temel özellikleri olarak, tarafsızlık, bağımsızlık, yönetsel anlamda bir güvence ve danışmanlık (kurmay) yönü sayılabilir. İç denetim faaliyetleri, işletme veya kurumu bir bütün olarak ele alır ve denetim faaliyetini belli bir sistematik ve disipline uygun olarak yürütür.

İşletmeler iç denetim faaliyetlerini, bir veya birden fazla amaca yönelik olarak talep etmektedir. Bu amaçlara örnek olarak, sorumluluk ve hesap verebilirlik, (işletme sahipleri tarafından) atanmış yöneticilerin işlerini doğru yapıp yapmadığının tespiti, mevcut ve olası riskler konusunda danışmanlık hizmeti sağlamak, hatalara ve özellikle hile ve yolsuzluklara karşı korunma ihtiyacı ve kaynak kullanımından tasarruf etme ihtiyacı sayılabilir.

İç denetim işletme faaliyetlerini izleyerek, bu faaliyetlere ilişkin risk ve kontrol değerlendirmesi yapar, bu kontrolleri test eder ve ulaştığı sonuçlara göre işletme yönetimine önerilerde bulunur. İç denetim, finansal denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi, hile/yolsuzluk denetimi ve bilgi sistemleri denetimi olarak çeşitli işlevlere sahiptir. Aşağıda bu işlevler kısaca açıklanmıştır. (Kagerman, Kinney, Kuting, Weber, 2008)

Finansal Denetim: İşletmenin mali tablolarının, ilke ve mevzuatta tanımlanmış ölçütlere uygunluğunu araştırır. Bu kontroller, bağımsız dış denetime

göre daha sık bir frekansta gerçekleştirilirken, aynı zamanda daha detaylı olarak yapılır.

Uygunluk Denetimi: İşletme içinde gerçekleştirilen faaliyetlerin, gerek işletme içinde, işletme amaçlarına yönelik olarak oluşturulmuş olan politikalara ve yönergelere ve gerekse yasal mevzuata uygunluğunu araştırır.

Faaliyet Denetimi: İşletmede alt birimlerin yürüttüğü faaliyetleri ve bu faaliyetlerin performansını ölçmeye yönelik çalışmalardır. Bu faaliyetlerdeki performans ölçülürken, işletme amaç ve hedeflerine uygunluk ve faaliyet verimliliği gibi kriterler de göz önünde tutulur.

Hile (yolsuzluk) Denetimi: Kasıtlı olarak yapılan yolsuzluk, usulsüzlük, sahtekarlık gibi faaliyetler ve bu faaliyetlerin işletme varlıklarında sebep olduğu zararları ölçmeye yönelik çalışmalardır.

Bilgi Sistemleri Denetimi: İşletmenin kullanmakta olduğu bilgi sistemlerinin yeterli ve doğru verileri kayıt altına alıp almadığını, amaca uygun ve doğru raporlar üretip üretmediğini ve bu raporların finansal denetim ve iç kontrol sistemlerine destek olup olmadığını ölçen çalışmalardır.

İç kontrol faaliyetleri ile iç denetim süreci sıklıkla birbirine karıştırılmaktadır. Kontrol faaliyetleri, bahse konu olan işlerin gerçekleştirildiği anda yapılan ve her seferinde tekrarlanan faaliyetler olup, işletmenin işlerin doğru, amacına ve kendi iç yönergelerine uygun bir şekilde gerçekleşmesi için aldığı tedbirlerin tümüdür. Bu tedbirlerin arasında, iç kontrol sistemine yönelik denetim ve ölçümler de yer alır. Diğer bir deyişle, iç kontrol, iç denetim sürecini de bir araç ve işlev olarak kullanır (Adiloğlu, 2010).

Öte yandan denetim, sistematik bir süreçtir ve işletme faaliyetlerinin gerçekleşmesinden sonra yürütülür. Denetim süreci sonrası tespit edilen risk ve sorunlar için gerek görüldüğü takdirde, iç kontrol sistemlerini geliştirmeye yönelik öneriler de yapılabilir. Bu öneriler, işletme yönetimine yapılır zira iç denetimin işlevlerinden birisi de, işletme yönetimine danışmanlıktır.

İç denetim ile iç kontrol arasındaki bir önemli fark da şöyle ifade edilebilir. İç kontrol sistemi, mevzuat veya yönergeler açısından istenmeyen sonuçların hiç oluşmaması, ortaya hiç çıkmaması için yürütülen kontrol faaliyetleri bütünüdür ve

sürekli olarak devrededir. İç denetim ise, bu kontrol süreçlerine rağmen kasıtlı veya kasıtsız olarak ortaya çıkan durumların tespitine yönelik bir süreçtir. Bu süreç, belirlenen dönemlerde tanımlı zaman aralığı için yürütülmektedir. İç denetimin etkin bir sonuç üretebilmesi için, bağımsız olması da gerekmektedir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından, iç denetçiler ve iç denetim konusunda ilkeler ve davranış kurallarına ilişkin tanımlamalar yapılmıştır. İlkelere göre başlıklar aşağıdaki gibidir (IAA, 1999a);

1. **Dürüstlük**: Mesleğe ve çalışmalara olan güvenin sağlanması için, iç denetçilerin dürüst olması gerekir.
2. **Objektiflik**: İç denetçi, kanıt toplarken, değerlendirirken ve rapor oluştururken, menfaat gruplarının etkisinde kalmadan, nesnellığı ön planda tutar ve objektif değerlendirme yapar.
3. **Gizlilik**: İç denetçiler, elde ettiği bilgiyi, hukuki veya mesleki bir gereklilik olmadıkça üçüncü taraflarla paylaşmaz.
4. **Ehil Olma (Yetkinlik)**: İç denetçiler, yaptıkları işin gerekleri konusunda yetkinliğe sahip olmalıdır.

İç denetim sürecinin aşamaları, en kısa şekliyle planlama, denetimin yürütülmesi, sonuçların raporlanması ve değerlendirilmesidir. Bunlardan planlama aşamasında denetim evreninin belirlenmesi yani denetlenecek alanın kapsamı tanımlanmaktadır. Kural olarak iç denetimde kapsam, işletmenin tüm faaliyetleri ile sınırlı olmakla birlikte, uygulamada bu kapsam sınırlandırılabilir. Örneğin bu çalışmada, hastanede iç denetime yönelik faaliyetler yürütülürken, kapsam olarak mali faaliyetler sınırlandırılması yapılmıştır. Zira bir üniversite hastanesi söz konusu olduğunda, kapsam çok geniş olacaktır. Tıbbi faaliyetler, araştırma geliştirme faaliyetleri, eğitim faaliyetleri ya da mali olmayan faaliyetlerin her biri ayrı uzmanlık alanlarına tabidir ve bu çalışmanın konusu değildir.

2.5 Kalite ve Maliyet İlişkisi

Hastaneler, yapıları ve hizmet verdikleri alan gereği, kalite standartları çok yüksek olması gereken kuruluşlardır. Verilen hizmetin kalitesi, kuruluşların ayakta kalması ve işlerine devam edebilmesi için kritik önemde olduğu gibi, çoğu zaman telafisi olmayan bir hizmet sunulmaktadır. Dolayısıyla, hem tıbbi ve hem de sosyal bağlamda ciddi bir kalite standardı gerektirir. Zira sağlık sektöründe olası hatalı

uygulama sonuçları, doğrudan insan sağlığını ilgilendirdiği için, olumsuz etkileri diğer sektörlere göre çok ağır olmaktadır. Bu yüzden kalite uygulaması, sağlık işletmeciliğinde ayrıcalıklı ve sosyal sorumluluk çerçevesinde öncelikli bir yere sahiptir. Bu sebeple her hastane, kendine özgü çalışma standartları doğrultusunda kalite maliyetlerini takip edeceği bir mekanizma kurgulamalı ve muhasebesel anlamda ölçme ve değerlendirme faaliyetleri ile bu mekanizmanın etkilerini raporlamalıdır. Bu raporlama, yönetimin alacağı stratejik kararlara dayanak teşkil edecek ve böylelikle hastane işletmesinin rekabet gücünü artıracaktır (Bekçi , Toraman, 2011: 56).

Sağlıkta kaliteyi iki açıdan ele almakta yarar vardır. Tıbbi kalite ve hizmetin sunuş kalitesi. Tıbbi kalite, çok büyük oranda sağlık personelinin deneyim ve becerisine bağlı olup, ikincil oranda da kullanılan ekipman bu konuda belirleyicidir. Hizmetin sunuş kalitesi ise, sağlık personelinden başlamak üzere, hastanede sunulan sağlık hizmetlerinin hizmeti alana yansımadır ve bu noktada, hastanedeki her türlü etkileşimi kapsar. Bunun içine güvenlik ve otopark hizmetinden tutun da, en üst düzey hekime, kayıt elemanından tutun da, hemşireye kadar, tüm personel ve otomatik/dijital ekipman girer. Söz gelimi muayene yapan doktorun iletişimi gibi, bilgilendirme panosu, otopark güvenliği, kafeterya, yemek hizmetleri ve akla gelebilecek tüm hizmetler, az ya da çok oranda kaliteyi belirler.

Eğer bir sağlık hizmetinden bahsediyorsak, elbette en önemli kriter tıbbi hizmet kalitesidir ve yoğunlaşma bu yönde olmalıdır. Fakat bu sadece tıbbi personel ile yapılan bir iş değildir. Örneğin temizlik ve sterilizasyon da tıbbi hizmet kalitesini etkilemektedir. Dolayısıyla hastaneler için toplam kaliteden ve bu süreci koordine etmek için de toplam kalite yönetiminden (TKY) bahsetmek gerekir.

2.5.1 Asgari Kalite ve Standartlar

Sağlıkta asgari kalite ve hizmet standartları, ilgili mevzuat çerçevesinde Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenir. Söz gelimi ameliyathane, anestezi odası, hasta yatakları, yoğun bakım yatakları, hastanenin temizlik ve sterilizasyon koşulları gibi temel konular, iki aşamalı bir mekanizma ile denetlenir. İlk denetim mekanizması, hastanenin kendisi tarafından oluşturulan kontrol sistemidir.

Dış denetimi ise üç genel gruba ayırmak mümkündür. İlki rutin denetimler, ikincisi özel istek veya şikayete bağlı denetim, üçüncüsü ise ruhsat gereği

denetimlerdir. Bunlardan ruhsat gereği denetim, bir kuruluşun özel bir konuda hizmet vermek istemesi ve ardından o konudaki alt yapı hizmetlerini tamamlaması sonrasında, ilgili kamusal birimlerden söz konusu faaliyeti yürütebilme izni istemesi ile başlar ve ilgili faaliyet, gerekli kalite ve asgari standartlar çerçevesinde ilgili ekipler tarafından incelenir ve denetlenir. Bu denetleme Sağlıkta Kalite Standartları (SKS) çerçevesinde yapılır ve buna göre bir puan sistemi uygulanır.

Özel istek veya şikayete bağlı denetimler ise, bir hasta, yakını ya da kamusal bir mekanizma tarafından tetiklenen rutin dışı denetimlerdir ve bu denetimlerin sonucuna göre, ruhsat iptaline kadar giden bazı yaptırımlar söz konusu olabilmektedir. Rutin denetimler ise, sağlıkta asgari kalitenin sürekliliğinin sağlanması ve bazı dönemlerde de kalite standartlarının yükseltilmesi amacıyla yapılan denetimlerdir. Örneğin özel hastaneler, ilgili mevzuatın (Özel Hastaneler Yönetmeliği, 2002) 62. maddesi gereği, 6 ayda bir rutin olarak denetlenmektedir.

2.5.2 Hizmet Kalitesinin Artırılması

Kalite, müşterinin beklentilerini ve isteklerini sürekli karşılayacak ürün veya hizmet üretmektir şeklinde bir tanım yapılabilir. Yani kalitenin temelinde müşteri odaklılık vardır. Zira müşteri işletmeye bağlı değil, işletmenin varlığı müşteriye bağlıdır (Dedhia, 2001: 658). Sağlık sektöründe etik sebepler gerekçesiyle, müşteri ifadesi pek kullanılmadığı için, burada müşteri yerine sağlık hizmetini alan demek daha doğru olacaktır.

Hastanelerde hizmet çeşitliliği ve hizmet aşamalarının çokluğu sebebiyle, tek merkezdeki kalite artırımı yeterli sonuçları üretmemektedir. İşte bu noktada, Toplam Kalite Yönetimi kavramı (TKY) ile karşılaşılır. TKY felsefesinin amacı, işletmenin tüm çalışanlarının katkısı ile, sağlık hizmetini alanın ihtiyaçlarını en ekonomik şekilde karşılamaktır. TKY, yönetim yaklaşımlarından yararlanan, güçlü esnek yapısıyla kökeninde insan olan bir yaklaşımdır (Feigenbaum, 1956: 96).

Bununla birlikte TKY yaklaşımının sonuçları çok kısa vadede ortaya çıkmamaktadır. 1991'de Amerika'da yapılan bir çalışmada, TKY'nin kuruluş tarafından anlaşılıp uygulamaya konmasından itibaren, yararlarının ve sonuçlarının ortaya çıkışının ortalama olarak yaklaşık 2.5 yıl süreceği bulunmuştur (Terziovski, Sohal, Moss, 1999: 916). Sağlık hizmetleri açısından değerlendirildiğinde ise kalite,

hasta beklentilerinin karşılanması ve sunulan hizmetin, uzun süreli bir memnuniyet yaratması olarak tanımlanabilir (Bekçi , Toraman, 2011: 41).

Kalite artırımına yönelik çalışmaların bir maliyetinin olacağı muhakkaktır. Kalite artışını gösterecek en objektif ölçüt, kalite maliyetlerinin hem tutar ve hem de miktar bazında ölçülmesidir (Çabuk, 2005: 2). Zira kalite problemleri, hem toplam maliyeti artırıcı bir etkiye sahiptir ve hem de müşteri memnuniyetini azalttığından, işletme gelirlerinde ve rekabet gücünde azalmaya yol açmaktadır. Bu gibi maliyetlerin en aza indirilebilmesi için, kalite maliyetlerinin hesaplanmasına ihtiyaç duyulmaktadır (Kırılıoğlu, 1998: 40). Hesaplanan kalite maliyetlerinin analizi için yaygın kullanılan metod oran analizidir. Böylelikle katlanılan kalite maliyetinin satışlar, gelirler veya toplam hizmet üretim maliyetine oranı gibi analizler yapılabilir (Yükçü, 1999: 312).

Kalite maliyetleri, birim veya departman için hazırlanabileceği gibi, işletmenin tümü için de hazırlanabilir. Hesaplama periyodu aylık, üç aylık veya yıllık aralık baz alınarak yapılabilir. Sonuç raporlamada da, çalışma öncesi dönem ile sonraki dönem karşılaştırmalı olarak değerlendirilir. Kalite maliyetlerinin hesaplanmasında çeşitli yöntemler kullanılmakla birlikte, en yaygın yöntem PAF modelidir. PAF (Prevention-Appraisal-Failure) modeli, önleme, değerlendirme ve başarısızlık kelimelerinin İngilizce karşılığının baş harflerinden oluşur ve dört gruba ayrılmıştır (Feigenbaum, 1956: 99). Bunlar önleme maliyetleri, ölçme-değerlendirme maliyetleri ve iç ve dış olmak üzere başarısızlık maliyetleridir.

Kaliteye yönelik bir sorunun oluşmadan önce önlenmesi amacıyla sistemin tasarımı, kurulumu ve bu konulardaki düzenlemelere yönelik maliyetlerin toplamı, önleme maliyetlerini oluşturur. Ölçme-değerlendirme maliyetleri ise, verilecek hizmetin gereksinimlere uygunluğunun belirlenmesi amacıyla yapılan ölçme ve denetim maliyetleridir (Hatipoğlu, 2008: 27). Buna karşılık bir sorunun tespiti durumunda, yeniden yapılacak ölçüm ve muayene gibi hizmetlerin maliyeti, kalite ölçme-değerlendirme maliyetleri içinde ele alınmaz. Başarısızlık maliyeti ise, kalite standartlarından sapmanın getireceği maliyetlerdir ve iki kısımda incelenir. Bunlardan iç başarısızlık maliyetleri, kusurlu veya eksik hizmetin alıcısına sunulmadan önce düzeltilmesi veya iyileştirilmesi için yapılan çalışma maliyetidir (Şale, 2001: 34). Söz gelimi tahlil sonuçlarındaki bir kusur sonucu, tahlilin yenilenmesi veya yanlış bölgenin çekimi sonrası yeniden MR çekimi, bu tür bir

maliyettir. Yani başarısızlık, henüz sağlık hizmetine tam yansımadan çözümlenen ve bu konuda katlanılan maliyetlere, iç başarısızlık maliyetleri denir. Dış başarısızlık maliyetleri ise çok daha ciddi ve önemlidir. Bu tip maliyetler, kalitedeki sorunun müşteriye ya da hizmet alıcısına yansımış ve artık düzeltme imkanının çok azaldığı başarısızlıkların toplam maliyetidir ve bu, hizmet alıcısının memnuniyetsizliğinin yanı sıra bazen yaptırım, bazen tazminat, bazen şikayete bağlı denetim, bazen cezai müeyyide gibi sonuçlar doğurabilmektedir.

2.5.3 Hastane Kalite Maliyet Kalemleri

Kalite faaliyetleri çok ayrıntılı ve kapsamlı bir konudur. Bu bölümde muhasebedeki önemlilik ilkesi çerçevesinde, bu faaliyetlerden bütünü etkileyen nitelikte olanları sayılacaktır.

Hastanelerde önleyici maliyet kalemleri olarak, kalite eğitimleri, hizmet içi eğitimler, varsa alınan danışmanlık hizmetleri, iç kontrol sistemlerinin kurgulanması, belge denetimleri, temizlik ve atık gibi konularda yönergelerin oluşturularak, duyurulması gibi hizmetler sayılabilir.

Ölçme ve değerlendirme maliyet kalemleri olarak ise, tıbbi kayıtların kontrolü, cihaz teslim ve uygunlukların kontrolü, stok ve depo faaliyetlerinin kontrolü, anket ve benzeri uygulamalar ve en önemli işlem olarak, geliri doğrudan etkileyen faturalama süreçlerinin kontrolü, değerlendirilmesi ve geliştirilmesi sayılabilir.

İç başarısızlık maliyet unsurları olarak, zamanında yetiştirilemeyen epikrizler, tekrarlanmak zorunda kalınan görüntüleme cihazları kullanımı, tekrarlanmak zorunda kalınan tahlil ve benzeri ölçümler, personel veya cihazlardaki gecikmeler sebebiyle, işlemlerin uzamasının getirdiği maliyetler gibi kalemler sayılabilir.

Dış başarısızlık maliyetlerinin en önemlileri, faturalama sürecinde karşı karşıya kalınan tahakkuka esas kesintiler ve bunların cezai müeyyideleridir. Örneğin bulundurulması zorunlu ilaçların temin edilememesi yoluyla oluşan kesintiler, hatalı faturalama, eksik evraka bağlı kesintiler, hasta şikayetine bağlı kesintiler ve bu kesintilere uygulanan faizler, doğrudan gelirleri etkileyen unsurlardır. Benzer şekilde BİMER/CİMER kanalıyla gelen şikayetlerin düzeltilmesi ve bunların yanıtlanması amacıyla oluşan zaman ve işgücü kayıpları, şikayete bağlı denetimler gibi konular da, dış başarısızlık maliyetleri arasında sayılabilir.

Dış başarısızlık maliyetleri arasında önemli bir konu da, hasta memnuniyetsizliğin satışlara yansımalarıdır. Bu durumun spesifik ölçümü zordur zira bu yansımalar, geniş bir zaman dilimine yayılabilir. Fakat yine de, yıllara göre başvuru sayıları ile hizmeti sağlayan kuruma yönelik şikayetler arasında bir korelasyon ölçümü çalışması yapılmalıdır.

Sonuç olarak, asgari kalite ve standartların karşılanmaması durumunda zaten ilgili sağlık hizmeti verilememektedir. Dolayısıyla yoğun rekabet koşullarında pozitif ayrışma için kurumlar bu standartların üstünde hizmetler vermeye çalışmalıdır. Bu noktada hizmet kalitesinin artırılmasının gelirlere pozitif ve giderlere negatif etkisinin, katlanılan maliyetin büyüklüğü ile oransal ölçümü periyodik olarak yapılmalı ve sağlanan kalite ile katlanılan maliyet arasında bir maliyet/performans değerlendirmesi yapılmalıdır.

2.6 Hastanelere Özgü Temel Kavram ve Oranlar

Bu bölümde, hastanelerin performansını ölçmek için kullanılan temel kavram ve oranlardan bazıları, açıklamaları ile birlikte ele alınacaktır (Sağlık bakanlığı, 2008).

Hasta Yatağı: Hastaların 24 saatten az olmamak üzere bakım ve tedavilerinin sağlanması amacıyla yatırıldığı, hasta odalarına ya da hastalara devamlı tıbbi bakım hizmeti verilen birimlere yerleştirilen yataklardır. Hasta yatağı için sağlık hizmeti alanın konaklaması esastır ve bu yataklara yoğun bakım, prematüre, yeni doğan ünitesindeki yataklar, yanık merkezi ve yanık odalarındaki yataklar da, toplam yatak sayısına dahil edilir.

Buna karşılık yeni doğan ünitesindeki sağlıklı bebek sepetleri ve transport küvezler, doğum için kullanılan doğum masaları ve suni sancı odası yatakları, poliklinik, acil ve laboratuvarlarda muayene, küçük müdahale, gözlem, hastanın istirahati için kullanılan sedye ve yataklar, anestezi odası ve ameliyathanelerdeki ameliyat öncesi uyuma ve bekleme amaçlı yataklar, ameliyat sonrası uyandırma odası yatakları, kemoterapi, radyoterapi, girişimsel radyoloji, genel ve lokal anestezi işlemleri için kullanılan yataklar ile tedavisi 24 saatten daha az bir zaman içinde yapılan tedavilerde kullanılan gününbirlik tedavi yatakları, hastanede devamlı olarak kalan nöbetçi personele ayrılmış yataklar ile hasta refakatçilerinin kullandığı yataklar toplam yatak sayısına dahil edilmez.

Hasta yatakları, kalış sürelerine göre ikiye ayrılır. Kronik psikiyatri, geriatri, uzun süreli fizik tedavi ve rehabilitasyon gibi hizmetlerin verildiği ve ortalama yatış süresi 30 günün üzerinde olan yataklara, 'uzun süreli hasta yatakları', bunun dışındaki yataklara da kısa süreli hasta yatakları denir.

Nitelikli Yatak: içinde banyosu, tuvaleti, televizyon, buzdolabı, telefon, yemek masası, etajer ve yatırılabilen refakatçi koltuğu bulunan, bir odada en fazla 2 adet olmak üzere sınırlanan hasta yataklarıdır ve bu yataklar da, toplam hasta yataklarına dahil olarak hesaplanır.

Yatan Hasta Sayısı: belirli bir zaman dilimi içinde hastaneye yatırılan hasta sayısıdır. Bu zaman dilimi, ölçümün hedefine göre, haftalık, aylık, üç aylık, yıllık veya isteğe göre tanımlanan bir değer olabilir.

Çıkan Hasta Sayısı: belirli bir zaman dilimi içinde hastaneye yatırılmış hastalardan şifa bulan, başka bir yere gönderilen veya diğer bir sebeple çıkışı yapılan hasta sayısıdır. Bu zaman dilimi, ölçümün hedefine göre, haftalık, aylık, üç aylık, yıllık veya isteğe göre tanımlanan bir değer olabilir. Tedavi süreci içinde ölen hastalar da, çıkan hasta sayısı içinde sayılır.

Maksimum Yatılan Gün Sayısı: Hastanenin, yatak sayısına göre belirlenen bir zaman dilimi içinde en fazla verebileceği yatış hizmetidir. Yatak sayısı ile tanımlanan zaman dilimindeki gün sayısının çarpımı ile bulunur. Bu değer, hastanenin yatışlı hizmetler toplam kapasitesini vermektedir.

Yatılan Gün Sayısı: Hastaların, belirli bir zaman diliminde hastanede yattıkları günlerin toplamıdır. Hesaplamasında hastanın girip çıktığı günlerden sadece girdiği gün sayılır, çıkış günü hesaba dahil edilmez. Aynı gün yatıp çıkan hastalar için yatış günü sayısı 1 olarak hesaba dahil edilir.

Ortalama Kalış Gün Sayısı: Yatılan toplam gün sayısının, çıkış yapan hasta sayısına bölünmesi ile elde edilir. Çıkış yapan hasta sayısına, ölen hastalar da dahil edilir.

Yatan Hasta Oranı: Bir yılda hastane polikliniklerine başvuran hastaların ne kadarının yatırılarak tedavi edildiğini gösterir. Yatan hastaların sayısının, poliklinik toplam sayısına bölünüp 100 ile çarpılması ile elde edilir.

Yatak Devir Hızı: Bir yatağın, yılda kaç hasta tarafından kullanıldığını gösterir. Yatan hasta sayısının, yatak sayısına bölünmesi ile elde edilir. Bu hesaplamada, yoğun bakım hastaları ile yoğun bakım yatak sayıları hariç tutulur. Zira yoğun bakımların niteliği farklı olduğu için, hesapları da kendi içinde ayrıca tutulur.

Devir Aralığı: Gün bazında sonuç verir. Bir hasta yatağının belirlenen zaman dilimi içinde ortalama kaç gün boş kaldığını gösterir. Maksimum yatılan gün sayısından (kapasite) yatılan gün sayısı (fiili yatış toplamı) düşülerek, çıkan hasta sayısına (ölüm dahil) bölünerek elde edilir.

Yatak Doluluk Oranı: Temel verilerdendir. Belirli bir zaman diliminde, hasta yataklarının hastalar tarafından ne oranda kullanıldığını gösterir. Yatılan gün sayısının 100 ile çarpıldıktan sonra, söz konusu dönemdeki maksimum yatılan gün sayısına bölünmesi ile elde edilir. Oran ne kadar yüksekse, yatak kapasitesinin o kadar efektif kullanıldığını gösterir.

2.7 Dışarıya Satılan Sağlık Hizmeti

Yukarıda, sağlıkta dışarıdan hizmet temin ederken, doğrudan sağlığa dayalı hizmetin temininin bazı eleştirileri de beraberinde getirdiğinden bahsetmiştik. Bununla birlikte, bazı durumlarda bu hizmetin temini kaçınılmaz, hatta bilimsel açıdan zaruri hale gelebilmektedir.

Örneğin ileri teknoloji cihazlar veya çok gelişmiş laboratuvar ekipmanı kurmak gereken bazı testler söz konusudur. Bu gibi hizmetleri, çok yüksek düzeyli tıbbi hizmetler üreten kuruluşlardan almak, bazı durumlarda ciddi avantajlar teşkil edebilir.

Çalışmanın yapıldığı kurum, bu konuda uluslararası bilinirliği olan bir üniversite hastanesi olduğu için, diğer devlet ve bazı üniversite hastaneleri ile özel sağlık kuruluşlarına, tıbbi hizmet satışı gerçekleştirmektedir. Bu hizmetlerden elde edilen gelirler, genel gelirler içinde hissedilir bir paya sahip olup, bu konuda hizmet skalasını geliştirmek ve müşteri portföyünü güçlendirmek amacıyla bazı çalışmalar da yapılmıştır.

Dışarıya satılan bu tıbbi hizmetlerin başında, yüksek hassasiyetli laboratuvar testleri, bazı görüntüleme hizmetleri ve ikinci tıbbi görüş gibi hizmetler gelmektedir.

Kuruluşun köklü yapısı, sektördeki bilinirliği ve güvenilirliği ve ek olarak rakip bir kuruluş olmak yerine, eğitsel-sosyal bir kamu kuruluşu olması sebebiyle, hizmetlerini pazarlaması kolay olabilmektedir. Öte yandan hizmet kalitesinde bir sorun olmamakla birlikte, pazarlama ve tahsilat takibi konusunda çeşitli sıkıntılar yaşandığı dönemler olmuştur. Zaten kurumda yapılan çalışmaların içinde, sağlık hizmetinin diğer kuruluşlara satışı konusu da ayrıca ele alınmıştır.

2.8 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

Dışarıdan bazı hizmetleri temin etme ve dış kaynaklardan yararlanma yani outsourcing kavramı, literatüre ilk olarak 1980'lerde girmiştir (Tutar, İnaç, Güner, 2006). Temel bir tanımlama olarak dış hizmet kaynaklarının kullanımı, kurumun kendisinin üretmekte olduğu hizmeti, bir başka kurumdan anlaşmalı olarak temin etmesidir (Akdağ, Mollahaliloğlu, Gürsöz, Arı, Öncül, 2010).

Dış hizmet kullanımı uygulamaları çok eskiye dayanmakla birlikte, son yıllarda verimlilik, uzmanlaşma ve maliyetler gibi çeşitli sebeplerle, işletmeler tarafından sıkça tercih edilmeye başlanmıştır. Bir diğer deyişle, işletmeler yapmak üzere kuruldukları işi en iyi şekilde yapmak ve bu konuya daha iyi odaklanabilmek amacıyla, çekirdek faaliyetlerinin dışındaki işleri dışarıdan almaya yönelmiştir. Bu yöntem, duruma göre hem planlama, hem koordinasyon ve hem de kontrol faaliyetlerini kolaylaştıran bir yöntemdir (Ecerkale , Kovancı, 2005; Koçel, 1995).

Dışarıdan fayda ve hizmet temini, işletmelerin maliyetlerinde önemli bir pozitif etki yapmakta, bu alanda uzmanlaşmış kuruluşların deneyim ve birikimlerinden yararlanmayı sağlamakta ve dolayısıyla verilen hizmet kalitesini yükseltmeye imkan vermektedir. Böylelikle işletmeler esas faaliyet alanlarına yoğunlaşarak, kendi ürün ve hizmet gamını geliştirme, avantajlı mal ve hizmetler sunma imkanı bulurlar (Koçel, 1995).

Sağlık hizmetleri, personel yoğun bir faaliyettir. Söz konusu personel, son derece kalifiye olduğu için, bu hizmetin odağında yer almayan personelin dışarıdan temini, önemli bir maliyet avantajını getirmektedir. Ayrıca, üretilen hizmetin sunum performansını artırmak amacıyla dışarıdan hizmet alımı, gelişmiş ülkelerin bir çoğunda uygulanan bir yöntemdir (Liu, Hotchkiss, Bose, 2007). Temel hizmetin dışında kalan hizmetlerin dışarıdan temini, personel giderlerini kontrol altına alma konusunda önemli bir faktördür. Bu yöntemle ayrıca, söz konusu personelin ön

eğitimlerini gerçekleştirmek gibi hem zaman kaybettirici ve hem de maliyet artırıcı etkilerden kurtulmak da mümkün olabilmektedir.

Ülkemizde sağlık sektöründe dışarıdan hizmet temini, temizlik ve yemek gibi, hastanenin asli işlevleri dışında kalan hizmetler ile sınırlı olarak başlamıştır (Aslı, Yanık, Kıyak, 2012). Bununla birlikte son dönemlerde, özel güvenlik, bilgi işlem, hasta yönlendirme, danışmanlık, bakım onarım ve teknik hizmetlere ek olarak, MR, BT, laboratuvar hizmetleri gibi tıbbi alanlara yönelik faaliyetleri de içine alarak genişlemiştir. Tıp dışı alanlarda dışarıdan hizmet kullanımı pozitif etki sağlarken, tıbbi hizmetler konusunda dışarıdan hizmet temini, işin doğası ve işletmenin kuruluş amaçları sebebiyle hayli eleştirilmektedir (Vining , Globerman, 1999).

Dışarıdan hizmet temini konusunda çeşitli avantajlar ve dezavantajlar söz konusudur. Bu avantajları sıralamak gerekirse (Akdağ et al., 2010; Eren, 2011; Ergin , şahin, 2005; Fernndez-Navarrete, de la Torre, Pomed, Lambn, 1996; Kavuncubaşı , Yıldıırım, 2012; Koçel, 1995);

1. Yönetimde esneklik avantajı
2. Verimlilik avantajı
3. Rekabet avantajı
4. Hasta ve çalışan tatmini avantajı
5. Maliyetleri azaltma avantajı
6. Yönetsel organizasyonu kolaylaştırma avantajı
7. Temel faaliyet ve yeteneklere odaklanma avantajı
8. Gelişen tıp teknolojilerini takip etme ve kullanabilme avantajı
9. Hizmet kalitesini artırma avantajı
10. Kaynak dağılımını optimize etme avantajı
11. Çeşitli riskleri azaltma avantajı
12. Zaman tasarrufu avantajı
13. Organizasyonel küçülmeyi ve dinamik yapıya kavuşmayı sağlama avantajı
14. Toplam kalite yönetimine katkı avantajı
15. Hizmet sürekliğini sağlama

Bu avantajlara rağmen, dışarıdan hizmet temininin bazı riskleri ve dezavantajları da mevcuttur. Bu dezavantajları sıralamak gerekirse (Akdoğan , irli, 2008; Fernndez-Navarrete et al., 1996; Vining , Globerman, 1999);

1. Dış hizmet satıcılarına bağımlılık riski
2. İşten çıkarmalar
3. Stratejik becerilerin ve yönetsel kontrolün kaybedilmesi riski
4. Zaman içinde maliyetleri daha da artırma olasılığı
5. Hizmet sağlayıcı ile kontrata dayalı problemler
6. Kurum asli personeli ile hizmet temini yoluyla alınan personel arasındaki problemler
7. İşletmenin gizli bilgilerinin yayılmasına ilişkin riskler
8. Yasal ve vergisel sorunlar

Tüm bu risk ve dezavantajlara ek olarak kurum kültürünün zaman içinde aşınarak erozyona uğraması, değişken personel yapısı sebebiyle kurumsal hafızanın zayıflaması gibi bazı ek risklerden de söz edilebilir.

Yapılan bir araştırmaya göre, yöneticilerin dışarıdan hizmet temini konusunda bazı riskleri diğerlerine göre önemli buldukları görülmüştür. Buna göre yöneticiler, %93,8 oranda işletmenin üretim yeteneğini kaybetme, %90 oranında hizmet sağlayıcı kuruluşa artan bağlılık, %51.3 oranında personelin kontrolünü kaybetme, %50 oranında işletmenin esnekliğini kaybetme, %42.5 oranında niteliksiz tedarikçi seçimi ve %18.8 oranında da bilgi güvenliği riski ihtimali raporlamıştır (Yigit, Tengilimoglu, Kisa, Younis, 2007).

Bütün bunların ışığında, hastanelerde gerek asli iş ve gerekse tali işler konusunda dışarıdan hizmet satın alınmasının, maliyetlerde pozitif bir etki sağladığı söylenebilir. Bununla birlikte, tıbbi alandaki hizmetlerin dışarıdan sağlanmasının getireceği ciddi risklerin olduğu da ortadadır. Bu çerçevede, dışarıdan hizmet temininin hangi uygulama ve koşullarda gerçekten gerektiği konusunda ciddi bir çalışma yapılmalı, bu faaliyetin verimliliği artırıp artırmayacağı iyi etüt edilmelidir. Öte yandan görünür maliyetlere ek olarak gizli maliyetlerin olup olmadığı, zaman içinde ortaya çıkabilecek ekstra maliyetlerin ne kadarlık bir risk oluşturduğu ve muhtelif hukuki riskler de iyice araştırılmalı ve dışarıdan hizmet temin kararı, bu araştırmaların sonrasında verilmelidir. Kurumların bu konuda düşebileceği en önemli hata, kısa vadeli maliyet avantajları için dışarıdan hizmet alımı yöntemini tercih olur. Zira bu kararlar verilirken, zaman içindeki maliyetler, verimlilik maliyetleri, hizmet kalitesi maliyetleri ve hasta güvenliği gibi konular da göz önünde tutulmalıdır (Aslı et al., 2012)

Görünür maliyetlerin dışında kalan ve zaman içinde ortaya çıkan görünmez maliyetler ve çalışan haklarına dayalı hukuki riskler konuları oldukça önemlidir. Nitekim bu çalışmanın yapıldığı üniversite hastanesinde, hizmet alımı ile çalıştırılan personelin bazı hukuki hakları ile ilgili önemli bir durum oluşmuş ve bu sorun, ciddi bir maliyet ve hukuki riski de beraberinde getirmiş, düzeltilmesi için de ciddi bir zaman ve para harcanmıştır.

Benzer şekilde çalışan hakları, dış faktörler ve özellikle devletin çok etkin ve güçlü yaptırımlarının olduğu bir alandır. Dolayısıyla devletten gelebilecek her türlü yenilik, revizyon ve haklara yönelik iyileştirmenin, zaman içinde hastanelerin genel maliyetlerine yansması kaçınılmazdır. Bilindiği gibi son yıllarda kamuoyunda taşeron işçi olarak bilinen kamudaki hizmet alım personelinin, kurumların asli personeli olarak görev yapması konusunda ciddi çalışmalar yürütülmektedir. Bu da, zaman içinde ortaya çıkabilecek gizli maliyet riskine bir örnek teşkil etmektedir. Zira maliyetleri ucuz diye iyice etüt edilmeyip verimlilik parametresi göz ardı edilerek temin edilen personelin, kurumlar için artık kalıcı asli personel pozisyonuna geçmesi ihtimali kuvvetlidir ve bu durum da, pozitif olan maliyet etkisini, bir anda ciddi anlamda negatif yüke dönüştürebilecek potansiyele sahiptir.

Hastanelerin personel yoğun bir işletme olduğuna daha önce değinmiştik. Bu da, kaçınılmaz olarak bazı hizmetlerin dışarıdan teminini zorunlu hale getirmektedir. Çalışmanın yapıldığı hastanede, 2016 yılı rakamları ile toplam genel üretim giderleri 271.5 milyon TL olarak gerçekleşirken, bu rakamın 91 milyon TL kısmı, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerdir. Bu 91 milyon rakamının bir kısmı bakım onarım, ulaşım gibi hizmetlere ayrılırken, %85'i ise doğrudan personel istihdamı şeklindedir. Yani üretim giderlerinin %28'i dışarıdan sağlanan personel hizmeti ile gerçekleşmiştir. Bu kuruluştaki dışarıdan sağlanan personel hizmetinin asli faaliyet alanında yani sağlık hizmetinin doğrudan üretiminde hiç kullanılmadığı düşünüldüğünde, bu oranın ne kadar yüksek olduğu daha iyi anlaşılacaktır.

Çalışmanın yapıldığı kuruluştaki dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerden personel giderlerinin maddi değeri, asgari ücret rakamlarına endeksli olarak sözleşmeye bağlanmıştır. 2016 yılı başında asgari ücrete gelen %30'luk zam, bir anda bu istihdam maliyetini %30 artırmış, bu da hizmet üretim maliyetleri üzerinde ciddi bir baskı oluşturmuştur. Nitekim üretilen sağlık hizmetlerine SUT tarifesi üzerinden zam yapılmadığı için, bir çok benzer durumdaki kuruluştaki olduğu gibi, bu

hastanede de ödemeler dengesi bozulmuş, mevcut nakit akışları ile ödemeler sağlanamaz hale gelmiş ve bu durum, yatırımlara ve hizmet kalitesine olumsuz etki etmiştir.

Sonuç olarak, kısa vadede avantajlı gibi görülen hizmetin dışarıdan temini, iyi planlanarak gerçekleştirildiği zaman avantajdır. Buna karşılık, mevzuat, sözleşme, sosyal ve siyasal riskler her zaman mevcuttur ve salt kısa vadeli maliyet avantajı bazında yapılacak değerlendirmeler, uzun vadede ciddi riskleri de beraberinde getirecektir.



3. HASTANELERDE YÖNETİM MUHASEBESİ BİRİMİNİN KURULMASI: ÜNİVERSİTE HASTANESİNDE BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde, büyük bir üniversite hastanesinde kurulan yönetim muhasebesi biriminin, 2 yıllık bir faaliyet dönemi içinde yaptığı çalışmalar değerlendirilecektir. Bu değerlendirmeler yapılırken, önceki dönem verileri ile karşılaştırmalar yapılacak, olası muhasebesel riskler konusunda yapılan yönetim bilgilendirmelerine yer verilecek ve yönetim muhasebesi biriminin sağlayabileceği faydalar değerlendirilecektir.

Yönetim muhasebesi biriminin faaliyet alanının genişliği konusuna önceki bölümlerde değinilmiştir. Bu çalışmada, birimin tüm faaliyetleri konusunda ayrıntılı bilgi vermek mümkün olmadığı için, bu konularda özet başlıklar verilmiş ve birimin faaliyet alanındaki konulardan denetim ve iç kontrol sistemlerine yönelik olan çalışmalar üzerinde yoğunlaşmıştır.

Bu çalışmalar sırasında karşılaşılan riskler, gereken muhasebe düzeltmeleri, üst yönetim bilgilendirmeleri ve karşılaştırmalar ayrıntılı olarak ele alınırken, çalışmanın son kısmında da, birimin yönetim muhasebesi işlevlerine uygun diğer çalışmalarına kısa başlıklar halinde değinilmiştir.

3.1 Çalışmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın öncelikli amacı, hastane işletmelerinde mali süreçlerin tamamını bir bütün olarak ele alan ve yönetim kademesi ile kurmay bir ilişki içinde olan yönetim muhasebesi birimlerinin sağlayabileceği faydaları ölçmek ve bu birimlerin temel çalışma alanlarına ilişkin bir uygulama örneği oluşturmaktır.

Hastane işletmelerinde muhasebe fonksiyonu genellikle ayrı bir departman olarak yer alır ve faaliyetlerini ağırlıklı olarak vergisel mevzuata yönelik olarak yürütür. Muhasebe birimleri, gelecek döneme ilişkin projeksiyon yapmaz veya yapsa da, bu projeksiyonlar çok kısıtlı çerçevede kalır. Bu yönüyle, kurmay bir faaliyet değil operasyonel bir faaliyet yürütür. Benzer şekilde donanım ve stoklarla ilgilenen departman da, sadece kendi faaliyet alanı ile ilgili olarak işlemleri yürütür ve işletmenin stok politikalarına ya da gelecek dönem yatırımlarına ilişkin kurmay faaliyet yürütmez.

Benzer bir durum, gelir/fatura birimi için de, personel/bordro birimi için de ve varsa diğer birimler için de geçerlidir ve her birim, kendileri için tanımlanan alanda işlemlerini yürüterek, düzenli veya düzensiz olarak istenen raporları oluşturup, üst yönetime sunarlar. Bu birimler arasında kurmay ilişkiler kurması beklenen finans birimi bile çoğu zaman bu rolü üstlenemez ve faaliyetlerini ödemeler dengesi üzerinde yoğunlaştırır.

Hastaneler için önerilen yönetim muhasebesi birimi ise, tüm bu birimler arasındaki seperasyondan etkilenmeyerek, üretilen bilgi ve raporları ilgili birimlerden temin ederek analiz eder ve yönetim ile paylaşır. Yönetim muhasebesi birimi bu süreçte doğrudan yönetimin bir parçası olmaz, buna karşılık yönetim unsurlarına (verecekleri kararlar için) çok yönlü bilgi ve öneri servisi yapar. Yönetim muhasebesi birimi ayrıca olası denetim risklerini de düzenli olarak inceleyerek, yönetim için bir erken uyarı mekanizması rolü üstlenir.

Bu çalışmada, bahsedilen faaliyetler için oluşturulan yönetim muhasebesi biriminin, işletme yönetim sürecine ve işletme performansına katkıları değerlendirilecek ve hastanelerde böyle bir birimin oluşturulmasına gerek olup olmadığı sorusuna yanıt aranacaktır.

3.2 Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları

Çalışmanın yapıldığı kurum, bir devlet üniversitesi hastanesidir. Genellikle hastanelerin tıbbi mevzuatı aynı veya benzer olmakla birlikte, devlet üniversitesi hastanelerinin yönetsel ve mali mevzuat hükümleri özel hastanelere göre biraz farklıdır. Benzer şekilde devlet hastaneleri ile üniversite hastanelerinin idari yapıları da bazı farklılıklar gösterebilmektedir.

Her üç tip hastanenin finansal yapısı da birbirinden ciddi ölçüde farklı olmakla birlikte, mali işlerin akışı genel olarak benzerdir. Bu çerçevede üniversite hastanesinde veya özel hastanede kurulacak yönetim muhasebesi birimleri arasında çok büyük farklılıklar beklenmemelidir. Buna karşılık, hastanenin finansal yapısı ve uygulama mevzuatında farklılıklar görülebilir.

Örneğin her üç hastane modelinde de Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) çok önemli yer tutarken, üniversite hastanelerinde 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu da (2547 Sayılı YÖK Kanunu, 1981) önemli roller üstlenebilmektedir. Benzer şekilde 3065 sayılı KDV kanunu (KDV Kanunu, 1984), üniversite hastaneleri için bazı

farklılıklar getirirken, özel hastaneler için de Özel Hastaneler Yönetmeliği önemli bir rol oynar. Denetim açısından özel hastaneler vergisel mali mevzuata tabi olurken, üniversite hastaneleri ve devlet hastaneleri için 5018 sayılı kanun önemli bir rol üstlenir.

Bütün bunların ışığında, oluşturulacak yönetim muhasebesi birimlerinin, hastanenin büyüklüğü, finansal yapısı, hedefleri ve tabi olduğu mevzuat göz önünde tutularak oluşturulması doğru olacaktır. Bu çalışmada, büyük bir üniversite hastanesi için kurgulanıp faaliyete geçirilen bir model değerlendirilmiştir.

3.3 Uygulanan Yöntem

Çalışmada, öncelikle hastanenin son 24 aylık mali verileri gözden geçirilmiş ve bu tablolarda yer alan giderler, gelirler ve stoklar konusunda yetkili personel ile görüşmeler yapılmıştır. Daha sonra mali tablolar ile yetkili personelden elde edilen bilgiler göz önünde tutularak, hastane yönetimi ile görüşmeler yapılmıştır.

Ardından hastanenin mali işleyişini belirleyen mevzuat gözden geçirilmiş ve bu çerçevede, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun döner sermayeleri ilgilendiren 58. Maddesi ile gelirin üretilmesindeki temel mevzuat olan Sağlık Uygulama Tebliği üzerinde değerlendirme çalışmaları yürütülmüştür.

Mevzuat araştırmasından sonra, hastanenin hiyerarşik yapısı ve birimlere ait görev tanımları ile iş akışları kontrol edilmiş ve birimler arası bilgi iletişim protokolleri değerlendirilerek, yönetim muhasebesi biriminin temel çalışma ilkeleri ve yetki alanlarına ilişkin iç mevzuat oluşturulduktan sonra, birimin amaçları, görev tanımları ve çalışma ilkeleri konusunda hastane üst yönetimine bir brifing verilmiştir. Yönetimin faaliyete geçme kararını takiben çalışmalar başlatılmış ve 01/07/2015 tarihi itibarıyla birim fiili olarak faaliyetlerine başlamıştır.

3.4 Çalışmanın Yapıldığı Hastane ile İlgili Genel Bilgiler

Çalışmanın yapıldığı işletme, bin üzeri yatak kapasitesine sahip bir hastanedir. Mali açıdan hiyerarşik yapılanması incelendiğinde, harcama yetkilisi olan bir Dekan ve gerçekleştirme görevlerini yürüten bir başhekim ve bu başhekime bağlı başhekim yardımcılarında oluşmaktadır.

Kuruluş büyük bir hastane olduğu için, her bir başhekim yardımcısı ayrı bir süreci yürütmektedir. Bu süreçlerden bazılarını tıbbi işler ya da altyapı faaliyetleri oluşturmaktır. Temel olarak mali süreçler biri gelir, biri gider ve birisi de stok faaliyetleri olmak üzere üç ayrı başhekim yardımcısına bağlı olarak yürütülmektedir. Bu başhekim yardımcıları alanlarındaki faaliyetleri koordine etmekle birlikte, tüm mali süreçlerin operasyonel sorumlusu başhekim ve karar yetkilisi ise, bir fakülte hastanesi olması sebebiyle Dekandır. Aşağıda, söz konusu süreçler ve özet olarak temel işlevleri yer almaktadır. Bu süreçlerden çalışmada konu edilen alt birimlerin detaylarına, ilerleyen kısımlarda değinilecektir.

3.4.1 Gelir İdaresi Süreç Yönetimi

Hastanenin gelir getirici tüm faaliyetlerini yürüten birimdir ve bir başhekim yardımcısı koordinasyonu altında çalışır. Gelir idaresi süreç yönetiminde, SGK fatura birimi, SGK mutabakat birimi, diğer kurumlar fatura birimi ve birim sekreteryası yer almaktadır. Yönetim muhasebesi birimi faaliyete geçtikten sonra, bu birim üzerinde bazı yeniden yapılandırma faaliyetleri yürütülerek, alt birim sayısı artırılmıştır. Bu detaylara, çalışmanın ilerleyen kısımlarında ayrıca değinilecektir.

SGK faturalama birimi, asıl gelir üretim kaynağıdır. Kurum gelirlerinin %85'inden fazlası SGK'dan sağlandığı için, bu birim diğerlerine göre daha büyük önem taşımaktadır. SGK fatura birimi personelinin yaklaşık yarısı merkezi olarak konumlandırılırken, kalan kısmı da sahada, hizmetin üretildiği noktalara dağıtılmıştır. Saha personeli, hastanın gördüğü tetkik tedavilere ilişkin ön girişleri yaptıktan sonra, merkez birim tarafından bu faturalar hem usul ve hem de esasa ilişkin olarak kontrol edilmekte, gerekli sonlandırmalar yapılmakta ve SGK MEDULA sistemine çevrim içi olarak yüklenmektedir.

Gelir idaresi sekreteryası bölümü ise, alacakların takibi, gelir istatistikleri, laboratuvar istatistikleri, HBYS istatistikleri gibi rutin faaliyetleri yürütürken, özel durumlar için çözümler de üretmektedir.

3.4.2 Gider İdaresi Süreç Yönetimi

Hastanenin yaptığı harcamaların yürütüldüğü birimdir. Stok teminleri, bakım onarım, personel giderleri ve diğer gider faaliyetleri bu birim tarafından yürütülür. Sürecin başında bir başhekim yardımcısı, süreç yöneticisi sıfatıyla yer alır ve başhekimlik ile koordinasyonu yürütür.

Gider idaresinin kendi içinde alt bölümleri vardır. İşletme bir üniversite hastanesi olduğu için, faaliyetlerinde kamu denetimine tabidir. Dolayısıyla, mal ve hizmet teminine yönelik faaliyetler, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu çerçevesinde yürütülür. Gider idaresi, hangi mal ve hizmetlerin temin edileceğine karar vermez. Temin ön hazırlıkları başka bir süreç yönetimi tarafından yapılır ve her hafta düzenli olarak yapılan satın alma karar toplantısında yönetim tarafından karara bağlanarak gider idaresine yönlendirilir.

Gider idaresi süreç yönetimi, kendisine yönetici imzasından geçmiş olarak gelen temin talimatlarını çeşitli yöntemlerle gerçekleştirir. Teminler genel olarak üç ana grupta ele alınır. İlki, planlı ve uzun süreli teminler olan ihalelerdir. İkinci grupta doğrudan temin ihaleleri ve son grupta da, ağırlıklı olarak tıbbi teminlere yönelik acil alımlar yer alır. Bu ayrı temin modelleri, birim içindeki ayrı şubeler tarafından yürütülür.

Gider idaresi içinde bazı diğer birimler de yer alır. Bu birimler arasında en önemlisi tahakkuk birimidir ve bu birimde, gerçekleşen ihalelerin evrakları hazırlanarak, muhasebe girişleri yapılır. Ödemeler ve ödeme planlaması, normal şartlar altında gider idaresinin görev alanında olmakla birlikte, işletmenin kamusal kuruluş olması sebebiyle bu ödemeler, eski adıyla saymanlık ve 5018 sayılı kanundaki adıyla mali hizmetler birimi tarafından yürütülür.

Gider idaresi içinde yer alan diğer bir birim ise sözleşme birimidir ve uzun süreli ihaleler veya satın almalara ilişkin şartname, yürürlük ve benzeri sözleşmeler de bu birim tarafından gerçekleştirilir.

3.4.3 Taşınır Mal Süreç Yönetimi

Taşınır mal süreç yönetimi, hastanedeki stokların ve demirbaşların takip işlemlerini yürüten birimdir. Bir başhekim yardımcısı yönetiminde organize olmuştur ve kendi içinde birkaç önemli alt birime ayrılır.

Bu alt birimlerden en önemlisi eczane birimidir. Bir hastane için ilaçların stoklarının takibi ve yenilenmesi, kritik önemde bir faaliyettir. TMY, eczane aracılığıyla depo ve ara depolardaki ilaçların ve bazı medikal malzemelerin takibini yapar. Kritik seviye altına düşen ilaçlar için listeler oluşturur ve bu listeleri, satın alma süreci için hazırlar.

Tıbbi malzeme temini ise ilaç gibi önemli bir konudur ve bu konuyla da yine TMY ilgilenir. TMY, ameliyat ve operasyonlarda kullanılacak tıbbi malzeme, protez vb. unsurlar ile ilgili talepleri toplar, bu ürünlerin sağlıkta kullanılabilirliğini ve SGK tarafından ödenip ödenmediğini (faturalanabilirliğini) araştırır ve temini gereken malzemeleri satın alma süreci için hazırlar. Gerek ilaç, gerek malzeme ve gerekse diğer mallar, TMY içinde yer alan talep değerlendirme biriminde toplanır, organize edilir ve ilgili alt birimlere dağıtılır.

Mevzuata göre TMY içinde olmadığı halde, bu süreç ile koordineli olarak çalışan ve alt birim olarak değerlendirilebilecek bir diğer birim de demirbaşlar ile ilgili kayıtların takip ve zimmet işlerinin yapıldığı ayniyat birimidir. Bu birimde, hastanede kullanılan demirbaşların takibi yapılır. Bu işlemler esnasında Taşınır Mal Yönetmeliği (Taşınır Mal Yönetmeliği, 2006) esas alınır.

Mevzuat hükümlerine göre TMY içinde olmadığı halde, bu süreç ile koordineli olarak çalışan ve alt birim olarak değerlendirilebilecek bir diğer birim de biyomedikal atölyesidir. Bu birim, mühendis ve teknisyenlerden oluşur ve garanti süresi bitmiş olan medikal cihazlar ile ilgili tamir, bakım veya parça değişikliği gibi işlemleri gerçekleştirme veya alınacak yedek parçalar ile ilgili şartnameleri hazırlama görevini üstlenir.

3.4.4 Saymanlık ve Vezne Hizmetleri Birimi

Hastanede yapılan hizmetlerin önemli bir kısmı SGK'ya faturalanmakla birlikte, bazı durumlarda hastalar tarafından fark ödeme yapılması gerekmektedir. Bu sebeple, her kliniğe olmasa da, belli başlı noktalarda para tahsilat vezneleri yer almaktadır. Bu veznelerde hem kredi kartı ve hem de nakit tahsilat yapılmaktadır. Nakit olarak biriken tutarlar, merkez veznede birleştirilir ve gün sonlarında bankaya yatırılır.

Benzer şekilde her gün banka hesaplarına yatan çeşitli miktarda tahsilatlar, dekont çözümü adı altında günlük olarak muhasebeleştirilir ve bu da merkez veznenin olduğu birimden yapılır. Bu birimde ayrıca hastalara yapılacak geri ödemeler (reddiyatlar) gerçekleştirilmektedir.

Gerek dekont çözümü ve gerekse vezne faaliyetlerinin yapıldığı bu birime saymanlık denir. İşletme bir üniversite hastanesi olduğu için, merkez saymanlığa ek olarak bir şube saymanlık da hastane içinde yer almaktadır. Bu birim, dekont

çözömlerleri, tahsilat ve reddiyatlar ve ek olarak gñnlük dñzenlenen muhasebe fişlerinin kontrol edilerek onaylanması faaliyetlerini yñrñtñr.

Merkez saymanlık ise kurumun yaptığı ihalelere ve yñklñ giderlere ilişkin ödemeleri gerçekleştirir. İşletme bir kamu kuruluşu olduğu için, 5018 sayılı kanun çerçevesinde denetime tabidir ve buna uygun olarak, muhasebe faaliyetlerinin kontrolñ, eski adıyla saymanlık, kanundaki yeni adıyla muhasebe yetkilisi tarafından yapılmak zorundadır. Nakit ve kredi kartı tahsilatları, SGK dışı gelir tahakkukları ve tüm ödemeler bu birimden geçtiği için, saymanlık birimleri kamu ve üniversite hastaneleri için bir nevi finans birimi rolñ oynamaktadır.

Yönetim muhasebesi birimi zaman içinde ödeme planları ve nakit bütçeleri için bazı çalışmalar yapmakla birlikte, tahsilat ve ödeme faaliyetleri kanunlar çerçevesinde bu birimlere ait olarak yñrñtñlmektedir.

3.5 Birim Kuruluş Süreci

İşletmede yönetim muhasebesi biriminin kurulması fikri 2012-2013 yıllarına dayanmakla birlikte, fiili kuruluş 2015 yılı ortasında gerçekleşmiştir. Önceki dönemlerde gerek 5018 sayılı kanun ve gerekse üniversite hastanesinin yönetsel modeli sebebiyle, bir yönetim muhasebesi yerine ön muhasebe birimi planlanmıştır. Fakat zaman içinde ön muhasebe biriminin yapması gereken işlerin bir kısmının saymanlık ve veznelerce yñrñtñldñđñ, klasik anlamda bir satış/pazarlama modelinin olmadığı ve ön muhasebe kavramının aslında işletme yönetiminin beklediği 'kurmay faaliyetleri' yñrñtemeyeceği anlaşıldığından ikinci model planlanmıştır.

Bu modelde birimin çalışma alanı olarak standart dışı mali tablolar ve çeşitli istatistikler ile, günlük muhasebe kayıtlarının kontrolñ planlanmıştır. Bu çerçevede birimin genel çalışma alanı olarak, finansal fiş kontrolñ, analiz ve raporlama faaliyetleri öngörñlmñştñr. Fakat bu görev kapsamında yer alan muhasebe fişlerinin kontrolñ zaten mevzuat gereği mali hizmetler birimi tarafından yñrñtñlmekte olduğundan, üstelik bu faaliyetler için klasik hastane personeli yerine nitelikli muhasebe personeli gereği olduğu anlaşıldığından, bu model de hayata geçmemiştir. Üstüne üstlük yönetimin temel talebinin işletmenin mali politikalarını oluşturma konusunda danışmanlık hizmeti beklemesi olması, buna karşılık planlanan modelin mali hizmetler biriminin düşük profilli bir versiyonu olması sebebiyle, bu modelin beklentileri karşılayamayacağı anlaşılmıştır.

Üçüncü aşamada ise bir yönetim muhasebesi biriminin kurulması düşünülmüştür. Bu birimin birden fazla sürecin mali koordinasyonunu gerektiren işlerinin yürütülmesi, gerek bütçeleme ve gerekse denetim konusunda etkin bir rol alması planlanmış, bunun yanı sıra yatırım programı ve gelir artırıcı faaliyetler konusunda çalışmalar yapması ve tüm bu konularda, hastane yönetimiyle kurmay ilişki modeli kurması planlanmıştır.

Taleplerin gelişmesi ve beklentinin yükselmesi sonucu, ilk başlarda 1 veya 2 kişi olarak planlanan birim personel sayısı artmış ve kalifikasyon da ciddi ölçüde yükselmiştir. Bu çerçevede bir mali müşavir koordinasyonunda birim kuruluş süreci başlatılmış olup, bu sürecin aşamalarına aşağıda değinilecektir.

3.5.1 Personel tespiti ve görevlendirmelerin yapılması

Büyük ölçekli bir üniversite hastanesinde yönetim muhasebesi kurmak için, öncelikle birim koordinatörü olarak bir mali müşavir veya eşdeğer bilgi düzeyinde personel arayışına girilmiş, üniversitenin başka bir biriminde görevli olan donanımlı bir personel, 2547 sayılı kanununun 13 b/4 maddesi uyarınca hastane başhekimliğinde görevlendirilmiştir.

Bunun ardından, yukarıda sayılan gelir, gider ve taşınır mal yönetimi süreçlerinden, süreç akışına hakim birer personelin kaydırılması düşünülmüştür. Bu personele ek olarak HBYS bilgi sistemi konusunda uzman bir personel ve son olarak da saymanlık birimlerinden genel muhasebe akışı konusunda deneyimli bir personelin aktarılması planlanmıştır. Böylelikle hastanede mali süreçlerle ilgili olan ve kritik önemdeki her birimden bir personelin bir araya getirilmesi ve bu personeller yoluyla, ilgili süreçlerle olan bilgi akışının hızlandırılması hedeflenmiştir.

Personelin görevlendirilmesi aşamasına geçildiğinde, birimlerden personel transferi konusunda önemli bir dirençle karşılaşmış ve sadece bazı birimlerden personel transfer edilebilmiş, kalan personel de muhasebe konusunda lise veya üniversitede eğitim görmüş personelden seçilmiştir.

Sonuç olarak bir mali müşavir koordinasyonunda, ikisi birim deneyimine haiz ve diğerleri de temel muhasebe bilgisine sahip 5 personel ile birimin gayri resmi kuruluşu gerçekleşmiş ve faaliyetlerine başlamıştır.

3.5.2 Çalışma yeri ve ekipmanın temini

Hastanelerde temini en zor olan konulardan birisi, ideal çalışma yeridir. Birimin faaliyette bulunacağı işletme bir üniversite hastanesi olduğu için, aynı yerde hem idari/mali hizmetler, hem tıbbi hizmetler ve hem de eğitim hizmetleri yürütülmektedir.

Hastanelerde önemli ölçüde yer sıkıntısı bulunmaktadır. Kurulacak birimin yeri ise doğrudan hastanın girip çıkmadığı, eğitim öğretim faaliyetlerinin yürütülmediği alanlardan olmak durumundadır. Bu çerçevede bir yer arayışı sonunda, 5 personele ait bir büyük oda ve birim sorumlusuna ayrı bir oda olmak üzere iki odalık bir yer bulunmuş ve yerleşilmiştir.

Ekipman olarak, 6 adet bilgisayar, biri ağ yazıcısı olmak kaydıyla iki adet yazıcı, sunumlar için bir projeksiyon perdesi ve sair büro demirbaşı temin edilmiştir. Bütün bunlara ek olarak, ortak çalışma alanını sağlamak, yedekleme faaliyetlerini rutinleştirmek gibi amaçlarla, hastane merkezi bilgisayar sisteminden veri depolama amaçlı olarak yeterli miktarda disk alanının tahsisi sağlanmıştır.

Mevcut yazılımlar konusunda, her bir personele ait kullanıcı hesabı ve parolalarının tespiti için ilgili birimlerle yazışmalar yapılmış ve HBYS, DMİS ve gerekli diğer yazılımlar için hesaplar oluşturulmuştur.

3.5.2 Görev tanımı, iş akışı ve yönergelerin oluşturulması

Mevcut idari yapılanmanın yıllardır süregelmesi nedeniyle, yönetim muhasebesi biriminin oluşması ve faaliyete geçmesinde bazı güçlükler yaşanmıştır. Bu çerçevede kurum içi olmak üzere, 2013 ve 2014 yıllarında çeşitli yazışmalar yürütülmüş olmakla birlikte, imzalanmış, onaylanmış ve resmi olarak yürürlüğe girmiş bir yönerge mevcut değildi.

Nitekim bu çalışmanın yapıldığı dönemde de söz konusu resmi hüviyet oluşturulması tamamlanamamıştır. Bununla birlikte, birim kendisi için tanımlanan asli faaliyetleri yerine getirmiş, kontrol ve bilgiye ulaşma konusunda karşılaşılan sıkıntıları hastane üst yönetimini doğrudan bilgilendirme yoluyla aşmıştır.

Birim faaliyetlerinin kapsamı, 5 temel maddede özetlenebilir;

1. Varlıkların ve borçların etkin, verimli ve mevzuata uygun yönetilmesi
2. Nakit akışı konusunda dengenin kurulması
3. Varlıkların kötüye kullanımı ve israfın engellenmesi
4. Karar oluşturma, izleme ve denetim faaliyetleri için üst yönetimin bilgilendirilmesi
5. Büyüme, gelişme ve karlılık için, sağlanan finansmanın koordinasyonu

Birim, bu yukarıda sayılan temel asli işlevleri yerine getirme sürecinde bazı önemli hususlara da riayet etmiştir. Bunlar sırasıyla, yasa ve mevzuat, kurumsal kimlik ve değerler, kalite, açıklık, sürdürülebilirlik, akılcılık, doğruluk, uyumluluk ve koordinasyon, mali disiplin, şeffaflık, sosyal sorumluluk, mesleki etik ve raporlamada hız ve etkinlik olarak sayılabilir.

Birimin mali fonksiyonlarından bazıları ise aşağıdaki gibi maddelenebilir;

1. Hastanenin mali politikalarının belirlenmesi amacıyla gerekli çalışmaların yapılması ve onay sonrası koordinasyon faaliyetlerinin yürütülmesi
2. Finansal kaynakların etkin ve verimli yönetimi için hedef ve stratejiler oluşturulması ve bu amaçla planlama örgütlenme, kontrol ve raporlamaların yürütülmesi
3. Hastanenin mali yapısının güçlendirilmesi ve sürekli olarak izlenebilmesi için, gerekli olan finansal ve faaliyet istatistik raporlarının haftalık, aylık ve yıllık periyotlarla hazırlanması
4. Hastanenin mali ve vergisel yükümlülüklerinin yerine getirildiğinin düzenli kontrolü ve bu konudaki risklerin minimize edilmesi
5. Bütçe hedeflerinin düzenli kontrolü ve sapmaların üst yönetime raporlanması
6. Giderlerde verimlilik ve tasarrufa yönelik çalışmaların yapılması ve üst yönetime raporlanması
7. Tıbbi hizmet istatistiklerinin düzenli olarak izlenmesi ve önemli sapmaların üst yönetime raporlanması
8. Yatırım planlamasına yönelik faaliyetlerin yürütülmesi, mevzuat çerçevesinde bağış, hibe ve kamusal teşviklerin takibi ve raporlanması
9. Birim ve alt birim bazlı raporlamalar ve takiplerin oluşturulması
10. Muhasebeleştirme sürecinde ortaya çıkabilecek denetim risklerinin tespiti ve üst yönetime raporlanması
11. Rutin dışı ve olağanüstü gider kalemlerine ilişkin ön çalışmaların yapılması

12. Hasta/Faaliyet/Gelir sürecine yönelik düzenli istatistik ve projeksiyonların hazırlanması

13. Dönemsel faaliyet raporları ve sunumlarının gerçekleştirilmesi

Yukarıdaki maddelere ek olarak, üst yönetim tarafından verilen diğer mali görevler, finansal kontroller, karşılaştırmalar ve mevzuat araştırmaları da görevler kapsamında sayılabilir. Bunların dışında, yönetim muhasebesinin çalışma alanının genişliği sebebiyle, parayla ilişkilendirilebilen bir çok konu, yönetimin talebiyle veya doğrudan birim inisiyatifleriyle görev kapsamında değerlendirilmiştir.

Birimin faaliyet alanına yönelik çalışmadan sonra, birim personelinin görevleri ve iş akışları oluşturulmuştur. Bu çerçevede, deneyimli personelin bir tanesi sunum ve istatistiklerin oluşturulması sürecine yönlendirilirken, diğer deneyimli personel ise kontrol, diğer birimlerle iletişim ve iç koordinasyonu üstlenmiştir. Kalan üç kişi ise, gerek istatistik ve gerekse kontroller için kendilerine verilen görevleri ve birbirlerinin yaptığı işlerin çapraz kontrolünü üstlenmiştir.

İş tanımlarını müteakip, yapılan faaliyetlere ilişkin iş akış yönergeleri de tanımlanmış ve personel bu konuda bir hizmet içi ön eğitime tabi tutulmuştur. Faaliyet çizelgesi, görev tanımları ve iş akışlarının belli olmasını müteakip, birimde yapılan temel işler için risk değerlemesi yapılmış ve öncelikler belirlenmiştir.

3.6 Karşılaşılan Zorluklar

Yönetim muhasebesi birimi gerek kurulurken ve gerekse faaliyet sürecindeyken, önemli bazı dirençlerle karşılaşmıştır. Bu dirençlerden en önemlisi, kanunda veya iç mevzuatta böyle bir birimin faaliyetine ilişkin tanımlama yapılmamış olmasıdır. Her ne kadar 5018 sayılı kanunun 7. ve 8. Maddeleri ile 55-60 arası maddelerde mali iç kontrol mekanizmasına atıflar olsa da, bu atıflar ağırlıklı olarak hesap verebilme, iç kontrol sistemleri ve denetim süreçleri ile ilintilidir. Yani mevcut mali ve tıbbi mevzuat içinde, yönetim muhasebesini doğrudan işaret edecek bir hüküm yer almamaktadır.

Bununla birlikte, günümüzün modern işletmecilik anlayışı, muhasebenin sadece evrakların kontrolü ve denetiminden ibaret olmadığı, kurmay bir rol üstlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Zaten bu çalışmanın amacı da, yönetim muhasebesi birimlerinin sağlayacağı nicel ve nitel faydaların ölçülmeye çalışılarak, bu birimlere ihtiyaç olup olmadığının tespit edilmesidir. Bu çalışmada ayrıca yönetim

muhasebesi birimlerinin kuruluş süreçleri, karşılaşılan zorluklar, bu zorlukların aşılmasında uygulanan metodlar konusunda literatüre katkı amacını da gütmektedir.

Bu çalışmaya kadar hastane yönetimi, uzunca bir süredir muhasebeye dayalı faaliyetlerin etkinliği ve yönetsel kararlara pozitif etkisi üzerinde araştırma yapmaktaydı. Üçüncü bölümün 5. Maddesinde de değinildiği gibi, birim kurulmadan önce bazı aşamalar yaşanmış ve son olarak, kurmay faaliyetleri üstlenen bir yönetim muhasebesi biriminde karar kılınmıştır. Bunun sebebi, yöneticilerin sadece '**doğru işleyen ve sürekli kontrol edilen muhasebe birimi**' ihtiyacıyla yetinmeyip, muhasebe ile yönetim arasında sürekli bir iletişim ve anlaşılır bir iletişim kodlaması istemesidir. Nitekim hastane yöneticisi olan hekimlerin, tamamen farklı bir disiplin olan muhasebeyi bilmeleri gerekmemektedir. Onların ihtiyaçları, mali süreçlerin kontrolünün yanı sıra, mali fırsatların kendilerine sunulması, mali açıdan daha yararlı kararların alınabilmesi için seçeneklerin sıralanması ve işletmenin kağıt üzerindeki değil, gerçek durumunun sürekli kendilerine raporlanmasıdır.

Bütün bunların ışığında, böyle bir bölüme üst yönetimin ihtiyacı olduğu ve kurulması için irade olduğu açık olmakla birlikte, ara düzey olarak tanımlanabilecek ve üst yönetimin hemen altındaki ara yönetim kadroları için aynı şeyleri söylemek mümkün değildir. Gerek gelir idaresi, gerek gider idaresi ve gerekse taşınır mal yönetim sürecinde ilk aşamada ciddi bir direnç ile karşılaşmıştır. Zira yönetim muhasebesi bölümünün faaliyetleri, bahsedilen diğer birimlerin faaliyetlerini açık veya örtülü olarak kontrol etmektedir.

Buna rağmen hastane yönetiminin desteğiyle birimin asli faaliyetlerine aşamalar halinde geçmesi sağlanmıştır. Bu doğrultuda önce gelir idaresi süreci ile adaptasyon sağlanmış, takiben taşınır mal yönetim süreci ile uyum sağlanmış ve son olarak da gider idaresi süreci ya da eski adıyla 'satın alma birimi' ile önemli ölçüde uyum sağlanmıştır.

Tüm bu adaptasyon süreçlerinde, personele dayalı direncin kırılmasında iki yaklaşım önemli rol oynamıştır. İlki idarenin kararlılığı ve ikincisi de, ilgili birimlerin kaygılarının giderilmesidir. Yönetim muhasebesi biriminin denetime dayalı fonksiyonlarının aslında kendilerinin yararına olduğunu anlaşıldıkça direnç azalarak eş güdüme sağlanmıştır. Bu direncin kırılmasında bir diğer faktör de, birimin

yönetiminin bir mali müşavir tarafından yapılıyor olması ve bu konuda olası bir 'liyakat' tartışmasının başlamamasıdır.

Birimin mevzuatta doğrudan ifade edilen bir birim olmaması sebebiyle, gerek iç yazışma ve gerekse kendi ekipmanını temin konusunda bazı sıkıntılar da yaşanmıştır. Bunlar basit tüketim malzemelerinin temininden bilgisayar donanımına, telefon santral işlemlerinden, personel özlük işlerine kadar yaşanan tüm sıkıntılar, zaman içinde aşılmıştır. Bu direnç belli bir noktaya kadar da olağan karşılanmalıdır. Zira etkin yönetim muhasebesi, kurumsal yapısı güçlü işletmeler için daha fazla ortaya çıkan bir ihtiyaçtır. Bu kurumsallığın beraberinde bir bürokrasi getirmesi de kaçınılmazdır. Benzer çalışmaların yapılacağı birimlerin aynı zamanda kamu kuruluşu olması söz olursa, bu direnç ve ilk kurulum zorluklarının biraz daha fazla olması beklenmelidir. Zira kamusal kuruluşlar, işletme iç mevzuat ve kurallarına ek olarak, bir de kendilerine has farklı mevzuat hükümlerine tabidir.

3.7 Genel Çalışma Başlıkları

Önceki bölümlerde de değinildiği gibi, yönetim muhasebesinin kapsamı gerçekten çok geniştir. İşletmelerde hemen her operasyonun bir mali sonucu olduğu düşünülürse, birim çalışma alanı teorik olarak neredeyse sınırsız bir hal alır. Böyle tanımsız bir çalışma alanı ile yola çıkmak, doğal olarak ciddi sorunları da beraberinde getirecektir. Bu sebeple, birim oluşturulurken bir çalışma alanı ve alt başlıkları belirlenmiş ve bu başlıklarda belirtilen uygulamalar da, zamana yayılarak hayata geçirilmiştir.

Söz konusu alt başlıklar genel olarak işletme, daha özelinde ise hastane faaliyetlerine yönelik olmakla birlikte, bazı faaliyetler doğrudan üniversite hastanelerine yönelik olarak yapılmıştır. Örneğin aşağıda değinilecek olan global bütçe çalışmaları, bu tip spesifik çalışmalara bir örnektir. Dolayısıyla, çalışma alanı kapsamı ve uygulama detayları, kurumdan kuruma küçük veya orta ölçekli değişimleri gerektirebilir. Bununla birlikte, böyle bir birimin ilk defa kurulacağı işletmelerde birim hedefleri geniş tutulurken, uygulamaların ise aşama aşama hayata geçirilmesi daha doğru olabilir. Böyle bir yaklaşım, yukarıda bahsedilen kuruluş zorluklarını aşma konusunda da avantaj sağlayabilir.

Kuruluş sürecine yukarıda genel hatları ile değinildiği için, burada alt başlık olarak değinmeye gerek yoktur. Diğer çalışma başlıklarına ve kısaca içeriklerine ise

aşağıdaki değinilmiştir. Tezin ilerleyen kısımlarında, bu başlıklardan kontrol ve denetime yönelik başlıklar daha ayrıntılı olarak ele alınacak ve yönetim muhasebesinin tüm faaliyetlerinin detaylı açıklamasına değinilmeyecektir.

3.7.1 Bütçe ve Planlama Faaliyetleri

Bu başlık altındaki faaliyetlerde, bütçenin oluşturulması veya konsolide edilmesi, geçmiş dönem bütçeleri ile karşılaştırılması, bütçe hedeflerine ulaşmanın değerlendirilmesi ve bütçe eleştirisi gibi konular yer almaktadır.

Çalışmanın yapıldığı hastanede bütçe, çeşitli birimlerin ortak faaliyetleri ile oluşturulmaktadır. Satın alma, maaş, gelir, insan kaynakları ve teknik birimler kendi bütçelerini oluşturmakta, yönetim muhasebesi ise birimler arası koordinasyon ile bütçeye son halini vermektedir.

Bütçenin oluşturulmasını müteakip, aylık ana hatlarla ve üçer aylık dönemler halinde de alt detaylarla bütçe hedeflerindeki pozitif ve negatif sapmalar değerlendirilmekte, sebepleri araştırılmakta ve beraberinde güncellenmiş yıl sonu projeksiyonu, görüş ve öneriler ile yönetime sunulmaktadır. Yönetim, bu görüş ve önerileri de dikkate alarak, gerekli gördüğü durumlarda gelir ya da gider idaresi birimlerinden ayrıntılı rapor isteyebilmektedir.

Bütçe çalışmaları, etkileri pozitif ve üst yönetimi bilgilendirici olduğu için, düzenli olarak yapılması büyük önem arz etmektedir. Birimde yapılan çalışmalarda, özellikle 3 ve 6 aylık dönem değerlendirmelerine özel önem verilmiştir.

Bütçe ile ilgili çalışmalarda bir önemli konu da, global bütçe çalışmalarıdır. Çalışmanın yapıldığı süre 2 yıllık bir dönemi kapsamakla birlikte, bunun ilk 1.5 yıllık kısmı klasik bütçe yoluyla, kalan 6 aylık dönemi ise global bütçe ile gerçekleştirilmiştir. Global bütçe hazırlıklarının 6 ay önceden başladığı da hesaba katıldığında, aslında çalışmanın ilk yılı normal bütçe çalışmalarıyla, ikinci yılı ise global bütçe çalışmaları ile geçmiştir.

Global bütçe konusuna yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak değinilmiştir. Kısaca hatırlatmak gerekirse, gelirin en önemli kalemi olan SGK gelirlerinin belli rakamlara sabitlenmesi ve nakit akışının öngörülebilir olması sonucunu beraberinde getiren bir model olarak hayata geçirilmiştir.

3.7.2 İş Akışları

Bu alandaki faaliyetlerde amaç, hastanede mali süreçleri doğrudan ilgilendiren işlere yönelik minör veya majör revizyonlar yoluyla, gerek zaman maliyetlerinin azaltılması, gerek gelirin artırılması ve gerekse denetim risklerinin ortadan kaldırılmasıdır. Bu noktada dikkat edilmesi gereken, iş akışı oluşturmak değil, mali süreçlerdeki mevcut iş akışlarında minör revizyonlar önermektir. Zira iş akışları başlı başına ayrı bir konu ve uzmanlık alanıdır.

İş akışları, her hastanenin kendi yapısına ve iç işleyişine göre değişebilir nitelikte olacağı için, ilgili iç kontrol süreçleri gözden geçirilmedikçe bu alana yönelik sık revizyon, beraberinde bazı riskleri de getirebilir. Dolayısıyla, mali iş akışları konusunda yapılacak çalışmalar öncesinde simülasyon yapılması, gerekli durumlarda SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats – Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar, Tehditler) analizi hazırlanarak yönetimle paylaşılması gerekmektedir.

İş akışları konusu da bu tez kapsamında odaklanılan bir faaliyet olmadığı için, detaylara girilmeyecektir. Bununla birlikte küçük bir örnek vermek gerekirse; hastanede tetkik veya tedavi amacı ile ödeme yapan hastaların, bu tetkik veya tedaviden vazgeçmesi durumunda, bu hastalara ücretleri geri ödenmektedir. Bu vazgeçme çoğunlukla hastanın kendi isteği ile olmakla birlikte, bazı durumlarda ilgili cihazın arızası, konuya özel hekimin o anda ameliyatta veya hastane dışında olması veya doktorun, diğer tetkikler ışığında, söz konusu tetkike ihtiyaç kalmadığının belirtmesi gibi sebeplerle olmaktadır. Bu durumda hasta ödediği parayı geri almaktadır fakat bu işlem, mevzuatın öngördüğü bazı kurallar çerçevesinde yapılmaktadır. Dolayısıyla bazen bu geri ödeme, başlı başına bir zorluk ve iş gücü maliyeti halini alabilmektedir.

Bu örnekte, söz konusu iş akışları düzenlenmiş ve hastanın bürokratik olarak işlem yapması gereken birimler en aza indirilmiştir. Bu bürokratik aşamaların bir kısmı mevzuat olarak gerekli olmadığı halde yer alırken, bazılarında da, bürokratik aşama devre dışı bırakılarak, bir sonraki aşamaya, söz konusu işlemler ile ilgili yetki verilmesi sağlanmıştır. Yine örnek özelinde detaylandırmak gerekirse, hastanın iade öncesi HBYS sistemine geri ödeme tahakkukunun girilmesi, saymanlık geri ödemesi öncesi de bu girişin kontrolü amacıyla onay kaşesi için başka bir birime yönlendirilmesi gerekmektedir. Zira saymanlığın HBYS kullanım şifresi yoktur. Bu

uygulamada, iş akışı üzerinde mali risk oluşturmayacak bir düzenlemeye gidilmiş ve aradaki kontrol birimi devre dışı bırakılarak, HBYS üzerinde hasta bazlı kontrol yetkisi şifresinin saymanlık birimine de verilmesi sağlanmıştır.

3.7.3 Rapor, Sunum ve İstatistikler

Yönetim muhasebesi birimi olarak yürütülen faaliyetler arasında en önemlilerinden birisi de raporlama faaliyetleridir. Raporlama, kelime anlamı itibarıyla çok geniş bir çerçeveyi kapsadığı için, biraz detaylandırmakta yarar vardır.

Temel olarak 5 çeşit rapor ve sunum faaliyeti yürütülmektedir. Bunlardan ilki ve birimin diğer faaliyetlerine de dayanak teşkil eden düzenli raporlamalardır ki, bu raporlar hem üst yönetime ve hem de sonraki dönemlerle karşılaştırılmak üzere, birim arşivinde yer almak üzere hazırlanmaktadır. Bu raporlardan diğer kontrol ve inceleme faaliyetlerinde de yararlanıldığı için, ilerleyen bölümlerde bu tip raporlara ilişkin detaylar ve hazırlanış şekli ayrıntılı olarak incelenecektir. Burada kısaca özetlemek gerekirse, üç çeşit düzenli rapor üretilmektedir. Bunlardan ilki, mali ve tekdüzen muhasebe verilerini ve dönemler itibarıyla karşılaştırmalarını içeren rapordur. Bu raporda borç, alacak, vergi ve diğer yükümlülükler, varlıklar gibi unsurlar yer alır. İkinci düzenli rapor ise, hastanenin tümünü ilgilendiren ve gelirler, adetler, sayılar ve oranları yani hastanede dönemde üretilen tıbbi hizmetin tam bir profilini çıkaran rapordur. Bu raporda gelir ve giderler, alt birimler bazında takip edilir. Üçüncü düzenli rapor ise, gelir veya gider üretim noktası olan klinik veya ana bilim dallarının detaylı ve zaman içindeki karşılaştırmalı raporudur. İlk iki düzenli rapor doğrudan hastane yönetimi için hazırlanmakta, üçüncü rapor ise ana bilim dalları için aylık olarak ayrı ayrı hazırlanmakta ve bu birimlere dağıtılmak üzere, hastane üst yönetime sunulmaktadır. Üçüncü rapor, doğrudan tıbbi hizmet birimlerini ilgilendirdiği için, bu raporda muhasebeye ilişkin hiçbir detay yer almamakta, buna karşılık üretilen hizmetlerin farklı dönemlerdeki verileri, karşılaştırılabilirlik adına grafiksel olarak ifade edilmektedir. Bu her üç düzenli raporun hazırlanışı ve içeriği ile ilgili detaylar, ilerleyen bölümlerde ele alınacaktır.

İkinci rapor ve sunum faaliyeti ise, daha geniş dönemleri baz alan, en az üç aylık ve en fazla da yıllık dönemi kapsayan ve geçmiş dönemlerle karşılaştırmaları da içeren, hem mali veriler ve beraberinde sözel değerlendirme ve hem de görsel slayt sunumu olarak hazırlanan raporlardır. Bu raporlarda amaç, daha geniş bir kesit baz alınarak trendlerin ve mali gelişmelerin değerlendirmesidir. Söz konusu

dönemlerde gerçekleştirilen önemli mali olaylar ve sonraki dönemlere ilişkin görüş ve öneriler de bu raporlamaların kapsamı içinde yer almaktadır. Birimin çalışma yaptığı iki yıl boyunca, üst yönetim tarafından en fazla talep edilen, ilgi gösterilen, etkileşim oluşturan raporlar bu raporlar olmuştur.

Üçüncü raporlama faaliyeti ise, özel durumlara ilişkin olarak ortaya çıkan, bu durumun etkilerini ölçmeye çalışan ve bu konuda olası senaryoları da hesaba katarak yönetimi bilgilendirme amacını güden raporlamalardır. Bu raporlar genellikle sözel ağırlıklı raporlar olup, beraberinde sayısal verileri de eklerinde barındırmaktadır. Burada amaç, kolay okunabilir ve rakamsal verilerle desteklenmiş kısa dokümanlar yoluyla üst yönetimi bilgilendirmektir. Nitekim bu şekilde hazırlanan raporların bir kısmı, sadece üst yönetim aşamasında kalmayıp, bazen (fakülte yönetimi tarafından) üniversite üst yönetimine de ulaştırılmakta ve çözüm/olabilirlik araştırması yapılmaktadır. Bu tip raporlara örnek olarak, global bütçeye geçiş sonrası düzenli ve yüksek tutarlı ilaç kesintilerine ilişkin bir projeksiyon, bunun oluşturabileceği denetim riskleri ve yapılması gerekenler ile ilgili raporun hazırlanması verilebilir.

Dördüncü grup raporlama faaliyeti ise, doğrudan gelir ve giderin üretildiği ana bilim dalı veya klinikler için hazırlanan sunum ve istatistik çalışmalarıdır. Bu çalışmalarda, birime özel olarak, yapılan hatalı faturalamaya ilişkin örnekler, ilaç ve malzeme stoklarının kullanımında karşı karşıya kalınan hatalar, hekim başına istatistikler, oranlar, temel operasyonların maliyetleri, yıllık gelir ve gider değerlendirmeleri, aylık bazda kar/zarar analizi, ameliyat istatistikleri gibi bilgiler yer almaktadır. Bu sunumlar birim tarafından hazırlanmakla birlikte, sunumun gerçekleştirilmesi bir başhekim yardımcısı tarafından yapılmaktadır. Zira içeriği rakamsal veriler olsa da, klinik bazlı yapılan sunumların özü, tıbbi faaliyet etkinliğidir.

Beşinci ve son grup raporlar ise diğerlerinden farklı olarak, yeni bir gelir veya yatırım faaliyetine dönük raporlardır. Bu raporlarda ağırlıklı olarak ilk yatırım maliyetleri, sürekli işletme maliyetleri ve SWOT analizi gibi çalışmalar yapılmaktadır. Bu tip çalışmalar, genel olarak üst yönetimin talebi üzerine hazırlanır ve bu süreçte, ilgili projeyi önerenler veya potansiyel yürütücüler ile birlikte çalışılarak, faaliyetin mali çerçevesi çizilmeye çalışılır.

3.7.4 Mevzuat ve Hukuki İşler

Hastanede yürütülen işlemler arasında mevzuata yönelik kontrol ve güncelleştirmeler önemli bir yer tutmaktadır. Yönetim muhasebesi birimi, bu konuda da bazı görevler üstlenerek, mevcut uygulamalar ile mevzuat hükümleri arasında çelişki tespit edilen durumlarda, uygulamanın mevzuata uygun bir şekilde yapılmasını sağlamıştır.

Sağlık mevzuatı çok geniş ve kapsamlıdır. Bu mevzuatın önemli bir kesimi muhasebe ile değil, tıbbi faaliyetler ile ilgilidir. Bununla birlikte, gerek KDV mevzuatı, gerek SGK tarafından yayımlanan SUT, gerek 5018 sayılı kanun ve gerekse imzalanan hizmet protokolleri sebebiyle, hukuki ve mali çerçevede önemli bazı değerlendirmelerin yapılması gerekebilmektedir.

Birim bu alanda da bazı faaliyetler yürütmüştür. Bu çerçevede öncelikle KDV mevzuatı, kanun, tebliğ ve özelemler bağlamında taramaya tabi tutulmuş ve sağlık işletmelerine ilişkin istisna, muafiyet ve diğer hükümlerin hastanede uygulanıp uygulanmadığı kontrol edilmiştir.

KDV ile ilgili olarak hastaneyi ilgilendiren üç durum vardır. Bunlardan bir tanesi istisna hükümleri, bir tanesi fakültele özelemler içeren özelemler ve bir diğeri de SGK ile imzalanan protokol gereği aktarılan farklardır. Bu işlemlerin bazıları aynı zamanda kontrol ve denetim bazı işler kapsamına da girdiği için, tezin ilerleyen kısımlarında ayrıntılı olarak değinilecektir.

Mevzuata bağlı işler konusunda başka örnekler olarak, ek ödemeler, personele yapılan sosyal yardım ve fark ödemeleri, kesintiler ve ödenen paylar konusundaki matrah tespitleri ve benzeri bir çok faaliyet olarak sayılabilir. Bu faaliyetler yürütülürken, süregelen uygulamanın mevzuat hükümlerine aykırılığı incelenmiş, eğer bir aykırılık varsa, bunun düzeltilmesi için gerekli yol haritası çıkarılmıştır. Bazı durumlarda mevzuata kısmen veya tamamen aykırı yapılan işlemler, geçmişe dönük olarak düzeltme kayıtlarını gerektirebilmektedir. Birim aynı zamanda bu düzeltme kayıtlarının gerçekleştirilmesi konusunda ilgili birime, gerek mevzuat ve gerekse teknik destek vermiştir.

Hukuki işler ise, yukarıdakilerden farklı olarak, hastanenin karşı karşıya kaldığı hukuki durumların mali nitelikte olanları ile ilgilidir. Çalışma döneminde bu özellikte iki vaka ile karşılaşmıştır. Bu vakalardan ilki, SGK tarafından bazı koklear

implant tedavilerine yönelik olarak ödeme yapılmamasıdır. Bu konuda bir dava dosyası, daha önceden oluşturulmuş ve birimin çalışma döneminde bu dava kazanılmış ve gelirler muhasebe kayıtlarına yansıtılmıştır.

Benzer şekilde birimin çalışma döneminde de, plazmaferez tedavilerine yönelik olarak SGK tarafından ödemelerde bazı kesintiler yapılmış, yapılan değerlendirmede esasa değil de usule dayalı bu kesintilerin haklı olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu çerçevede hukuk birimine gönderilmek üzere bir dava/savunma dosyası oluşturularak gelir idaresi birimine aktarılmıştır. Söz konusu dosyanın diğer birimler yerine muhasebe biriminde hazırlanmasının sebebi, işin niteliğidir. Bu vakada, çok önceden gider idaresi tarafından temin edilerek TMY birimi stoklarına aktarılan bazı tedavi araçlarının, gelir idaresi tarafından faturalanması ve bu süreçte ilgili malzemeye ilişkin bir usul eksikliğidir. İşin hem gider, hem gelir ve hem de TMY birimlerini ilgilendirmiş olması ve son tahlilde kesinti yoluyla muhasebe kayıtlarına yansıtılması sebebiyle, söz konusu birimlerle ortak bir takım çalışmalar yapılmış, ihale dosyaları incelenmiş ve bu çerçevede hukuk dosyasının hazırlığı, yönetim muhasebesi birimi tarafından yapılmıştır.

3.7.5 Kontrol ve Denetime Yönelik Faaliyetler

Birim faaliyetleri arasında en önemli yeri kontrol ve denetime yönelik faaliyetler tutmaktadır. Bu faaliyetlerin kapsamı ve ayrıntılı uygulamasına tezin ilerleyen kısımlarında değinilecektir.

3.8 Kontrol ve Denetime Yönelik Çalışmalar

Bu bölümde, hastanede yapılan kontrol ve ön denetim faaliyetlerinin önemli bir bölümü yer alacaktır. Bu kapsamda, her bir kontrol ve denetim faaliyeti, ayrı bir başlık altında ele alınacaktır.

Bu çalışmalar yapılırken, temel olarak birkaç araçtan yararlanılmaktadır. Bu araçlardan bir tanesi mevcut resmi muhasebe kayıtları olurken, bir diğeri de HBYS yani hastane otomasyon sistemidir. HBYS, temelde mali nitelikte değil klinik nitelikte bir veri tabanı olmakla birlikte, hastanın tüm işlemlerini kayıt altına aldığı için, mali verilerin kontrolü amaçlı da kullanılabilir. Bu amaçla kullanılmaktadır.

Diğer araçlar ise, birimin kendisi tarafından oluşturulan karşılaştırmalı dönemsel raporlardır. Bu raporlar, dönem incelemesi ve performansının sunumu

amacıyla hazırlanmakla birlikte, hastanedeki mali faaliyetler için bir erken uyarı rolü de oynamaktadır. Bu sebeple, bölümün ilk başlığı olarak bu üç raporun oluşturulma şekli ve amaçları ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Takip eden kısımlarda da, gerek muhasebe ve HBYS sistemi ve gerekse hazırlanan içsel raporlardan yararlanılarak yapılan incelemeler ve bu alanlarda karşı karşıya kalınan sorunların düzeltilme şekli yer almaktadır.

3.8.1 Kontrol Raporlarının Oluşturulması

Yukarıdaki bölümlerde, mali nitelikte üç düzenli temel raporun oluşturulduğuna değinilmişti. Tüm raporlar, Excel isimli elektronik tablo yazılımında ve dönemler bazında homojen bir formatta hazırlanmıştır. Bu raporlardan ilki özet rapor olarak adlandırılmış olup, mali ve tek düzen muhasebe verilerini ve dönemler itibarıyla bu verilerin karşılaştırmalarını içeren rapordur. Bu raporda borç, alacak, stok verileri ve diğer birçok muhasebesel detay yer almaktadır.

İkinci rapor ise ana bilim dallarının gelir ve giderlerine yönelik olup, hastane geneli bir bütün olarak ele alınmaktadır. Söz konusu rapor için hazırlanan excel tablosunda sütun sayısı çok fazla olduğu için, bu rapor 'tekil' ve 'kümülatif' olarak iki ayrı rapor şeklinde hazırlanmaktadır. Tekil rapor, sadece üzerinde çalışılan aya ait verileri içerirken, kümülatif raporda ise, mali yıl başlangıcından itibaren o ay da dahil olmak üzere toplam değerler yer almaktadır. Doğal olarak karşılaştırmalar da tekil ve kümülatif raporlar için ayrı ayrı yapılmaktadır. Bu rapor, ilerleyen kısımlarda '**gelir gider yerleri raporları**' başlığı ile ele alınacaktır.

Son raporda ise ana bilim dallarına yani geliri ve gideri üreten alt birimlere ilişkin detaylar yer almaktadır. Bu raporlar, mali açıdan çok işlevsel olmamakla birlikte, birim performanslarının ölçülmesi, karşılaştırılması ve birimlerde ani ve önemli nitelikte işlem hacmi değişimlerinin ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.

Aşağıda, her bir rapor türü, başlıkları ve içerikleri ile birlikte, ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

3.8.1.1 Özet Raporlar

Özet raporlar, ağırlıklı olarak yardımcı mizanlardan yararlanılmak suretiyle hazırlanan bir rapordur. Bu rapor, kendi içinde sekiz alt başlıktan oluşur. Bunlar sırasıyla, giderler, gelirler, kesintiler, TMY (stoklar), borçlar, alacaklar, tıbbi faaliyet

sayıları ve laboratuvar sayılarıdır. Raporun en üst kısmında ise, bu yukarıda sayılanların üst toplamları ve diğer bazı veriler yer almaktadır. Bu bölümün amacı, yönetime bir bakışta hızlı bir özet vermektir.

Sütunlar ise söz konusu alanların hem aylık bazda ve hem de yıllık kümülatif bazda karşılaştırılmasını içerecek şekilde aşağıdaki gibidir.

Tablo 16: Özet Raporlar (Başlık).

ÖZET Veriler	2015-2016 Karşılaştırma	AYLIK				KÜMÜLATİF			
		Tem.16	Tem.15	FARK	Yüzde	Ocak-Temmuz 2016	Ocak-Temmuz 2015	FARK	Yüzde
Detay Veriler	DMİS/HBYS/Medula								
GEİLER		17.625.388	15.287.272	2.338.116	15	142.197.442	129.108.875	13.088.567	10
NET GEİR		17.086.872	15.264.697	1.822.176	12	140.289.234	127.710.480	12.578.753	10
SGK Geliri		15.614.310	13.251.905	2.362.405	18	137.216.815	123.789.086	13.427.729	11
SGK Dışı Gelirler Toplamı		2.011.078	2.035.367	- 24.289		4.980.627	5.319.790	- 339.163	

Görüldüğü gibi sütunlar iki ayrı gruba bölünmüştür. Bunlardan ilk grupta aylık veriler, ikinci grupta kümülatif veriler aynı başlık altında yer almaktadır. Aylık grubu incelendiğinde ilk sütunda Temmuz 2016 ve ikinci sütunda da Temmuz 2015 verilerinin yer aldığı görülür. Daha sonra bu iki ayın verileri arasındaki fark hesaplanmış ve bu farkın yüzdesel olarak ne kadarlık olduğu hesaplanmıştır.

İkinci grup yani kümülatif hesaplar kısmı da, benzer bir şekilde hesaplanmakla birlikte, ilk sütunda dönem başından Temmuz 2016'ya kadar (Temmuz dahil) 7 aylık toplamlar ile, aynı şekilde hesaplanan 2015 toplamları karşılaştırmaya tabi tutulmaktadır. Benzer şekilde aradaki farklar ve oranlar da, bu dönem aralıkları baz alınarak yapılmaktadır.

Dikkat edilirse, sütun bazlı karşılaştırmalarda, önceki ay veya son on iki aylık dönem karşılaştırması yapılmamaktadır. Bunun iki sebebi vardır. İlki, kümülatif veri grubunda mali işlem dönemini doğru tanımlayabilmek ve bu yolla hem dönemsellik ve hem de tutarlılık ilkelerine uygun hareket etmektir. İkinci önemli sebep ise, hastanelerde işlem ve gelirlerde mevsim etkilerinin çok ciddi boyutta olmasıdır. Bu çerçevede örneğin Aralık ayı ile Ocak ayı belki kendi içinde karşılaştırılabilir ama örneğin birbirini takip eden Mayıs ve Haziran aylarının birbiri ile karşılaştırılması doğru olmayacaktır. Benzer şekilde Ocak ile Şubat aylarını karşılaştırmak da ciddi hatalara sebep olabilir zira Ocak ayı 31 gün çekerken, Şubat ayı çoğunlukla 28 çekmekte ve bunun bir kısmı da tatil dönemi olabilmektedir. İşte bu sebeple aylık bazda karşılaştırma yapılırken, değişimlerdeki mevsim etkilerini en aza indirebilmek için faaliyetin yapıldığı ay ile geçtiğimiz yılın aynı ayı karşılaştırılmaktadır.

Özet raporların üst özet kısmındaki satır etiketleri ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 17: Özet Raporlar (Özet).

ÖZET Veriler	2015-2016 Karşılaştırma	
Detay Veriler	DMİS/HBYS/Medula	Tem.16
GELİRLER		17.625.388
NET GELİR		17.086.872
SGK Geliri		15.614.310
SGK Dışı Gelirler Toplamı		2.011.078
HBYS'deki GELİRLER		17.418.896
DMİS-HBYS Farkı		332.024
GİDERLER		27.856.229
TMY (Eldekiler Toplamı)		21.190.309
TMY (Dönemde Kullanılanlar)		9.423.120
Alacaklar		41.250.555
Firma Borçları (Hizmet Alımı Dahil)		205.732.572

Yukarıdaki tablodan da kolaylıkla anlaşılacağı gibi, özet bilgi bölümündeki satırlar, işletmenin genel durumu hakkında hızlı bilgi vermek ve güncel durumu, önceki yılların aynı dönemlerine göre hızla karşılaştırabilmek için hazırlanmaktadır. Bu haliyle, raporun sadece bu ilk birkaç satırı bile, işletmenin mevcut durumu ve geçtiğimiz yıla göre gelişimi hakkında genel bir fikir vermektedir.

Tablodan da anlaşılacağı gibi, ilk sırada tahakkuk eden gelirler, ikinci sırada kesintiler düşüldükten sonraki net gelirler, takiben SGK gelirleri, onun hemen altında SGK dışı gelirler toplamı yer almaktadır. Bunları takiben HBYS otomasyonunda görülen gelirler toplamı ile resmi muhasebe programındaki gelirler arasındaki olası farklar yer almaktadır. Bu ikisi arasında bazı farkların oluşması doğaldır ve bunun sebepleri de ilerleyen kısımlarda ele alınacaktır.

Takip eden satırlarda ise önce giderler, ardından eldeki stoklar, takiben dönemde kullanılmış olan stoklar (ilaç ve malzemeler), onu takiben kurum alacakları ve son olarak da firmalara olan borçlar yer almaktadır.

Hastanedeki işlem grupları arasında gelire çok özel ve detaylı bir yer verildiği yukarıdaki tablodan da görülmektedir. Bunun birkaç sebebi vardır. Gelirin, işletme için en kritik önemde faaliyet olmasının yanı sıra, hastane yönetiminin de gelir artırıcı faaliyetler konusunda özel bir ilgisi vardır. Giderin bir kısmı da dahil olmak üzere, gerek stok kullanımı ve gerekse ek ödeme gibi bir çok işlem, aslında gelirin artması ile artmaktadır. Bütün bunlara ek olarak, kamu kuruluşlarında giderin

kontrolü çok noktadan yapılmaktayken, döner sermayeli kuruluşlarda gelirin daha az kontrol aşamasından geçtiği söylenebilir. Dolayısıyla, yönetim muhasebesi birimi de, geliri diğer faaliyetlerden ayrıcalıklı bir yere koymuş ve gelire dönük faaliyet ve rakamların çok noktadan takibini öncelikli görev olarak almıştır. Bunun sonucu olarak da, HBYS verileri ile DMİS Muhasebe verileri arasındaki uyumsuzluğu tespit ederek çözüme kavuşturmuştur. Bu konuya, çalışmanın ilerleyen kısımlarında ayrıntılı olarak değinilecektir.

Yukarıda özet bilgileri verilen gelirlerin detayları ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 18: Özet Raporlar (Gelirler).

GELİRLER	17.625.388
SAĞLIK HİZMETLERİ	17.622.988
Muayene	4.349.021
Laboratuvar	2.091.030
Tıbbi Uygulama	1.357.663
Ameliyat ve Anestezi	2.147.029
Yatak ve Refakat	1.527.198
İlaç	1.356.788
Tıbbi Malzeme	2.196.612
Mesai Dışı	404.404
Kurumsal Sözleşme	243.703
Görüntüleme/Girişim/Nükleer	1.862.182
Diğer	87.358
EĞİTİM ve DANIŞMANLIK	2.400
KONTROL/DENETİM	
DİĞER GELİRLER	
Bağış/yardım	
Şartlı Bağış	
KESİNTİLER	538.515

Yukarıdaki tabloda gelirlerin hangi kalemlerden oluştuğu, ana hatlarıyla belirtilmiş, ek olarak en altta da dönem kesintileri yer almıştır. Tablodan da anlaşılacağı üzere, kurumun sadece tıbbi hizmetlerden değil, kontrol, analiz, denetim, eğitim ve danışmanlık gibi başka hizmetlerden de gelir kalemleri de mevcuttur. Bunların dışında bir de bağış ve şartlı bağış gibi gelir kalemleri yer almakla birlikte, bu kalemler nadiren işlem görmektedir.

Aşağıdaki tabloda da giderler ve bu giderler arasında öne çıkarılan bazı gider ve harcamalar yer almaktadır.

Tablo 19: Özet Raporlar (Giderler).

GİDERLER	27.856.229
HİZMET ÜRETİM GİDERLERİ	24.654.738
Tıbbi Sarf	9.056.669
HDYS Hac/Malzeme Satış Fiyat T.	
Diğer İlk Madde ve Malzeme	504.650
Memur Ücret Giderleri	2.285.754
Sözleşmeli ve Geçici Personel	328.121
Geçici Personel	13.700
Dışarıdan Sağlanan Hizmetler	6.516.932
Tesis/Cihaz/Bakım/Onanım	137.645
Temizlik	1.149.382
Yemek	864.393
Güvenlik	460.188
Çamaşırhane	187.825
Personel	3.579.976
Laboratuvar	73.975
Diğer Hizmetler	63.549
Ek Ödeme	5.931.495
Sabit Ek Ödeme	2.343.551
Performans Ek Ödeme	2.890.112
Mesai Dışı Ek Ödeme	475.293
Diğer Ek Ödemeler	222.539
Sair Giderler	17.418
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.201.491
Ek Ödeme	94.374
BAP Payı (%5)	1.533.827
Hazine (%1)	309.202
İşletme (%4)	1.236.810
İcra/Noter ve Diğer Giderler	27.278
SAİR GİDERLER	

Tablodan da görüleceği üzere, giderlerin değer olarak tümü verilirken, ayrıntı olarak tamamı değil, öne çıkarılması gereken kalemler vurgulanmıştır. Öncelikli gider kalemi, dönemde üretilen hizmete ilişkin yapılan tıbbi sarf malzemesi harcamasıdır. Burada da özel bir durum vardır. Hastanede tıbbi sarf malzemesinin giderleştirilmesinde dönemsellik ilkesine uyulmadığı, yine bu özet raporlar ile tespit edilerek girişimlerde bulunulmuştur.

Tabloda memur ve geçici personel maliyetlerinden sonra, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler ara başlığı yer almaktadır. Bu başlık altında 4 önemli gider kalemi de yer almaktadır. Bunlar sırasıyla personel, temizlik, güvenlik ve yemek hizmetleridir. Bu dördünü takiben iki önemli kalemden de dışarıdan hizmet temini yoluna gidilmektedir. Bunlar laboratuvar ve çamaşırhane hizmetleridir. Çamaşırhane

hizmetleri genel olarak haftalık bazda takip edilip, aylık faturalandığı için, giderlerde önemli bir dalgalanma yaratmamakla birlikte, laboratuvar hizmetleri birim tarafından özel olarak takip edilmektedir. Çok donanımlı bir üniversite hastanesinde, dış laboratuvarlardan ne kadarlık hizmet aldığı önemli bir konudur ve bu kalemdeki majör hareketler doğrudan üst yönetime raporlanmaktadır.

Bu giderlerin dışında, en önemli gider kalemi ek ödemeler olup, tahakkuku iki önceki ayda yapılmaktadır. Bunun sebebi de, global bütçe öncesi SGK ile yapılan protokolde, hizmet ödemeleri için 45 günlük vade uygulanmasıdır.

Giderler içinde son önemli kalem de, genel yönetim giderleridir. Bu giderler arasında ek ödeme düşük bir yüzde alırken, ödenen paylar gerçekten ciddi ve önemli bir yüzde almaktadır. Ödenen paylar, hastanenin o ayda sağladığı ciro üzerinden dağıtılan paylar olup, yaklaşık %1'i Hazine'ye, yaklaşık %5'i BAP'a ve yaklaşık %4'ü de merkez işletmeye olmak üzere toplamda %10'luk bir paydır. Yaklaşık ifadesinin sebebi, bazı gelir kalemlerinin hazine payından, bazılarının ise BAP'tan muaf olmasıdır. Bununla birlikte bu muafiyetler çok cüzi oradadır ve toplamda ciro üzerinden verilen %10 pay, çok büyük bir paydır. Zira üniversite hastaneleri zaten genel olarak kar etmediği halde, gelirlerinden bu ölçüde büyük payların ayrılması, zararın boyutunu artırmaktadır.

Stoklar ve dönemdeki kullanımlara ilişkin veriler ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 20: Özet Raporlar (Taşınır Mal Yönetimi).

TMY (Mevcut)	
	İlaç ve Farmakolojik
	Medikal Malzeme
	Laboratuvar
	Diğer
TMY (Dönemde Kullanılan)	
	İlaç ve Farmakolojik
	Medikal Malzeme
	Laboratuvar
	Diğer

Tabloda ilaç ve malzeme giderleri, iki ana başlık halinde ele alınmıştır. Üst grupta, hastane stokları ve bu stokların önceki dönemlerle karşılaştırılması yer almaktadır. Takip eden bölümde de faaliyet döneminde kullanılan ilaç, medikal

malzeme, laboratuvar kitleri ve diğ er malzemeler, kendi içinde ayrıştırılarak yer almıştır.

Özet tablonun alacak ve borçlara ilişkin detay satırları ise aşağıdaki gibidir;

Tablo 21: Özet Raporlar (Alacak ve Borçlar).

Alacaklar	
	Görünen Toplam Alacaklar
	Görünen SGK Alacakları
	Gerçek SGK Alacakları
	SANAL ALACAKLAR
	Diğ er Alacaklar
	İŞLETMELER ARASI
	ŞÜPHELİ ALACAKLAR
	KURUM ALACAKLARI (HBYS)
	ŞAHİS ALACAKLARI (HBYS)
Borçlar	
	Firma Borçları
	İŞLETMELER ARASI
	Diğ er Borçlar

Alacak ve borçlar ile ilgili bilgiler ise yukarıdaki tabloda yer aldığı gibidir. Burada bazı özel ifadeler söz konusudur. Mesela görünen SGK alacakları ile gerçek SGK alacakları ayrı ayrı yer almıştır. Gerçek SGK alacağı kısmında, tahakkuk ettirilmiş olup, önümüzdeki dönemde tahsil edilmesi beklenen alacaklar yer almaktadır. Görünen SGK alacakları ise çoğ u zaman bu miktardan daha fazladır ve kurum tarafından kesintiye uğradığı halde, herhangi bir sebeple henüz muhasebe kayıtlarına girmemiş olan ve hala alacak olarak görülen miktarlar da bu rakamın içinde yer alır. Benzer şekilde sanal alacaklar ile ilgili durum da aynıdır. Bu alacakların bir kısmı ya tahsil edildiği halde muhasebe kayıtlarına yansımamış, ya gerçekte hiç olmayan alacaklar (yanlış tahakkuklar) veya tahsil imkanı kalmamış alacaklar olup, tamamı bu kategoride yer alır. Çalışmanın ilerleyen kısımlarında, sanal alacakların nasıl oluştuğ u ve ne gibi işlemlerin ardından ortadan kaldırıldığına ayrıntılı olarak değ inilecektir.

Diğ er alacaklar kısmında, SGK dış ı alacaklar yer alırken, şüpheli alacaklar kısmında da, mahkeme aş amasındaki alacaklar yer almaktadır. İşletmeler arası alacaklar kısmında ise, aynı çatı altındaki bir başka döner sermaye işletmesinden olan alacaklar yer almaktadır. Yine karşılaştırmalar ve çift taraflı kontrolün bir gereğ i olarak, kurum alacaklarının HBYS üzerinde görülen miktarları da tabloda yer alır.

Tabloda alacaklar ile ilgili son kısımda, şahıslardan olan alacaklar yer almakta olup, bunların takibi için ayrı bir birim görevlendirilmiştir.

Borçlar kısmında ise kapsam daha dar ve sadedir. Borçlar temelde üç grupta yer alır. Bunlardan ilki firma borçlarıdır ve en önemli kalemi oluşturur. Bir diğeri ise işletmeler arası borç olup, aynı döner sermaye çatısındaki diğeri işletmelerden alınan borçları gösterir. Son olarak diğeri borçlar bölümünde de, personele veya diğeri taahhütlerden kaynaklanan borçlar yer alır.

Tablo 22: Özet Raporlar (Hastane Verileri).

HASTANE VERİLERİ	
	Ayaktan Muayene
	Günübirlik Muayene
	Acil Poliklinik
	Yatırılan Hasta
	Taburcu Olan Hasta
	Ölen Hasta
	Toplam Yatak Sayısı
	Toplam Yatış Günü
	Ortalama Yatış Günü
	Yatak İşgal Oranı (yüzde)
	Yatak Devir Hızı
	Toplam Ameliyat
	A Tipi
	B Tipi
	C Tipi
	D Tipi
	E Tipi

Özet raporların hastane verilerini özetleyen kısmı ise yukarıdaki gibidir. Bu kısımda dönemde yapılan işlemler ile ilgili detaylar yer alır. Bu kısım bir anlamda hastanenin özet faaliyet performansını ve önceki dönemler ve geçen yılın aynı dönemi ile karşılaştırmasını verir.

Bu kısımdaki veriler, mali veriler ile birlikte ele alınarak değerlendirilir. Gelirler, giderler ve işlemler arasındaki ilişkiler takip edilir ve hastanenin faaliyet verimliliğinde ciddi pozitif veya negatif sapmalar sürekli kontrol edilerek, hastane

yönetimine raporlanır. Bu bölümde yine yatak istatistikleri, ameliyat istatistikleri ve doluluk ve devir hızları raporlanmaktadır.

Özet raporlardaki son önemli kısım ise aşağıdaki gibi, laboratuvar istatistikleridir. Bu laboratuvarlarda yapılan işlem sayıları da, sürekli olarak takip edilir ve aylık önemli sapmaların üst yönetime raporlaması yapılır. Yine hastanenin laboratuvar gelirleri ile bu laboratuvarlarda yapılan işlemler arasındaki korelasyon sürekli olarak takip edilir. Laboratuvarlardaki tetkik sayıları, sadece hastanede yürütülen işlemlere bağlı değildir. Başka sağlık kuruluşları ile yapılan laboratuvar hizmet protokolleri çerçevesinde, bu kurumlara hizmet verilmesi de söz konusu olduğu için, laboratuvar faaliyetleri, işlem sayılarına göre biraz daha önemli olup, buralardaki olası kayıp kaçak veya firelerin kontrolü açısından, rakamlar biraz daha hassas bir şekilde takip edilmektedir.

Tablo 23: Özet Raporlar (Laboratuvarlar).

LABORATUVARLAR (Tetkik Toplamı)	
	Genel Cerrahi Acil Radyoloji
	Patoloji
	Çocuk Sağlığı Beslenme ve Meta. BD
	İç Hastalıkları Hematoloji
	Enfeksiyon Hst. Ve Klinik Mikro. Lab.
	Nükleer Tıp
	Radyodiagnostik MR Odası
	Radyodiagnostik BT Odası
	Radyodiagnostik Direk Grafi
	Radyodiagnostik USG Odası
	Radyodiagnostik Mamografi Lab.
	Radyoloji Ortopedi Rontgen
	Mikrobiyoloji Bakteri Lab.
	Mikrobiyoloji Viroloji Lab.
	Mikrobiyoloji Acil Lab.
	Tıbbi Genetik Lab.
	Merkez Biokimya Rutin Lab.
	Merkez Biyokimya Acil Lab.
	Merkez Biyokimya Çocuk Sağlığı Lab.
	İç Hastalıkları Endokrinoloji Lab.
	Kan Merkezi Lab.
	Diğer Tüm Laboratuvarlar

Özet raporlar üst yönetime sunulurken, raporda eğer dikkat çekici rakamlar, oranlar ve sapmalar yer alıyorsa veya raporu etkileyen olağandışı gelişmeler söz konusuysa ya da gelecek dönemlerde rakamları etkileyecek bir takım gelişmeler bekleniyorsa, bu durumlar raporun ekine iliştilen değerlendirme notları ile üst yönetim ile paylaşılmaktadır.

3.8.1.2 Gelir Gider Yerleri Raporları

Özet raporlar, ağırlıklı olarak yardımcı mizanlardan, stok kullanımlarından ve klinik aktivitelerinden yararlanılmak suretiyle hazırlanan, hastanenin genel mali profilini karşılaştırmalı olarak ortaya koyan bir rapor türüydü. Gelir gider yerlerine ilişkin raporlar ise, tek düzen muhasebe verilerinden yararlanmadan, ağırlıklı olarak

HBYS yazılımı tarafından üretilen gelir ve gider rakamlarından yararlanılarak hazırlanan bir rapor türüdür.

Bu raporda amaç, genel mali durumu kontrol etmek değil, alt birimlerin mali etkinliğini kontrol etmektir. Bu çerçevede hem gider ve hem de gelir üreten yerler, ayrı ayrı ele alınarak, çeşitli karşılaştırmalar ve oran analizi teknikleri kullanılarak raporlanır.

Gelir gider yerleri raporu, çok fazla veri ve karşılaştırma içeren bir rapordur. Bu sebeple, bilgilerin kolay okunabilmesi amacıyla, a3 boyutunda kağıda basılmak üzere renkli olarak hazırlanmaktadır. Yaklaşık olarak 30 sütun ve 80 satırdan oluşan bu veri grubu aylık olarak iki defa hazırlanmaktadır. İlk tabloda, tüm rakam ve karşılaştırmalar ay bazında yapılırken, ikinci tabloda ise, yılın başından itibaren o aya kadar olan toplam kümülatif değerler kullanılmaktadır. Özet raporlarda olduğu gibi iki veri grubunun tek tabloda görüntülenmesi mümkün değildir zira bu tabloda veri sütun sayısı çok fazladır.

Adeta iki adet çarşaf liste gibi hazırlanan bu raporlarda başlıklar farklı renkte, ara toplamlar farklı renkte, karşılaştırmalar ve yüzdesel hesaplar ayrı bir renkte yer almaktadır. Bunun amacı, tablo okunabilirliğini kolaylaştırmaktır. Benzer şekilde tablo karşılaştırmalarında, önceki dönem verileri ile ciddi sapmalar farklı bir renkte görüntülenerek, önemli durumların hızlı olarak fark edilmesi sağlanmıştır. Son olarak bu tablolar arşivlenerek, sonraki dönemler ve trend çalışmaları için hazır veri grubu işlevi görmektedir.

Gelir gider yerleri raporunda satırlar, birkaç ayrı grup olarak organize edilmiştir. Raporun ilk kısmında ise, özet raporlarda olduğu gibi bu grupların toplam verileri yer almaktadır. Raporun satır başlıkları aşağıdaki gibidir.

Tablo 24: Gelir Gider Raporları (Özet).

NİSAN	2016-2015						
		Gelir Yüzdesi	Gider Yüzdesi	2016 Nisan İlaç ve Malzeme DAHİL			
				Gelir	%	Gider	%
TOPLAMLAR		1	1	20.005.976	4	23.104.880	12
İDARİ BİRİMLER		0,00%	9,66%			2.232.525	15
TIBBİ İDARİ SÜREÇLER		8,59%	5,27%	1.717.531	25	1.217.830	(30)
CERRAHİ TIP BİLİMLERİ		39,22%	36,93%	7.845.619	16	8.533.201	19
DAHİLİ TIP BİLİMLERİ		48,22%	43,80%	9.646.185	(4)	10.119.089	20
TEMEL TIP BİLİMLERİ		3,98%	4,34%	796.641	(26)	1.002.235	(20)

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı gibi, birimler kendi içinde 5 ayrı gruba ayrılmıştır. Bunlardan ilki idari/mali birimlerdir ve gelir üretmezler. İkinci grupta ise tıbbi idari süreçler yer alır. Başhekimlik, kurullar ve laboratuvarlar bu grupta yer almakta olduğu için, bu bölümdeki birimlerin bazıları hem gelir ve hem de gider üretebilmektedir. Ardından sırasıyla Cerrahi Tıp Bilimleri, Dahili Tıp Bilimleri ve Temel Tıp Bilimleri bölümleri yer alır. Bu bir akademik sınıflama olup, her birisinin altında alt birimler olarak ana bilim dalları yer almaktadır.

Yukarıdaki tabloda gelir yüzdesi ve gider yüzdesi başlıklı iki sütun yer almaktadır. Bu sütunlarda, ilgili satırda yer alan verinin gelir ve gider içindeki oranları yer alır. Bu rakam, dikey yüzdeler yöntemiyle hesaplanmakta olup, ilgili satırda yer alan gelir ve gider rakamlarının, hastanenin toplam gelirleri ve giderleri arasındaki payıdır. Tablodan da açıkça görüleceği gibi, hastanede üretilen gelirin yaklaşık yarısını dahili tıp bilimleri altında yer alan ana bilim dallarının klinikleri üretirken, cerrahi işlemler onun hemen arkasından gelmektedir.

Birimlerin genel olarak gelir ve gider içindeki ağırlıklarının ilk bakışta görülmesi, aslında başka faydaları da beraberinde getirmektedir. Muhasebenin önemlilik ilkesi gereği, hastanenin genel gelir ve gider rakamları üzerinde çok büyük etkisi olmayan birimlerin incelemeleri ikinci planda yapılırken, ilk olarak büyük yüzdeli birimlerdeki sapmalar kontrol edilmektedir.

Tablonun tamamı aslında çok büyük olduğu için, burada tümünü görmek mümkün olmamaktadır. Bununla birlikte sütunların organizasyonları şöyledir. İlk sütun grubundaki veri, mevcut döneme ait ilaç ve malzeme dahil rakamları içerirken,

hemen yanında yer alan veri grubu ise, bir önceki yılın aynı döneminin verilerini içermektedir. Böylelikle, bu iki ayrı yıl verisi birbiri ile hem nominal ve hem de yüzdesel olarak karşılaştırılabilmektedir.

Takip eden sütun grubunda ise geliri oluşturan üç ana grubun ayrıştırılmış hali yer almaktadır. Buna göre gelirin ne kadarının ilaçlardan oluştuğu, ne kadarının tıbbi malzemelerden oluştuğu ve ne kadarının da doğrudan tıbbi hizmete dayalı olduğu bir veri grubunu oluştururken, hemen sağında geçen yılın aynı dönemine ait ilaç, malzeme ve hizmete ait nominal gelirler sıralanmaktadır. Böylelikle, ilk bakışta giderin, toplam gelirin ve geliri oluşturan alt kategorilerin hızlı bir şekilde karşılaştırılması amaçlanmıştır.

Daha sağa doğru gittikçe, gelir ve gider üretim yerlerine ait işlem adetleri, bu adetlerin önceki yılın aynı dönemi ile karşılaştırılması ve bu karşılaştırmalara ilişkin yüzdeler yer alır. Benzer şekilde alt birimler bazında ameliyat istatistik ve karşılaştırmaları da yine aynı şekilde karşılaştırmalı olarak tabloda yer almaktadır.

Gelir ve gider yerleri raporlarının temel amacı, hastanede üretilen hizmet ve işlemlere ilişkin sayıların, bu sayıların karşılığı olan bedellerin ve bu bilgilerin birbirlerine oranının ortaya konmasıdır. Tablo, hem aylık tekil bazda ve hem de kümülatif olarak oluşturulduğu için, bir bakışta hem o ay performansı ve hem de yılın başından itibaren ortaya konan performans, önceki dönemin benzer verileri ile karşılaştırılmaktadır.

Gelir gider yerleri raporlarının hazırlanmasında dikkat edilen konu, faaliyetlerin gruplanması, grup özetlerinin kolay fark edilebilir şekilde öne çıkarılması, faaliyet adet ve tutarlarının geçmiş yılın aynı dönemi ile karşılaştırılması, giderin ve özellikle gelirin ayrıntılı bir şekilde kategorizasyonu, birimlerin etkinliğinin toplam kurum etkinliği içindeki paylarının da düzenli olarak ölçülmesidir.

Özet rapor gibi, bu rapor da muhasebe birimine özgü ve sadece üst yönetim ile paylaşılan bir rapor olarak, düzenli bir şekilde oluşturulmaktadır. Raporda çok fazla satır ve sütun ve bolca veri olduğu için, standart raporlama kağıdı yerine, A3 ebadındaki kağıt kullanılmış, raporun kolay okunabilirliği için renklendirilmesine ve font düzenlemesine özel olarak dikkat edilmiştir. Yüzdesel bazda karşılaştırmalarda, önemli miktarda olan sapmalar ayrıca vurgulanmış olup, önemlilik sapması olarak bazı (büyük) kalemlerde %2, diğer kalemlerde ise %5 oranı baz alınmıştır. Pozitif

sapmalar yeşil renkte vurgulanırken, negatif sapmalar özel olarak kırmızı ve göze çarpacak şekilde vurgulanmış ve tüm bu işlemler, Excel tabloları ile otomatik hale getirilmiştir.

Gelir Gider Yerleri Raporu da üst yönetime sunulurken, raporda eğer dikkat çekici rakamlar, oranlar ve sapmalar yer alıyorsa veya raporu etkileyen olağandışı gelişmeler söz konusuysa ya da gelecek dönemlerde rakamları etkileyecek bir takım gelişmeler bekleniyorsa, bu durumlar raporun ekine iliştilen değerlendirme notları ile üst yönetim ile paylaşılmaktadır.

3.8.1.3 Ana Bilim Dalı Detay Raporları

Ana bilim dalları detay raporları ise, doğrudan gelir ve gider üretim yerleri olan ana bilim dallarının yönetimini bilgilendirmek amacıyla düzenli olarak hazırlanmaktadır. Yukarıdaki raporlara göre daha az detay içeren bu raporda, hedef kitlenin hekimler olması sebebiyle yoğun rakamlar yerine sıralamalar, yüzdeler ve grafiklerle ifadelere daha fazla önem verilmiştir.

Bu raporlamada, birimin ürettiği gelirin kategorizasyonu yani ilaç mı, malzeme mi yoksa hizmet mi olduğu konusunda detaylar, geçmiş dönem ve mevcut dönem gelir ve giderlerinin karşılaştırılması gibi detay yer almaktadır. Raporunda ayrıca, bu birimin hizmetin faturalanması sürecinde hangi birimlerden hizmet temin ettiği ya da hangi birimlere hizmet verdiği gibi alt bilgilere de yer verilmiştir.

3.8.2 Gelirde Mükerrer Kayıtlar ve Düzeltmesi

Bu bölümde, gelir kayıtları izlenirken karşılaşılan ve mükerrer olduğu anlaşılan gelirlerin tespiti ve iptali ile ilgili çalışmanın detayları verilecektir.

3.8.2.1 Mükerrer Gelirin Farkedilmesi

Yukarıda detayları verilen özet raporlar oluşturulurken, gelirin hem resmi muhasebe kayıtlarından ve hem de HBYS üzerindeki tutarlarından yararlanılmıştı. Özet raporlar çıkarılırken, bu iki yazılımdaki gelir miktarlarının her seferinde birbirinden farklı olduğu ve bu farkın da 100.000 TL üzerinde olduğu görülmüş ve bu konuda detaylı bir çalışma yürütülmesine karar verilmiştir.

Bu noktada HBYS verileri ile resmi muhasebe verileri arasındaki gelir farklılığının sebeplerine değinmek gerekir. Resmi muhasebe verileri, iki aşamalı olarak kayıt altına alınmaktadır. İlk aşamada personel tarafından bilgi girişleri yapılır

ve söz konusu evrak daha sonra mali kontrol birimi (eski adıyla saymanlık) tarafından onaylanarak, muhasebe kayıtlarında yer alması sağlanır. Dolayısıyla resmi muhasebe kayıtlarının biraz gecikmeli olması, işin doğası gereğidir.

Öte yandan HBYS verileri ise anlık olarak güncellenmektedir. Yani bir hasta geldiği anda, o hastanın kayıtları anında girilmekte, hasta işleminden vazgeçtiğinde de, ilgili talep anında kayıtlardan çıkarılabilmekte veya pasifleştirilebilmektedir. Bu süreçte, mevcut iç kontrol süreçleri dışında fazladan bir dış mali kontrol süreci yer almamaktadır. Her iki durum birlikte değerlendirildiğinde, resmi kayıtlardaki sağlık hizmet gelirleri ile HBYS kayıtlarının birbirini biraz gecikmeli olsa da takip etmesinin gerektiği ortadadır.

Bu iki kayıt sistemi arasındaki bir başka uyum sorunu da, kayıt tekniği sebebiyle ortaya çıkar. Bir hasta hizmeti talep etmekten vazgeçip ödediği ücreti geri almak istediğinde, bu durum HBYS kayıtlarına anında yansıtılır ve hasta talebi pasif hale getirilerek dönemsel gelirin gerçekçi olarak hesaplanması sağlanır. Buna karşılık resmi muhasebe sisteminde işleyiş böyle olmaz. Ödeme bir kere gerçekleştiği ve işletme kayıtlarına girdiği için, muhasebe süreci ve hizmet/satış iadesi süreci işletilir. Bu işlem ise, mali hizmet birimi olan saymanlık tarafından yapılır. Dolayısıyla, HBYS üzerindeki verilerin net geliri göstermesine karşılık, DMİS üzerindeki yurt içi satışlar toplamı, net tıbbi hizmet gelirini göstermez. Zira bir fakülte hastanesinde başka gelirler de söz konusu olabilmektedir.

Kaldı ki, hastaya yapılan para iadesinin statüsü de, geri ödeme zamanında etkilidir. Eğer hasta ilk ödemeyi kredi kartı ile yaptıysa, geri ödemesi 40 gün sonra yapılmakta, nakit yapıldıysa, hastanın başvurduğu gün veya ertesi gün içinde yapılmaktadır. Sonuç olarak, resmi muhasebe verileri doğru olmakla birlikte, HBYS gelir verileri ile bir faz farkına sahiptir. Bütün bu sebeplerle, özet raporlardaki HBYS verileri ile muhasebe gelir verileri arasında bazı minör farkların olması kaçınılmazdır.

Özet raporlar oluşturulurken karşılaşılan bu yüksek oranda farklılık için öncelikle satış iadesi rakamları ile HBYS üzerinden iptal edilen hizmet iadesi tutarları kontrol edilmiş, bu işlem birkaç aylık olmak üzere geçmiş dönemler için de yapılmıştır. Bu çalışmaların sonunda, HBYS gelir rakamları ile muhasebeleştirilen gelir rakamları arasında, her ay farklı miktarlarda olmak üzere 100 bin ile 300 bin TL arasında bir farklılığın neredeyse düzenli olarak olduğu görülmüştür.

3.8.2.2 Farkedilen Mükerrer Kaydın Kaynağının

Bulunması

Muhasebe kayıtlarında sürekli olarak fazladan gelirin oluşuyor olması, hem mali tabloları yanıltıcı bir etki oluşturmakta, hem de kurumun cirosundan değil de toplam gelirlerinden verdiği paylar sebebiyle kamu zararı oluşmasına yol açmaktadır.

Bu noktadan itibaren öncelikle 1 yıl kadar geriye gidilerek, her iki yazılımdaki toplam gelir tutarları kontrol edilmiştir. Gelirin düzenli olarak fazla oluştuğunun tespitinin ardından, SGK gelirleri için klinikler ve tıbbi işlem sayıları düzeylerinde kontroller yapılmıştır. Zaten SGK gelirleri, HBYS dışında aynı zamanda SGK'nın yazılımı olan MEDULA tarafından da kontrol edildiği için, bu alanda herhangi bir anormal sonuç ya da veri uyumsuzluğuna rastlanmamıştır.

Müteakiben SGK geliri dışında kalan gelir gruplarına yoğunlaşmıştır. SGK dışı gelirleri birkaç kaleme değerlendirmek mümkündür. İlk grup olan diğer sağlık kuruluşlarına yapılan protokoller konusu öncelikli olarak incelenmiş ve bu alanda da fazla tahakkuk ettirilen bir gelir kalemine rastlanmamıştır.

Bunun üzerine kalan diğer gelir kalemlerinin incelemesine geçilmiştir. Kalan gelir kalemleri temel olarak dört ana gruba ayrılmaktadır. Bunlar sırasıyla mesai dışı çalışma gelirleri, sözleşme gelirleri, eğitim ve danışmanlık gelirleri ve bunların dışında kalan diğer gelirler olarak sıralanmaktadır. Bunlardan eğitim ve danışmanlık gelirleri zaten çok seyrek ve meblağ olarak da az olduğu için, söz konusu büyüklükte bir hataya sebep olabilecek nitelikte değildir.

Problemin tek bir kalemden mi yoksa birden fazla kalemin bileşkesinden mi oluştuğu henüz anlaşılmadığı için, öncelikli olarak diğer gelir kalemi ele alınmıştır. Bu kalemden, SUT çerçevesi dışında kalan ve DMİS yazılımındaki sağlık hizmet geliri kalemlerinin hiçbirine uymayan gelir grupları yer almaktadır. Bu tip gelir eşleştirmelerinde de hiçbir uyumsuzluğa rastlanmamıştır.

Bunun üzerine mesai dışı çalışma gelirleri başlığında yer alan gelirler, geçmişe dönük olarak kontrol edilmiştir. Mesai dışı çalışma geliri, öğretim üyesi için yasal muayenehane niteliğinde ve çerçevesi kanunlar tarafından çizilmiş bir gelir getirici faaliyet uygulamasıdır. Bu uygulamada öğretim üyeleri, hastaneyi adeta bir

muayenehane olarak kullanmakta ve buradan elde edilen bedelin önemli bir kısmı, hizmeti gerçekleştirilen öğretim üyesi ve sağlık çalışanlarına tahsis edilmektedir. Kalan kısım içinden bir kısmı da, kurumun imkanları kullanıldığı gerekçesiyle, fakülte hastanesine gelir olarak kaydedilmektedir.

Mesai dışı gelir faaliyetleri, sağlık hizmetlerinin tüm tarafları için yararlı bir uygulama olup, genel çerçevesi kanunla (2547 Sayılı YÖK Kanunu, 1981) çizilmiştir. Buna göre, öğretim üyeleri mesai saati bitiminden sonra dileyen hastalara, tarifesi kamu otoritesi tarafından belirlenen fiyatlar uyarınca özel muayene veya ameliyat yapabilmektedir. Bu durumda hasta, özel muayenehanelere göre daha düşük bir fark ücret karşılığında tıp fakültesi öğretim üyelerine özel muayene olabilmektedir. Bu muayene sonrasında elde edilen gelirin mevzuatla belirlenen kısmı ek ödeme olarak öğretim üyesine aktarılmakta, fark miktarın kalan kısmı ile SGK tarafından ödenen kısım da, hastane işletmesine kalmaktadır. Mesai dışı sağlık hizmetleri sadece muayene değil, ameliyat ve diğer sağlık hizmetlerini de kapsayabileceği gibi, elde edilen gelir de sadece bir öğretim üyesine değil, bir grup sağlık çalışanına yasal olarak pay edilebilmektedir.

Öte yandan yapılan incelemelerde, fazla tahakkuk eden gelirin mesai dışı sağlık hizmetlerinden kaynaklanmadığı da tespit edilmiştir. Son seçenek olarak sözleşme gelirleri ayrıntılı incelenmeye başlanmıştır. Sözleşme gelirleri kendi içinde iki ana gruba ayrılır. Biri kanunun tanımladığı ve bazı yasal kesintilerden muaf sözleşme gelirleri ve diğeri ise öğretim üyelerinin çeşitli kurum ve kuruluşlarda sözleşmeye dayalı olarak verdiği 'doğrudan hastaya sağlık hizmeti dışında kalan' hizmetlerden elde edilen gelirlerdir.

Yapılan incelemelerde, öğretim üyelerinin doğrudan hastaya sağlık hizmeti dışında kalan bu ek hizmetlerinden elde edilen gelirin mükerrer olarak hem HBYS sistemine hem de DMİS muhasebe sistemine kaydedildiği görülmüştür. Aslında kolayca fark edilebilecek nitelikte olan bu mükerrer kayıt işleminin farkedilmemesi, iki sebepten kaynaklanmaktadır. Bunlardan ilki hizmetin adet olarak fazlalığı fakat miktar olarak düşüklüğü, ikincisi ise söz konusu hizmetin tahakkuk aşamasıyla tahsilatı arasında çoğu zaman ciddi bir faz farkı olmasıdır.

3.8.2.3 İşin Niteliği ve Mükerrer Kaydın Sebebi

Bu noktada söz konusu faaliyeti ayrıntılı olarak tanımlamak gerekir. Zira muhasebe sistemine gelir kayıtları girilirken, HBYS tahakkukları baz alınmaktadır. Fakat bu durumun bazı istisnaları vardır. Örneğin yapılan işlemlerden bazılarının hastayla doğrudan hiçbir ilişkisi olmayabilir. Bu duruma örnek olarak yapılan bazı kimyasal analizler gösterilebilir. Örneğin kaplıcalar, kullandıkları yer altı sularını düzenli olarak analiz ettirmektedir. Bu analizler de, insan sağlığı konusunda risklerin incelenmesi sebebiyle tıp fakültelerinde yapılmaktadır. Bu hizmet, aslında bir gelir olmakla birlikte, hasta otomasyonuna girilmemektedir zira doğrudan hastaya yönelik bir gelir getirici faaliyet değildir.

Benzer şekilde bir başka gelir grubu olarak bazı eğitimler sayılabilir. Mesela fakülte, geliri ve dağıtımı döner sermaye bütçesi üzerinden yapılmak üzere bir ilk yardım kursu düzenleyebilmektedir. Söz konusu faaliyet de hastane için gelir olmakla birlikte, hastayı ilgilendiren bir gelir olmadığı için HBYS sistemi dışında kalmaktadır.

Bir başka benzer gelir grubu da, öğretim üyeleri tarafından çeşitli kuruluşlar tarafından organize edilen konferans, seminer ve atölye faaliyetlerinde verdiği hizmetlerden elde edilen gelirlerdir. Söz konusu gelirler de, belli kesintiler yapıldıktan sonra öğretim üyelerine aktarılan gelirler olmakla birlikte, doğrudan hastaya yapılan bir hizmet olmadığı için, HBYS sisteminde de karşılığı yoktur.

Tüm bu ve benzeri hizmetler bir araya geldiğinde, ortaya hatırı sayılır bir yekun çıkmaktadır. Genelde bu tip gelirlerin firmalar düzeyinde takipleri zor olduğu için, tahakkuk aşaması ile işin gerçekleştirilmesi arasında da çok büyük bir zaman farkı olmadığından, gelirin tahakkuku, hizmeti talep eden firma ve kuruluşların parayı bankaya yatırmasıyla aynı günde yapılmaktadır. Yani paranın bankaya yatırılmasını müteakip gelir tahakkuku yapılır ve tahsilat ile tahakkuk aynı anda yapıldığı için, bir alacak takibine gerek kalmaz. Fatura ise söz konusu döneme ilişkin kesilir ve firma tarafından teslim alınır. İşin yapılması ise, bu işlemden önce gerçekleştirilmiş veya daha sonra gerçekleştirilecek olabilir. Bu gibi işlerde iç yazışmalarla görevlendirmeler de yapıldığı için, avans hesapları çalıştırılmayıp, doğrudan gelir hesapları çalıştırılmaktadır. İş, genel olarak aynı fatura dönemi içinde gerçekleştirilmektedir.

İşte bu nitelikte hizmetlerde ortaya bir mükerrer gelir tahakkuku sorununun çıktığı gözlemlenmiştir. Genellikle tahsil edildiği görüldüğü anda tahakkuk ettirilip faturalandırılan bu işlerin tahsil ve tahakkuk işlemleri, vezne ve banka hesaplarını takip eden saymanlık birimleri tarafından yapılmaktadır. Bununla birlikte, gelir idaresi kapsamında faaliyet gösteren birimin, söz konusu hizmetlerin bazılarını da tahakkuk kapsamına alması sonucunda, tahsilat ve işin yapılması arasında gün farkı olan bu işlemlerin mükerrer olarak tahakkuk ettirildiği sonucuna varılmıştır.

3.8.2.4 Teknik Araştırma ve Tespit Çalışması

Problemin nereden kaynaklandığı anlaşıldığı halde, söz konusu işlemlere ilişkin toplu bir faaliyet yürütülmeden önce, geçmiş dönem kayıtları gözden geçirilmiştir. Zira mükerrer olduğu bilinen kaydın, ne kadarının mükerrer olduğu kesin değildir. Üstelik bu işlemlerin hangi döneme kadar gittiğinin tespiti de gerekmektedir.

Bu çerçevede HBYS otomasyonunda bu kategoride tahakkuk ettirilmiş tüm işlemlerin raporu alınmıştır. Benzer şekilde bankadan tahsil edilen bu tip tüm hizmetlerin raporları da alınmış ve bunların dekont çözümlmelerine ilişkin muhasebe kayıtları da geriye dönük olarak listelenmiştir. Problemin derinliği henüz tespit edilemediği için, geriye dönük listelemeler, söz konusu mali yılın başı itibarıyla yapılmıştır.

Yapılan incelemelerde dekontların çözümlenmesinde ve muhasebe kayıtlarına geçmesinde bir probleme rastlanmamış, gerçekleştirilen tahsilat ve peşin satışlara ilişkin muhasebe kayıtlarının doğru olduğu gözlenmiştir. Daha sonra dekontlar ile HBYS kayıtlarının karşılaştırılmasına başlanmıştır.

Bu noktada yapılan incelemelerde, bazı kuruluşlar tarafından yapılan ödeme rakamları ile HBYS rakamlarının birbirini tuttuğu gözlenmiştir. Bunun üzerine tüm kayıtlar ile dekont tutarlarının eşleştirilmesine geçilmiş ve söz konusu faaliyetlerle ilgili bazı gelirlerin mükerrer olarak kayda geçtiği, gelir dönemi olarak bazı işlem türlerinde HBYS tahakkuk işleminin, tahsilata dayalı tahakkuk işlemine göre daha erken, bazı işlemlerin ise daha geç kaydedildiği, bazı işlemlerin ise mükerrer olmadığı tespit edilmiştir.

Daha sonra faaliyet türü ile tahakkuk dönem farklılıkları incelenmiş ve genel olarak etik kurul çalışması kapsamındaki çalışmaların HBYS üzerinde erken

tahakkuk ettirildiği, öğretim üyelerinin konferans ve seminer türü gelirlerinin genel olarak geç tahakkuk ettirildiği, bazı diğer gelir kalemlerinin ise, hiç tahakkuk ettirilmediği ve mükerrer olmadığı sonucuna varılmıştır.

2015 yılı ikinci yarısında başlatılan bu inceleme faaliyetinde, mükerrer tahakkuk uygulamasının yılın başına kadar sarktığı görülmüş ve bu sebeple, 2014 yılı kayıtları da aynı şekilde inceleme ve değerlendirme kapsamına alınmıştır. Yapılan incelemede, söz konusu mükerrer tahakkukların 2014 yılında da tahakkuk ettiği görülmüş, tıpkı 2015 yılı işlemlerinde olduğu gibi, 2014 yılı işlemlerinin de mükerrer olanları, söz konusu kayıtların düzenlenmesi için belgelenmiş ve evrakları oluşturulmuştur.

2014 yılındaki işlemlerin de bazılarının mükerrer olması sebebiyle, çalışma kapsamı 2013 yılını da kapsayacak şekilde genişletilmiştir. 2013 yılı için yapılan derinlemesine incelemede, söz konusu mükerrer kayıt uygulamalarına az sayıda rastlanmakla birlikte, rastlanan kayıtlar, beraberinde banka dekontu ve muhasebeleştirilmesinin yapıldığına ilişkin belgelerle birlikte 2013 klasörü olarak arşivlenmiştir.

3.8.2.5 Problemin Mali Büyüklüğü ve Zaman

Derinliği

Yukarıda da değinildiği gibi, söz konusu dönem için tüm dekontlar ve işlemler kontrol edilmiştir. Zira kesin olarak belli işlem gruplarının mükerrer olduğuna dair bir veriye ulaşılamamış, birbirinin neredeyse aynısı olarak tanımlanabilecek bazı uygulamaların mükerrer olarak kaydedilmediği de gözlemlenmiştir.

İşte bu sebeple, belli zaman aralığında ve belli kategorideki tüm işlemler mükerrer kapsamında değerlendirilmeyip, doğrudan işleme ilişkin rakamsal eşleşmeler aranmıştır.

Yapılan inceleme faaliyetleri 3 aya yakın bir zaman sürmüştür, bu esnada birimin rutin raporları dışında mükerrer gelir araştırması, asli iş olarak öncelikli ele alınmıştır. Bütün bu faaliyetlerin sonucunda, söz konusu mükerrer tahakkuk işlemlerinin 2013 yılının Mayıs ayında başladığı görülmüş, 2013 yılında az, 2014 yılında hayli fazla ve 2015 yılında ise daha da fazla olarak gerçekleştiği görülmüştür.

Buna ilişkin rakamları vermek gerekirse; 2013 yılındaki 8 aylık dönem için toplam 74 mükerrer gelir tahakkuku işleminin sonucunda 280.362,30 TL'nin sanal gelir olarak kayıtlara geçirildiği görülmüştür. 2014 yılına gelindiğinde ise, 12 aylık dönemde toplam 376 mükerrer gelir tahakkuk işleminin sonucunda, 1.851.808,13 TL'nin sanal gelir olarak kayıtlara alındığı görülmüştür. Son olarak 2015 yılına gelindiğinde, çalışmanın gerçekleştirildiği döneme kadar toplam 320 mükerrer gelir tahakkuk işleminin yapıldığı ve bütün bunların sonucunda, 2.089.629,28 TL gelirin sanal olarak kayıtlara alındığı görülmüştür.

Sonuç olarak, 3 yıla yakın bir zaman diliminde, toplamda 770 adet ve 4.221.799,71 TL tutarlı gelir faaliyetinin hem saymanlık ve hem de gelir idaresi tarafından tahakkuk ettirildiği görülmüştür. Saymanlık tarafından tahakkuk ettirilen kısmın doğrudan tahsil edildiği için alacak hesaplarına kaydedilmemiş, buna karşılık gelir biriminde yapılan bu faaliyetin sonucunda, ilgili firmalara ilişkin alacak kaydı oluşturulmuştur. Zaten ödemesi yapılmış bir faaliyet için zaman içinde ayrıca bir tahsilat yapılması söz konusu olmadığı için, bu durum muhasebe kayıtlarına süregelen bir sanal alacak olarak intikal etmiştir.

Söz konusu probleme ilişkin yapılan görüşmelerde, 2013 yılı itibarıyla hastanede üretilen gelirlerin tek bir kaynak üzerinden raporlanması kararı alındığı, bu çerçevede daha önce HBYS otomasyonuna girilmeyen bazı gelir getirici faaliyetlerin de zaman içinde bu kayıtlara alındığı anlaşılmıştır. İlk dönemlerde belli başlı gelirlerin HBYS girilmesi, zaman içinde karşı karşıya kalınan tüm gelirlerin girilmesi sağlandığı için, 2013 yılındaki tutar az, 2014 yılındaki daha fazla ve 2015 yılındaki daha da fazladır.

3.8.2.6 Problemin Çözümü İçin Yapılanlar

Yönetim muhasebesi birimi operasyonel bir birim olarak kurgulanmadığı için, problemin çözüm sürecini doğrudan yürütmemiş, buna karşılık probleme ilişkin diğer tüm süreçleri etkin olarak yürütmüştür.

Bu duruma uygun olarak problemin tüm safhalarında, hastane yönetimi yazılı ve sözlü olarak bilgilendirilmiştir. Tespit edilen tüm mükerrer kayıtların tarihi, banka dekontu, muhasebe fişi ve mükerrer tahakkuk fişleri hem yazılı evrak olarak ve hem de elektronik tablo olarak oluşturulduktan sonra, üst yönetime problemin derinliği, hacmi ve çözüm önerileri sunulmuştur.

Bu çerçevede problemin ortaya çıktığı birim tespit edilmiş, söz konusu klasörler bu birime aktarılarak, alacağın terkin ve muhasebe kayıtlarından çıkarılması için gerekli görevlendirme yapılmıştır. Tüm bu işlemlerin 2015 yılı dönemi içinde yapılması sağlanarak, 2016 yılında söz konusu miktardaki sanal alacağın muhasebe kayıtlarından çıkarılması sağlanmıştır.

Buna ek olarak, bundan sonra muhasebeleştirilmenin hangi evrede yapılacağı konusunda bir değerlendirme yapılmıştır. Yönetimle yapılan bu değerlendirmede, tahsilattaki güçlükler, bazı kuruluşların aldıkları hizmet karşısında üretilen faturayı gelip almaması, ödeme ile, faaliyeti gerçekleştirme dönemleri arasında iki taraflı faz farkı ve bunun alacak takibinin zorluğu ve denetim risklerinin oluşması konusu değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonrasında, takip eden dönemde muhasebeleştirilmenin tahsilatın yapıldığı anda gerçekleştirilmesi ve gelir idaresi ile tahsilatı muhasebeleştirilen birimler arasında eşgüdüm sağlanmasına karar verilmiştir. Ayrıca bundan sonraki dönemlerde, hastaya yönelik doğrudan işlem içermeyen ve diğer gelir olarak değerlendirilebilecek unsurların HBYS sistemi kayıtlarına alınmaması, sadece resmi muhasebe kayıtlarında tutulması, HBYS sisteminin ise hasta ve klinik faaliyetlere odaklanarak, sağlık hizmet sunumu konusunda bir kontrol aracı olarak kullanılmasına karar verilmiştir.

3.8.3 SGK Kesintilerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde, SGK'ya verilen hizmetlerden yapılan kesintilerin doğru muhasebeleştirilmesinin kontrolü ve bunun için yapılan faaliyetler ele alınacaktır. Özet raporların hazırlanması sürecinde düzenli olarak yapılan kontrollerde, SGK alacaklarının giderek arttığı gözlemlenmiştir. Çalışmanın bu kısmında durum ile ilgili tespit ve çözümler konusunda neler yapıldığı ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

3.8.3.1 Problemin Farkedilmesi

Yönetim muhasebesi birimi olarak düzenli bir şekilde özet raporlar oluştururken, çok sık periyodlarla yardımcı mizan incelemeleri de yapılmaktadır. Hastanenin SGK gelirleri de mevsimsel etkilere bağlı olarak dalgalandığı için daha önceleri farkedilmemiş olan bir sorun tespit edilmiştir. Bu da, SGK'dan olan alacakların aylar ve yıllar bazında artmasıdır. Tahsilat yapıldığı anda alacaklar düşüyor olsa bile, uzun dönemli olarak bu alacak varlığının arttığı görülmüştür.

Problemin bu güne kadar farkedilmemesinin çeşitli sebepleri olmakla birlikte, en önemli sebep, SGK gelirinin oluşturulması (tahakkuk) ve ödenmesi arasındaki zaman farkı ve bu arada yarı düzenli bir şekilde SGK mutabakatının yapılmasıdır.

Kurum ile SGK arasında yapılan protokole göre, kurum her ayın bitiminde, bu biten aya ait toplam gelirlerini tahakkuk ettirmekte ve bir takım evrak ve elektronik fatura ekleri ile ayın 15'ine kadar kurum temsilciliğine intikal ettirmektedir. SGK da bu hakedişin ilaç ve malzemeden oluşan kısmını ayın 30'unda ödemekte, kalan hizmet bedelini ise takip eden aydan sonraki ayın 15'inde ödemektedir.

Vadeleri örneklerle netleştirerek ifade etmek gerekirse, örneğin 1 Mart ile 31 Mart arasında kalan tüm tetkik/tedavi işlemleri, 1 Nisan sabahı itibarıyla sonlandırılarak, bir dönem faturası oluşturulur. Bu faturanın ekinde, yapılan hizmetler ile ilgili ayrıntılı istatistikler de yer alır ve ek olarak tahakkuk, iki bölüme ayrılır. Bunlardan ilki kullanılan ve faturalanan ilaç ve malzemeler, ikincisi ise bunun dışında kalan cerrahi veya muayene farketmeksizin tüm hizmet ve paketlerinin toplamıdır. Bu ayrıntılı fatura, 15 Nisan'a kadar SGK tarafından belirtilen yetkili temsilciliğe resmi yoldan ulaştırılır. SGK Nisan ayının 30'unda ilaç ve malzeme için olan kısmı hızla öder ve kalan kısmı da, bu tarihten itibaren 45 gün sonra yani Haziran 15'te öder. Böylece belli bir faz farkı olmakla birlikte, her 30'unda ilaç/malzeme ve her ayın 15'inde de bir hizmet bedeli tahsil edilmiş olur.

3.8.3.2 SGK Kesintilerinin Çeşitleri ve Niteliği

SGK tarafından yapılan kesintiler birkaç şekilde olmaktadır. Bunlardan ilki, bazı harcamaların mevzuata uygun olmayan bir şekilde hastaya yüklenmesi ve bunun SGK tarafından geri tahsilidir. Konuyu basit bir örnekle açıklamak anlaşılmasını kolaylaştıracaktır. Örneğin bir hasta ameliyat olduktan sonra, acil kullanılması gereken bir malzeme örneğin hasta altına serilen bir örtünün stoklarda olmadığı anlaşıldığında, bu hasta yakınına aldırılabilir. Daha sonra hasta yakını, söz konusu ödemeyi yaptığını gösterir belge ile SGK'ya başvurduğunda, bu meblağı SGK'dan tahsil eder ve SGK da, ilk ödeme döneminde bu miktarı mahsup ederek, kalan ödemeyi gerçekleştirir. Bu kesinti tipine MOSİP kesintisi adı verilmektedir ve genelde önemsiz miktarlardadır.

İkinci kesinti tipi, yukarıdaki kesintinin ilaçlarla ilgili olan şeklidir. Bu, diğerine göre daha kritik bir durumdur ve sözleşmeye göre kurum gerekli ilaçları temin etmek

zorundadır. Buna rağmen bazen ilaçlarla ilgili kesinti ile karşılaşılabilir zira hastane, ilaçların bazılarını temin edememektedir. Bir benzer kesinti de, hastadan fark alınmaması gerektiği halde fark alınan uygulamalar olup, bu konuda da hasta başvurusu üzerine SGK ödemeyi ona yapmakta ve üniversite hastanesinin hakedişinden kesmektedir.

Yukarıdaki tüm kesintiler dönem içi kesintilerdir ve miktarları genel gelir tutarları içinde önemsiz sayılabilecek niteliktedir. Buna karşılık bir kesinti türü daha vardır ve bu da diğerlerinden farklı olarak, bazen yüklü miktarlarda gerçekleşebilmektedir. Bu kesinti türüne mutabakat kesintisi adı verilmektedir. Mutabakat, SGK ile kurum arasında yürütülen bir inceleme ve değerlendirme sürecinin sonucunda, kurumun alacaklarının bir kısmının SGK tarafından kesintiye uğramasıdır.

Buradaki mutabakat, muhasebedeki cari mutabakat değil, tıbbi bir mutabakat faaliyeti olarak düşünülmelidir. Bu mutabakat, önceleri her fatura döneminden sonra birkaç ay içinde yapılması düşünülen bir uygulama olarak başlatılmış olmakla birlikte, zaman içinde bu süreler aşılmış, mutabakat faaliyeti her iki taraf için de zorlaşmıştır.

Mutabakat süreci, teknik olarak şu şekilde işlemektedir. Mutabakatı yapılacak dönem ile ilgili bir örneklem MEDULA tarafından otomatik olarak oluşturulmakta ve bunların bir kısmı yatan, bir kısmı da ayaktan muayene olarak sistem tarafından otomatik olarak tespit edilmektedir. Daha sonra kurumdan bu döneme ve söz konusu örnekleme ait tüm evrak ve belgeler, epikriz ve benzeri raporlar talep edilmekte ve üniversiteden duruma göre 8-12 ve kurumdan da 4-5 uzman tarafından karşılıklı olarak bu hizmetlere ilişkin usule uygunluk kontrolü yapılmaktadır.

Bu usule uygunluk kapsamına birçok faaliyet girmektedir. Örneğin hastaya kullanılan bir tüketim malzemesinin alış faturasının ve Sağlık Bakanlığı kayıtlarında uygunluk karşılığı olup olmadığından tutun da, söz konusu malzemenin yapıldığı ihaleye kadar, hatta ve hatta o malzemenin kullanılmasının gerekip gerekmediğine kadar bir çok kontrol, bu mutabakat döneminde yapılmaktadır. Mutabakat süreci sonunda bazen kurum hekimleri devreye girip, yapılan uygulamanın gerekliliğini anlatmak zorunda kalabilirken, bazen de hastane yönetim kadrosu bu iletişimde hızlandırıcı rol oynayabilmektedir.

Sonuç olarak, gerek faturalama usul ve esaslarına ve gerekse SUT'a göre yani mevzuat çerçevesinde yapılan bu kesintiler, bazen çok yüksek miktarlara ulaşabilmektedir. Sözleşmeye dayalı mutabakatların yapıldığı ilk yıllarda bu kesinti oranlarının %15'i geçtiği dönemler bile olmuşken, zaman içinde hastanenin mevzuat ve bürokratik gerekleri özümsemesi sonucu bu oranlar daha aşağıya, %1'ler seviyesine çekilmiştir. Bununla birlikte bazı dönemlerde özel cihaz ve hizmetlerin kullanıldığı alanlarda yüklü kesintiler olabilmektedir. Bunun bir örneği olarak koklear implant davasına yukarıda değinilmişti ve bu konudaki kesintiler konusunda İstanbul 22. Asliye Hukuk Mahkemesi 2016/20 sayılı kararla SGK'yı haksız bularak, bu kesintilerin faizi ile birlikte fakülteye ödenmesine karar vermiştir.

Mutabakat kesintileri, diğer kesinti tiplerine göre yorucu ve uzun bir süreç gerektirdiği için, zaman içinde iyice gecikmeye uğramış ve bir süre sonra takip eden aylar içinde gerçekleştirilememiş, aradaki gecikme birkaç yılı bulmuştur. SGK kesintiyi mutabakat sonrasında uyguladığı için, bu gecikme kurum aleyhine değilmiş gibi görünmektedir. Buna karşılık uygulanan kesintiye ilişkin bir de tahakkuk ettirildiği dönemden itibaren faiz yürütüldüğü ve bu faiz de caydırıcılık amacıyla yüksek tutulduğu için, üniversite hastanesi zaman içinde çok yüksek maliyetle finansman kredisi almış gibi bir görüntü ortaya çıkmaktadır.

Bütün bunların ışığında, kesintinin kendisi zaten bir zarara yol açarken, faizi ile birlikte bu zarar hem büyümekte, faiz artık kesintinin kendisi kadar hale gelebilmektedir. Fakat kesintiler ile ilgili sorun bununla bitmemektedir. Yapılan incelemelerde, SGK tarafından yapılan kesintilerin bazılarının, hatta en önemli olanlarının muhasebe kayıtlarına girilmediği görülmüştür.

3.8.3.3 Kesintilerin Girilmemesinin Etkileri ve Dönemsellik İlkesi

Yukarıdaki kısımda da değinildiği gibi, kesintilerin bir kısmı muhasebe kayıtlarına yansıtılırken, mutabakata bağlı büyük kesintilerin bir tarihten itibaren kayıtlara yansımadağı görülmüştür. Bunun sonucu olarak da, SGK alacakları sürekli artmaya devam etmiştir. Öte yandan SGK ile ticari faaliyet devam etmekte olduğu için, bu artan alacaklar idarenin ve mali kontrol biriminin dikkatini çekmemiştir.

Mali birim, SGK ile yürütülen sürecin adının 'mutabakat süreci' olması sebebiyle, bu çalışmayı mali mutabakat olarak değerlendirdiği için kesintileri ayrıca

muhasabe kayıtlarına geçirmemiştir. Oysa yapılmakta olan, mali literatürdeki cari mutabakat değil, tıbbi mutabakat faaliyetidir ve haliyle girilmeyen kesintiler sebebiyle, SGK ile üniversite cari hesapları arasında belirgin bir uyumsuzluk söz konusudur.

Kesintilerin muhasabe kayıtlarına girilmesi ile ilgili olarak ikinci bir soruna daha rastlanmıştır. Yapılan incelemede, MOSİP kesintilerinin tamamının doğrudan satış iadesi olarak girilip, alacaklardan düşülmesi yapılmakta olduğu görülmüştür. Oysa söz konusu kesintinin içindeki bir miktarın faiz olduğu ve ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği gözden kaçırılmıştır.

Son olarak üçüncü bir sorun ile daha karşılaşmıştır. Bu da, mutabakat kesintilerinin önceki mali yıllardan gelmesi ve buna ilişkin faizin de, dönemsellik ilkesi gereği geçmiş dönem gideri olarak kaydedilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

Bütün bunlara ek olarak, yapılan hizmetin şekli ve muhasebeleştirmede kullanılan terminoloji konusunda bir uyum sorununa dikkat çekilmiştir. Mevcut uygulamada yapılan işlemler (610) satışlardan iade olarak kayıtlara girilirken, yönetim muhasebesi olarak ortada bir hizmet iadesinin olmayışı ve konunun 'kesinti' olması sebebiyle, diğer indirimler hesabında takip edilmesi gerektiği mütalaa edilmiştir.

3.8.3.4 Kesintilerin Muhasebeleştirilme Şeklinin Tespiti

Hastanenin bir kamu kuruluşu olması ve mali kontrol birimi olarak Maliye personellerinden oluşan bir saymanlık biriminin görev yapması sebebiyle, yönetim muhasebesi birimi tarafından önerilen muhasebeleştirme yöntemi doğrudan uygulamaya geçmemiştir. Uygulamada saymanlık birimi söz konusu edilen muhasebeleştirme tekniğine ciddi olarak muhalefet etmiş ve kendi ısrar ettiği şekilde muhasabe kaydı girilmediğinde kayıtları onaylamayacağını bildirmiştir.

Yönetim muhasebesi biriminin de görüşünde ısrarlı olması ve hastanedeki mali sürece saymanlıktan daha hakim olması sebebiyle, hastane yönetimi ikilemde kalmıştır. Bu noktada yönetim muhasebesi birimi tarafından Maliye Bakanlığında özelge yoluyla görüş alma fikri ortaya atılmıştır.

Buna ilişkin olarak 29/09/2015 tarihinde iç yazışma ile üst birime yazı yazılarak, durum özetlenmiş, kurum gelirlerinden yapılan hazine payı ve BAP kesintileri de göz önünde tutularak, maliyeden görüş alınması talep edilmiştir. İç ve dış yazışmalar sonrasında Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü ile yazışmalar gerçekleştirilmiş ve 05/11/2015 tarihinde özelge alınmıştır.

Söz konusu özelge itibarıyla birimimiz tarafından dönemsellik ile tarafsızlık ve belgelendirme kavramlarına dayandırılmış görüşler maliye tarafından da onaylanarak saymanlık birimi için de bağlayıcı hale gelmiştir.

Bu çerçevede, dönemde yapılan MOSİP kesintilerinin girişinde kullanılan 610 Satış İadeleri hesabı yerine 612 Diğer İndirimler hesabının kullanılması, söz konusu miktara işletilen faizler için de 659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabının kullanılmasının gerektiği bildirilmiştir. Döner sermayelerde finansman giderleri hesapları pek kullanılmamaktadır.

Ek olarak geçmiş dönemde yapılan işlemlerle ilgili olarak günümüz döneminde yapılan mutabakatlarda, kesinti aslı için yine 612 Diğer İndirimler ve 120 Alacaklar hesabının kullanılacağı, bununla birlikte bu geçmiş dönem alacak tutarlarına işletilen faizler için 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları hesabının kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

3.8.3.5 Kesintilerin Muhasebeleştirilmesi

Maliye Bakanlığından görüş beklendiği süreçte ve bu görüşün gelmesinden sonra, geçmiş dönem kayıtları kontrol edilerek, girilmeyen kesintiler tespit edilmiştir. Yapılan incelemede, tespit edilen bazı kesintilere ilişkin evraklar arşivlerden çıkarılmış ve muhasebe kayıtlarına intikali sağlanmıştır. Aşağıda, 2015 yılı için uygulanan kesintilerin listesi yer almaktadır.

Tablo 25: Aylara Göre SGK Kesintileri.

Oca.15	604.290,11
Şub.15	797.043,92
Mar.15	12.002,79
Nis.15	12.025,95
May.15	40.821,06
Haz.15	238.863,79
Tem.15	14.752,20
Ağu.15	12.171,25
Eyl.15	19.979,27
Eki.15	25.371,57
Kas.15	10.739,05
Ara.15	1.710,05
TOPLAM :	1.789.771,01

Yukarıdaki tabloda yer alan kesintiler ile ilgili olarak muhasebe kayıtları incelenmiş ve bu kesintilerin 7 tanesinin girildiği, Ocak, Şubat ve Haziran aylarına ait büyük mutabakat kesintilerinin girilmediği görülmüştür. Kasım ve Aralık kesintileri ise, maliye cevabını beklemek üzere girilmemiştir. Yani Mart, Nisan, Mayıs, Temmuz, Ağustos, Eylül ve Ekim aylarına ait olmak üzere toplamda 137.124,09 TL faizler dahil kesinti girilmiş, 1.652.646,92 TL miktarın girilmediği görülmüştür.

Söz konusu muhasebe fişlerinin girişi gelir idaresi süreç yönetimi tarafından yapılmakta olup, onayı da saymanlık yani mali hizmetler birimi tarafından yapılmaktadır. Bu çerçevede, maliye özelgesi de ekine iliştilererek, kesintilerin nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin dosya hazırlanmış ve 2015 yılında henüz girilmemiş olan kesintilerin bu çerçevede girilmesi için gerekli görevlendirme yapılmıştır.

3.8.3.6 Kesintilerin Muhasebeleştirilmesi

Geçmiş yıl kayıtlarına yönelik olarak yapılan genel değerlendirmede, önceki yıllara ilişkin büyük mutabakat kesintilerinin de en azından bir kısmının girilmemiş olabileceği değerlendirilmiş, bu durum gerek başhekim ve gerekse gelir idaresinden sorumlu başhekim yardımcısının olduğu bir toplantıda idare ile paylaşılarak, geçmiş döneme ilişkin kesintilerin evrak ve belgelerinin de girilmesi ve SGK alacaklarının doğru sonuçları göstermesi için yapılabilecekler ele alınmıştır.

Bu noktada kesintilerin muhasebeleştirilmesi, konuyla ilgili evrakın temini ve diğer ilgili süreçler konusunda yönergeler oluşturularak, gelir idaresi birimine konunun önemi konusunda bir sunum yapılmıştır.

Bölümde yapılan sunum sonrasında, SGK için tahakkuk eden miktar ile hesaplara yatırılan miktarlar ve dönemler konusunda personel bilgilendirilmiştir. Bu çerçevede, hesaplara ay ortasında ve ay sonunda yatması gereken rakamlarda küçük veya büyük farklılıklar olması durumunda, takip eden haftada SGK temsilciliği ile bağlantı kurularak, ilgili kesintiye sebep evrakların temini kararlaştırılmıştır.

Gelen kesinti evrakının da, maliyenin özelgesinde belirtilen şekilde muhasebe kayıtlarına girilmesi, kayıtların saymanlık onayı öncesinde belirli bir süre için muhasebe birimine kontrol ettirilmesi ve bu yolla bir oryantasyon süreci yürütülmesi konusunda gelir idaresi süreç yönetimi bilgilendirilip görevlendirilmiştir.

3.8.3.7 Uygulama ve Sonuçları

Yapılan kontroller sonrasında muhasebe kayıtlarında yer alan SGK alacakları azalmıştır. Bununla birlikte kayıtlardaki SGK alacakları ile, SGK kayıtlarında yer alan üniversite alacakları arasında tam bir tutarlılık sağlanamamıştır. Zira hastane kayıtlarında yer alması gereken kesinti evraklarının bir kısmı bulunamamıştır.

Bunun üzerine SGK'dan alınacak ayrıntılı hesap cetvelleri yardımıyla, geçmiş dönem kesintilerinin kayıtlardan düşürülmesi için süreç başlatılmış olup, bu tez çalışması bittiğinde, söz konusu çalışma hala devam etmekteydi.

Öte yandan 2017 yılı itibarı ile geçilen global bütçe sonrasında, söz konusu kesinti ve eşleştirmeler başka bir boyut kazanmıştır. Daha önce doktor tarafından el ile hazırlanan dışarıdan ilaç temin reçeteleri elektronik ortamda hazırlanmaya başlanmıştır. Bu otomasyon sonucunda hastanenin stoklarında bulunmayan ilaçlar gecikmeye sebep olmadan anında ve tam bir şekilde ortaya çıktığı için, ilaca dayalı kesintiler çok büyük ölçüde artmıştır. Bu kesintiler bazı aylarda toplam gelirin %10'unu geçmiş, aylık bazda ortalama olarak da % 7.5 seviyelerinde seyretmiştir. Bu konuda da karşılaşılabilecek bazı denetim riskleri ile ilgili olarak hastane yönetimi bilgilendirilmiş ve yüksek miktarda ilaç kesintilerinin muhasebeleştirilmesi için, gerekli görüldüğünde maliyeden ek özelge talep edilebileceği konusunda

yönetime brifing verilmiştir. Çalışmanın yürütüldüğü zaman diliminde, bu konuda yeni bir ilerleme veya durum ile karşılaşılmamıştır.

3.8.4 Kişi Alacaklarının Takibi

Hastanede üretilen hizmetlerin büyük bir kısmı, başta SGK olmak üzere kurumsal müşterilere faturalandırılmaktadır. Bununla birlikte, sayı ve tutarları toplam yıllık hasta sayısı ve gelirler bazında % 1 seviyesinin altında olmakla birlikte, bazı durumlarda kişilere faturalandırma da yapılmaktadır.

Kişilere faturalandırma temel olarak üç grupta ele alınabilir. Bunlardan ilk ve en küçük grup, doğrudan ücreti mukabili tedavi alan gruptur. İkinci grupta ise hastanede bir hizmeti almaktayken, bazı ek hizmetleri farkını cepten ödeme yöntemi ile gerçekleştiren gruptur. Üçüncü grup ise, acil veya benzeri yolla gelmiş ve sosyal güvencesi olmayan gruptur ve bu gruba da tedavi verilirken, aynı zamanda ücret tahakkuk ettirilebilmektedir. Bu tahakkuklar sadece muayene veya tahlil gibi işlemler için değil, aynı zamanda görüntüleme, ameliyat veya benzeri operasyonlar için olabilmektedir.

Sonuç olarak hastane gelirlerinin büyük kısmı SGK'dan, kalan önemli bir kısmı kurumsal müşterilerden karşılanırken, küçük bir miktarı da doğrudan hizmeti alan hasta veya yakınlarından karşılanmaktadır.

3.8.4.1 Kişi Alacaklarının Detayları ve Mahiyeti

Kişi alacaklarına ilişkin detay bilgiler resmi muhasebe programında değil, HBYS sistemi üzerinde tutulmaktadır. Zira resmi muhasebe uygulamasında kişilere ilişkin cari detaylandırma seçenekleri pek yoktur. Bununla birlikte, alacak kayıtları her iki sistemde de yer alırken, HBYS de, kişi cari kartı ayrıntılı olarak yer almaktadır.

Yapılan incelemelerde hastanenin kişilerden de çeşitli alacakları olduğu ve bunların bir kısmının açık olarak beklediği farkedilmiştir. Bu doğrultuda HBYS üzerinde yapılan çalışmalarda, bu alacakların bazılarının sanal olduğu, zira ödemesi yapıldığı halde dekontların kişiler ile eşleştirilmeyip bloke tahsilat olarak beklediği görülmüştür.

Net ve gerçekçi kişi alacaklarının tespiti amacıyla, başhekim koordinasyonunda gelir idaresi süreç yönetimi ile çeşitli toplantılar yapılmış ve bir iş

haritası çıkarılarak, kişi alacakları ile ilgili net durumun tespiti ve gereğinin yapılması kararı alınmıştır. Bu çerçevede, gelir idaresi biriminde kişi alacaklarını takip amaçlı bir alt birim kurulmuş ve bu birime, düzenli olarak kişi alacaklarının takibi görevi verilmiştir. Bununla birlikte, geçmiş yıllardan beri birikmiş olan alacakların eşleştirilmesi amacıyla, gelir idaresinden bir kısım personel daha geçici olarak görevlendirilmiştir.

Bu çalışmaların sonunda, 2011 yılı da dahil olmak üzere, önceki dönemden takibe konu hiçbir alacak kalmadığı, 2012-2014 yılları arası için 1.3 milyon civarı, 2015 yılı için 540 bin, 2016 yılı için 780 bin ve son olarak 2017 yılı için 280 bin civarı bir alacak olmak üzere yaklaşık olarak 2.9 milyonluk bir alacağın tahsil edilmemiş olduğu görülmüştür.

3.8.4.2 Tahsilat İçin Uygulanan Yöntem

Yapılan incelemelerde, alacakların bir miktarının büyük tutarlar, bir miktarının ise küçük tutarlar olduğu görülmüştür. Bu doğrultuda, her yıl grubu için ayrı personel olmak üzere, dönem alacaklarının dekont eşleştirmesi de yapıldıktan sonra karşı karşıya kalınan nihai alacak rakamı belli olduktan sonra, söz konusu tahsilat için uygulanacak yol belirlenmiştir.

Buna göre, tüm yıl grupları için alacaklar önce büyükten küçüğe sıralanmış ve ilgili borçluya telefon yoluyla borcu bildirilmiştir. Bildirilen borç bazı hastalar tarafından kabul edilirken, bazıları ise söz konusu ödediklerini ve bunu da dekont ibrazı yoluyla ispatlayabileceklerini belirtmişlerdir. Bu itirazlardan haklı olanların borç düşümleri yapılmış, buna karşılık borçlu olduğu halde borcunu ödemeye yanaşmayanlar için, önce yazılı tebligat yapılmasına karar verilmiştir.

Yazılı tebligat yapılmasına ve verilen süreye rağmen borcunu ödemeyen ya da kurumla borç yapılandırmasına girmeyen hastalar için yeniden bir sıralama ve değerlendirme yapılmasına ve alacağın hukuk yoluyla tahsiline karar verilmiştir. Bütün bunlara ek olarak kanunun izin verdiği vazgeçilebilir alacak sınırı kapsamında kalan alacakların sadece sözlü takibatının yapılmasına, hukuki takibatının yapılmamasına, kalan kısım için de gerekli evrakların tekemmülü ile hukuk bürosuna bildirim yapılarak hukuki takip sürecinin başlatılmasına karar verilmiştir. 2017 yılı için 5018 kapsamındaki kuruluşların takibe değmeyecek büyüklükteki alacakları için vazgeçme alt sınırı 16 TL olarak belirlenmiştir.

3.8.4.3 Tahsilat ve Takip Süreci

Dekont eşleştirmeleri ve borçlu itirazlarının ardından hızlı bir şekilde tahsilat aşamasına geçilmiştir. Bu dönemde, özellikle 2012 ve 2014 yılları arasındaki dönemde hasta kayıtlarında yer alan iletişim bilgilerinin bazılarının doğru olmadığı görülmüştür. Bazı hastalar için de TC kimlik numaraları yanlış ya da eksik girildiğinden, bu borçlular için takip imkanı kalmamıştır.

Bununla birlikte, söz konusu borçlulardan bir kısmının kendisine ait bu borçtan haberi dahi olmadığı, acil olarak hastaneye kaldırıldığı ve çıkışta da borcu konusunda bilgilendirilmediği, buna karşılık borcunu ödemeyi kabul ettiği ve ödediği görülmüştür.

Tahsil imkanı kalmayan borçlular konusunda yapılan incelemede, önemli bir kesiminin yabancı uyruklu, çoğunlukla Türki Cumhuriyetlerden çalışma amaçlı gelmiş kişiler olduğu, büyük bir kısmının acil servise başvurduğu, verdiği iletişim bilgilerinin önemli ölçüde yanlış olduğu ve bu hastaların bazılarının tedavi sürecinin sonlarına doğru kendi imkanları ile hastaneden ayrıldığı görülmüştür.

Bütün bunların ışığında, aynı sorunların takip eden dönemlerde de sıkıntıya yol açmaması için ilgili birimlerin uyarılması ve bilgilendirilmesi amacıyla başhekimliğe başvurulması kararı alınmıştır.

3.8.4.4 Tahsilat Faaliyetinin Sonucu

Yaklaşık 2.9 milyon TL tutarındaki alacak ile başlatılan bu yoğun tahsilat takibi işlemlerinin sonucunda, 2012-2014 yılları için 221 bin TL'nin, 2015 yılı için 325 bin, 2016 yılı için 387 bin ve 2017 yılı için de 97 bin TL'nin tahsil edildiği görülmüştür. Gerek başlangıç borç rakamları ve gerekse tahsil edilen tutarlar, küsuratlardan arındırılarak sunulmuştur. Bu duruma göre çalışmaya başlamadan önce ve sonrasına ilişkin kişi borçları tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 26: Kişi Alacaklarının Tahsili.

Dönem	Çalışma Öncesi Kişi Alacağı	Çalışma Sonrası Kişi Alacağı	Çalışma İle Tahsil Edilen
2012-2014	1.300	1.079	221
2015	540	215	325
2016	780	393	387
2017	280	183	97
TOPLAM	2.900	1.870	1.030

Tablodan da anlaşılacağı üzere çalışma öncesindeki toplam borç 2.9 milyon seviyesindeyken, çalışmanın yapıldığı yaklaşık 3 aylık dönemin sonucunda, yaklaşık 1 milyon TL tahsil edilmiş, kalan 1.87 milyon TL'nin tahsil süreci de devam etmektedir. Bu noktada belirtilmesi gereken bir durum da şudur; Kişilere yapılan yazılı tebligatlar sebebiyle, bu dönem çalışmalarının sonucu olarak önümüzdeki dönemde tahsil edilmesi beklenen bir miktar tutar daha söz konusudur. Yani dönem çalışmalarının maddi getirisinin sadece tahsil edilen 1.03 milyon değil, biraz daha fazla olması beklenmektedir. Öte yandan çalışmanın getirdiği asıl önemli yarar, farkındalık, alacak takibinin önemi ve zamanında takip edilmeyen alacağın oluşturduğu mali/idari riskler konusunda bilgilendirme olarak düşünülebilir.

Çalışmanın sonucunda ortaya çıkan bir önemli durum da, söz konusu dönemlere ilişkin olarak, özellikle 2012-2014 yılında alacakların kayıt altına alınması sürecinde bazı sorunlar olduğu gözlenmiştir.

Tüm bu çalışmaların sonucunda, en yüksek tutarlı alacaklardan başlamak üzere listeler oluşturulmuş ve bu tutarlı borçlar ile ilgili evraklar tekemmül ettirilerek, söz konusu evraklar üniversitenin hukuk birimine intikal ettirilmiştir. Yazıyla talebin bir kere de hukuk biriminden yapılacağı göz önünde tutulduğunda, alacakların şüpheli hale gelmesi ile ilgili yeterli koşullar sağlanmış olacaktır. Hukuk birimi, yazıyla talebin sonrasında bu alacaklar için mahkeme yoluna gitmektedir.

Buna göre alacakların mahkemeye intikali ile birlikte şüpheli alacak kayıtlarının oluşturulması ve takip eden karşılık ayırma ve alacaklardan çıkarma gibi konularda üst yönetim bilgilendirilmiş ve bundan sonra hasta kayıt bilgilerinin eksik olması durumunda bunun ne gibi sonuçları olabileceği konusunda, personelin bilgilendirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması talep edilmiştir.

3.8.5 Kurumsal Alacaklar

Kurumsal alacaklar, temel olarak iki çeşittir. İlk grupta, sağlık hizmeti verilen tüm kuruluşlar sayılabilir ve kurumsal tüm alacaklar bu kategoride yer alır. Buna karşılık bir de protokole bağlı kurumsal alacaklar söz konusudur. Bu alacaklar, diğerlerinden farklı olarak sağlık hizmetini sunan ya da bu hizmetin pazarlanmasına aracılık eden kuruluşlara yapılan hizmetlerin karşılığında oluşan alacaklardır. Bu alacakların kapsamına SGK dahil değildir.

Sözleşmeye dayalı bu kurumsal alıcılar, bir anlamda kurumun perakende satıcıları gibi düşünülebilir. Bu kuruluşlar, üniversite hastanesinden bazı hizmetleri temin eder ve bunların tahsilatını kendi hastalarından ayrıca yaparlar. Bu hizmetlerden birkaç tanesi aşağıdaki gibi sayılabilir;

1. Yüksek hassasiyetli laboratuvar testleri
2. Yüksek özellikli görüntüleme hizmetleri
3. İkinci tıbbi görüşler

Görüldüğü gibi bazı özellikli hizmetler diğer sağlık kuruluşlarına pazarlanmaktadır. Burada bazı hizmetler kamu hastanelerine, bazı hizmetler ise özel hastanelere satılmaktadır. Örneğin ikincil tıbbi görüş hizmeti, ağırlıklı olarak özel hastanelere pazarlanan bir hizmettir. Buna karşılık laboratuvar hizmetleri ise çoğunlukla kamu hastanelerine pazarlanır.

Her sağlık kuruluşunun bir üniversite hastanesinin ekonomik ya da bilimsel kapasitesine sahip olması beklenemez. Doğal olarak, bazı kuruluşların nadiren yaptıracağı test veya tahliller için çok pahalı test cihazları alması da beklenemez. Bu gibi durumlarda kuruluşlar, hastalarını üniversite hastanelerine sevk etmek yerine, söz konusu tahlil veya laboratuvar hizmetini doğrudan üniversite hastanesinden almayı, kalan hizmetleri ise kendi imkanları ile tamamlamayı tercih etmektedir.

Söz konusu hizmetlerde hasta kuruma gelmez. Yapılacak tahlil ya da tetkike ilişkin materyal özel nakliye sistemi ile hastaneye ulaştırılır ve hastane tarafından istenen hizmet gerçekleştirildikten sonra, işleme ilişkin fatura söz konusu hastaneye yollar. İşte tüm bu nitelikteki kuruluşlara sözleşmeli kuruluşlar adı verilir.

3.8.5.1 Sözleşmeli Kuruluşlar Fiyat Tarifeleri

Kurumlar sağlık hizmetlerindeki fiyatları istedikleri gibi belirleyemez. Bu konuda yetkili olan kuruluş Sağlık Bakanlığıdır. Bununla birlikte kurumlar bazı hizmetlerde belirli oranlarda fark fiyatı talep edebilmektedir.

Üniversite hastanesinin sözleşmeli kuruluşlara sattığı hizmetlerde genel olarak Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan kamu tarifesi ya da SGK tarafından yayımlanan SUT tarifesindeki fiyatlar uygulanmakta ve bu fiyatlara ilişkin ödeme koşulları da, yine SGK ile yapılan sözleşme örnek alınarak vadelenmektedir.

Buna göre kuruluşlara yapılan işlemi müteakip derhal faturası kesilmekte ve bu faturadaki meblağ için 60 gün vade uygulanmaktadır. Bu 60 günlük vade sözleşmede de yer almaktadır. Sözleşmede ayrıca hukuki takip hakları ile ilgili kurumu koruyucu maddeler ve tıbbi anlamda işlerin nasıl yürütüleceğine ilişkin tanımlar yer almaktadır.

Sözleşmeler incelendiğinde, bazı kurumlara uygulanan fiyat tarifelerinin SUT altında kaldığı görülmüş, sözleşmelerde de kurumu koruyucu maddelerin bazılarının olmadığı farkedilmiştir. SUT altında kalan sözleşmeler genel olarak çok önceleri yapıp, her yıl yenilenen sözleşmelerdir. Benzer şekilde sözleşmelerde, vade aşımalarında uygulanacak cezai faiz hükümleri de yer almamaktadır. Bütün bu incelemeler yapıldıktan sonra konu yönetimle paylaşılmış, tüm kurumlar için ortak bir sözleşme hazırlanması ve bu sözleşmede de gerek cezai şartların, gerek tarifelerin ve gerekse sözleşme yenileme koşullarının kurum lehine düzeltilmesi önerilmiştir.

Yapılan bu öneri dikkate alınarak, her bir iş çeşidi için yeni sözleşme taslakları hukuk biriminden talep edilmiş, toplam üç çeşit olan bu taslaklar, ilk sözleşme yenileme dönemi ile birlikte devreye alınmıştır.

3.8.5.2 Sözleşmeli Kuruluşlar Ödeme Planı

Sözleşmeli kuruluşlara ilişkin alacak kayıtları da hem resmi muhasebe programı olan DMİS üzerinde ve hem de ilk tahakkukun yapıldığı HBYS sistemi üzerinde tutulmaktadır. Kişi borçlarının yıllara yayılması ve bir kısmında tahsil zorluğunun ortaya çıkması sebebiyle, sözleşmeli kuruluş alacaklarının da kontrol edilmesi gündeme gelmiştir.

Bu konuda gelir idaresi biriminden sorumlu başhekim yardımcısı ve ilgili personel ile bir değerlendirme yapılarak, bu tip alacakların doğruluğu ve tahsil zamanları ile ilgili bir çalışma yapılmıştır.

Yapılan incelemelerde, sözleşmeye dayalı alacakların tutarlı bir şekilde takip edildiği, buna karşılık vadelerde bazı aksamaların olduğu, bazı tahsilatların 60 günlük sürenin hayli sonrasında olduğu görülmüştür. SGK alacaklarının düzenli ödenmesine karşılık sözleşmeli kurumlardan olan alacakların tahsilindeki bu sorunların, alacak devir hızını düşürüp, ortalama tahsil süresini yükselttiği görülmüştür. Öte yandan gelirlerin çok büyük bir kısmını SGK alacaklarının oluşturması sebebiyle, sözleşmeli alacakların devir hızları üzerindeki etkisi çok da büyük değildir.

Buna rağmen, hastanenin bir kamu kuruluşu olduğu ve söz konusu gecikmelerin bir denetim riski oluşturduğu da göz önünde tutularak, birim bu konuda bilgilendirilmiş ve sözleşmeli alacaklara ilişkin bir cari takvim oluşturulması kararı alınmıştır. Buna göre vadesi gelen alacakları öne çıkaran bir elektronik tablo yazılımı ile bir sistem kurgulanmış ve tahsilatla ilgili bir ödeme iş akışı geliştirilmiştir.

Buna göre, 60 gün olan toplam tahsilat süresinin yarısı olan 30. gün itibarıyla alacaklar konusunda ilgili hastanenin finans servisi aranmakta ve karşı taraftan yaklaşık ödeme günü talep edilmektedir. Bu yaklaşık ödeme günü alınamıyorsa, 45. gün itibarıyla aynı işlem tekrarlanmaktadır. Eğer yaklaşık ödeme günü alınıyorsa, bu tarih de sözleşme süresinin içindeyse, ödeme gününün ertesi güne kadar beklenmekte ve hala ödeme yapılmamışsa, kuruluş yeniden telefon ile aranmaktadır.

Kurum tarafından alacak takibinin düzenli ve planlı yapılmasının etkileri görülmüş ve vadesini geçen alacak sayısı azalmıştır. Tahsilat için yapılan girişimlere rağmen 60. güne kadar ödeme yapılmaması durumunda, kuruma resmi ve imzalı bir uyarı yazısı yazılarak fakslanmakta ve aynı zamanda iadeli taahhütlü yollanmaktadır. Bu uyarı yazısında 7 gün süre verilmekte ve bu sürenin sonunda takibin hukuk birimi tarafından yapılacağı bildirilmektedir.

Çok nadir olmakla birlikte, bazı kamu hastanelerinin ödemesinin 60 gün ve uyarı için verilen süreleri de geçtiği görülmüş ve bu hastaneler ile ilgili olarak, ilgili

alacağı doğuran işlem, yazışmalar, protokol ve sözlü iletişim tarihleri bir dosya olarak tekemmül ettirilmiş ve hukuk birimine, hukuki takip için gönderilmiştir.

3.8.5.3 Çalışmanın Sonuçları

Sözleşmeli kurumlar ile ilgili olarak yapılan bu çalışmanın birkaç somut faydası olmuştur. Bunlar sırasıyla aşağıdaki gibidir;

1. Farklı kuruluşlara farklı fiyat tarifelerinin ve özel sözleşmelerin önüne geçilmiştir.
2. Sözleşmelerde kurum aleyhine unsurlar temizlenerek, kurum lehine ve özellikle alacağın takibini kolaylaştırıcı unsurlar eklenmiştir.
3. Sözleşmeli kurumlardan alacaklar konusunda oluşturulan iş akışı modeli ile tahsilat sürelerindeki gecikmelerin önüne geçilmiştir.
4. Gelir idaresi biriminin alacak takibinin önemini kavraması ve işlerine yansıtması yani bu konuda farkındalık oluşması ile kurumsal kimliğe katkıda bulunulmuştur.
5. Alacak tahsilatındaki olası sorunların bir bölümü elimine edilerek, bu konudaki denetim riskleri ortadan kaldırılmıştır.

3.8.6 Giderleştirme Faz Bozukluğu ve Dönemsellik

Muhasebede bir giderin gerçekleşmesi doğal olarak bir belgeye bağlıdır. Üniversite hastaneleri için de durum böyledir. Çok yüksek yoğunluklu bir stok hareketi olan üniversite hastanelerinde de, giderin gerçekleşmesi için belli bazı ara kontroller yapılmaktadır.

Bu doğrultuda, dönem gideri olarak muhasebe kayıtlarına yansıtılacak tutarlar, çok farklı birimlerden oluşan hastanenin hemen her biriminden toplanan ve tüketimin gerçekleştiğini belirten ıslak imzalı evraklar ile birlikte bir havuzda toplanır. Söz konusu havuzdaki tarih kısıtına uyan tüketimler, belirtilen ay için giderleştirilmek üzere muhasebe kayıtlarına girilir ve ekli evrakları ile birlikte onaylanması için saymanlık birimlerine gönderilir. Böylelikle, aylık bazda toplu bir giderleştirme yapılır. Tüketim kayıtlarının girilmesi ve stokların düşülmesi ile, dönem gideri gerçekleşmiş olur.

3.8.6.1 Giderleştirmede Sürecindeki Sorunlar

Gerek imzaların tamamlanması ve gerekse diğer fiili (sayım/kontrol) işlemlerin gerçekleşmesi ve gerekse diğer idari süreçler sebebiyle, dönem gider kayıtlarında ciddi gecikmeler söz konusu olabilmektedir.

Örneğin bir gider fişi, birkaç imzanın tamamlanması için ertesi aya sarkabilmekte veya ekindeki evraklardaki küçük bir hata sebebiyle, bu gecikme birkaç ayı bulabilmektedir. Bu durumda, bir aylık döneme ait olmak üzere gelir tahakkukları gerçekleştirilirken, gider tahakkukları gerçekleştirilememekte, aylık bazda finansal tablolar izlendiğinde, gelir ve giderlerde bir dalgalanma görülmektedir.

Bir özet olarak değerlendirildiğinde, gider kayıtlarının girilmesinde iki ayrı sorun söz konusudur. İlki, giderin gecikmeli olarak girilmesi ve örneğin Kasım ayı için gelirin bu aya ait olmasına rağmen, stok giderlerinin Ekim, Eylül ve hatta Ağustos ayına ait olabilmesidir. Hastaneler gibi mevsimsel etkilerin çok yüksek olduğu işletmelerde, aylar arasında önemli faaliyet farkları olduğu hesaba katıldığında, stok giderlerindeki bu ciddi kaymalar önemli sorun teşkil edebilmektedir.

Giderleştirme sürecinde ikinci önemli sorun ise, bazı aylarda hiç stok giderinin görülmemesi, bazı aylarda ise birden fazla döneme ait stok giderinin muhasebe kayıtlarına yansımalarıdır. Sadece ilk sorun yani giderleştirmedeki faz farkları bir ölçüye kadar tolere edilebilirken, bir döneme birden fazla dönemin stok düşümlerinin girilmesi, hele ki bunun bazen mali yıl dönemini de aşabilecek şekilde oluşması, muhasebe açısından kabul edilebilir değildir.

3.8.6.2 Sorunun Oluşturduğu Etki

Konuyu rakamlarla ifade etmek gerekirse, 2016 yılının Şubat ayından itibaren 4 aylık stok çıkışları aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir;

Tablo 27: 4 Aylık Stok Çıkışları.

Dönem	Stok Çıkışı
Mar.16	-
Nis.16	14.674.197,62
May.16	-
Haz.16	16.745.314,65

Tablodan da görüleceği üzere, Mart ayında stok çıkışları yetiştirilememiş, Nisan ayında 2 ayrı fiş ile ilaç ve malzeme çıkışı yapılmıştır. Benzer şekilde Mayıs ayında da ilgili gider fişi Haziran ayına sarkarak, Mayıs için 0, Haziran için ise 16.7 milyon ilaç malzeme kullanılmış gibi görünmektedir.

Bu dalgalanma, sorunun sadece bir ayağıdır. Diğer kısım daha da önemlidir. Yukarıdaki tablodaki Nisan giderleri, aslında Mart ve Nisan ayına ait değildir. Ocak ve Şubat aylarına aittir. Yani ilaç ve malzeme giderleri, kendi döneminden ay bazında iki dönem öncesine ait olduğu gibi, bazı aylar için hiç tahakkuk etmemekte, bazı aylar için ise önceki ayı da kapsayacak şekilde iki katı tahakkuk etmektedir.

Bu durumun sonucu olarak, stok giderlerinde bir gecikme ve bazı durumlarda ise eksiklik veya fazlalık oluşmaktadır. Eksiklik ve fazlalığın oluşma sebebi, dönemlerin düzensiz bir şekilde kaymasıdır. Bu durumu bir örnekle anlatmak gerekirse, bir yıl için toplam 11 giderleştirme ve ertesi yıl için toplam 13 giderleştirme ihtimali mevcuttur ve geçmiş yıllarda bu durumla karşılaşmıştır.

Muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olan bu durum, mali tablolarda da hatalı sonuçlar üretilmesine yol açmaktadır. Hatta yukarıdaki gibi adetler bazında kayma da söz konusu olunca, kar/zarar rakamlarında çok ciddi dalgalanmalar oluşturmakta, bu da ağır bir denetim riskini ortaya çıkarmaktadır.

Bu noktada, ilaç ve malzeme giderlerinin toplam giderler içindeki payına da değinmek gerekir. Hastanedeki toplam giderler içinde en önemli payı doğrudan personel giderleri oluşturmaktadır (%32). İkinci sırayı ise ilaç ve malzeme giderleri (%31) ve son olarak ek ödemeler (%22) paylaşmaktadır ki ek ödeme de bir personel gideri olarak düşünülebilir. Kalan %15'lik dilim ise hastanenin diğer giderlerine ayrılmaktadır. Aşağıdaki tabloda, yukarıdaki dönemler için toplam gider rakamları ile birlikte stok düşümleri yer almaktadır.

Tablo 28: Dört Aylık Giderler.

Dönem	Stok Çıkışı	Stok Dışındaki Giderler	Toplam Hizmet Üretim Giderleri
Mar.16	-	17.495.468,51	17.495.468,51
Nis.16	14.674.197,62	15.596.091,32	30.270.288,94
May.16	-	16.698.318,65	16.698.318,65
Haz.16	16.745.314,65	15.871.917,30	32.617.231,95

Tabloda da görüleceği üzere, Mart ve Mayıs ayları için stok düşümleri yapılmadığı için, takip eden aylarda iki aylık malzeme gideri birlikte yapıldığından, o aylardaki hizmet üretim giderleri ve maliyetleri de, diğerlerine göre belirgin bir şekilde fazla olmuştur.

3.8.6.3 Çözüm Önerisi ve Sonuçları

Konuyla ilgili olarak hastane yönetimi sözlü bir rapor ile bilgilendirilmiştir. Konunun mali tablolara olumsuz etkileri ve stoklar üzerindeki kontrolün de dolaylı yoldan azalması, bütün bunların da denetim riski oluşturması detaylı ve örnekli olarak anlatılmıştır.

Giderleştirme yapılırken tek bir büyük fiş ile stokların düşüldüğü, bunun içinde ilaç ve tıbbi malzemeye ek olarak kırtasiye malzemesinin dahi yer aldığı detaylı olarak yönetime anlatılmış ve stok düşümlerinin tamamının tek bir seferde yapılmasının yerine, belli kategorilerin birleştirilmesi önerisinde bulunulmuştur.

Bu çerçevede, toplam stok çıkışlarının yaklaşık % 1,65 'ine tekabül eden kırtasiye ve diğer tüketim malzemelerinin ayrıştırılması, kalanların içinde ilaçların ve malzemelerin ayrı ele alınarak, HBYS üzerinde görülen kullanım miktarlarının doğrudan dönem gideri olarak muhasebe kayıtlarına girilmesi önerilmiştir. Buna karşılık her iki öneri de, saymanlık biriminin kontrol sürecindeki ısrarı yüzünden hayata geçirilememiştir.

Bunun üzerine, bir döneme birden fazla giderin girilmesinin önlenmesi yoluna gidilmiştir. Bu şekilde, örneğin Şubat düşümleri Nisan ayında, Mart düşümleri de Mayıs ayında olsa dahi, her aya bir düşüm yapılması üzerinde durulmuş ve bu konuda bir karar alınması sağlanmıştır.

Buna göre, bir ay için tek bir stok düşüm fişi girilecektir. Stok çıkışı ayın 20'sine kadar gerçekleştirilmediğinde, yönetim muhasebesi birimi ilgili birimden sorumlu başhekim yardımcısına konuyu aktararak, ilgili fişin girilmesini sağlamaktadır. Böylelikle, her aya bir fiş olmak üzere, yılda toplam 12 giderleştirmenin yapılması hedeflenmiştir. Böylelikle, fiili stok seviyeleri de kabul edilir düzeyde tutulacak, gerek stoklarda ve gerekse giderlerde dalgalanmanın önüne geçilecektir.

Bu çalışma bir süre amacına uygun bir şekilde devam etmekle birlikte, yazılı bir kural oluşturulmaması sebebiyle, zaman içinde yine aksamalar görülmüştür. Vergisel muafiyetler sebebiyle, gerek hastane yönetimi ve gerekse mali otorite, bu konudaki riskleri çok da dikkate almamıştır. Bununla birlikte, hastanenin gerçek fiziki stokları, muhasebe yazılımında gecikmeli olsa bile, HBYS yazılımında net, ayrıntılı ve anlık olarak görülmektedir.

3.8.7 KDV İstisnası ve Kesilen Faturalar

Hastanenin bazı gelirlerinin SGK dışı kurumsal gelirler olduğuna yukarıda değinilmişti. Bu hizmetler üretildikten sonra ilgili kurumlara faturalanmakta ve tahsil süreçleri başlamaktadır.

Birim çalışma döneminde, SGK dışı gelirlerin tahsilatının tam ve etkin olarak yapılabilmesi için, hizmet talebinden faturalamaya, yazışmadan tahsilat süreçlerine kadar tüm aşamaların sistematik bir şekilde takip edilmesi gerektiği konusunda yönetimi bilgilendirmiştir. Bu aşamalardan faturalama faaliyetleri üzerinde yapılan incelemede, faturalandırma ile ilgili olarak bazen esas ve bazen de usule dayalı bazı denetim riskleri gözlemlenmiştir.

3.8.7.1 Usule Yönelik Riskler

İncelenen faturalarda usul yönünden bazı hatalar ile karşılaşılmış ve bunlar düzeltilmiştir. Bu noktada, üniversite hastanelerinin katma değer vergisi karşısındaki durumuna da değinmek gerekir. 3065 sayılı KDV kanununun 17. maddesi istisna hükümlerini düzenlemektedir. Bu maddenin 1. fıkrasında bilimsel istisnalar kapsamında üniversitelerin ilim ve fen faaliyetlerinden doğan teslimleri ve 2. fıkrasında ise sosyal istisnalar kapsamında, üniversiteye ait hastane, klinik ve benzeri sağlık hizmetlerine yönelik birimler, KDV'den istisna edilmiştir.

Haliyle faturaların da bu duruma uygun olarak düzenlenmesi ve fatura üzerinde yer alan ibarelerin de bu istisnayı vurgulayacak şekilde olması gerekir. Çalışma öncesinde kesilen faturalarda, yukarıdaki istisnalar çerçevesinde ayrıca bir KDV tahsil edilmemekle birlikte, mevcut tahakkuk eden meblağın içinde KDV'nin dahil olduğu varsayılmaktaydı.

Durumu bir örnekle açıklamak gerekirse, örneğin bir öğretim üyesinin konferansa aktif katılımcı olarak yaptığı bir faaliyeti ele alalım. Bu faaliyet için konferansı düzenleyen kuruluş, yapacağı konuşma için öğretim üyesine 3.000 TL ödeyeceğini bildirmektedir. Söz konusu işlem için firma 3.000 TL'yi peşinen ödemekte ve ilgili birim tarafından bu gelire ilişkin fatura kesilmektedir.

Bu faturada ayrıca bir KDV olmadığı ve faturaya da kanun gereği KDV eklenemeyeceği için, ilgili personel tarafından KDV'nin olduğu satıra genellikle 'dahil' ibaresi yazılmakta, bazı durumlarda ise o kısım boş bırakılmaktadır. Oysa bu durum, KDV konusunda ihtilafı gündeme getirmekte ve faturayı alan firmanın bu rakam üzerinden KDV ayırıştırıp muhasebe kayıtlarına girme ihtimali doğmaktadır.

Bu durum ilgili personelle görüşülerek, bundan sonra KDV yazan bölüme herhangi bir ibare yazılmaması ve sadece çizgi çekilmesi, ayrıca fatura gövdesine de; '3065 Sayılı KDV Kanununun 17/1 Maddesi Uyarınca KDV'den İstisnadır' ibaresinin yazılması gerektiği belirtilmiştir. Böylelikle, faturayı alan kuruluşun, bu hizmet için KDV ödemediği ve bu ödemediği KDV'yi de hiçbir şekilde indirim konusu yapmaması gerektiği, fatura gövdesindeki ibareyle sağlanmıştır. Daha sonra birime, bu ibare için kaşe yaptırması ve bundan sonra elle yazmak yerine, kaşe basması önerilmiştir.

3.8.7.1 Esasa Yönelik Riskler

Yukarıdaki usule dönük riskin dışında, söz konusu istisna sebebiyle, kesilen faturaların doğurduğu esasa dönük riskler de mevcuttur. Bu da, söz konusu tahsilattan yapılan ek ödeme dağıtımı ile ilgilidir.

Konuyu yine aynı örnekle ele almak gerekirse; kurum tarafından 3.000 TL fatura kesilmiş olsun. Eğer istisnai hüküm belirtilmezse, tahsil edilmiş olan 3.000 TL'lik meblağın %18'lik kısmı, KDV olarak ayrılmakta ve ek ödemeye esas olan matrah olarak $(3.000 / 1,18 =) 2.542,37$ TL tespit edilmektedir. Kalan 457,63 TL kısım da, KDV olarak düşünülüp ayırıştırılmakta fakat hastaneler için KDV

hesaplarının çalıştırılmaması sebebiyle, ödenecek vergi ve diğer yükümlölükler kapsamında kamuya aktarılmaktadır.

Bu işlemin sonucunda iki ayrı sorun ortaya çıkmaktadır. İlk ve en önemli sorun, öğretim üyesine dağıtılan eksik miktarda ödeme ve buradan doğacak olan hak kaybıdır. İkinci önemli sorun ise, söz konusu tutarın önce KDV olarak düşünölüp, daha sonra başka bir vergiymiş gibi kamuya aktarılması ve bu yapılırken de, hastanenin bağlı olduğu kuruluşun devreden KDV hesaplarına bakılmadığı ve ödemenin de KDV dışı kanalla ödenmesi sebebiyle, fazladan ve usulsüz vergi ödemek yoluyla kurumu zarara uğratmasıdır.

Konuyla ilgili olarak ek ödeme tahakkuk birimi bilgilendirilmiş ve bundan sonra hesaplama yapılırken, KDV ayrıştırılması yapılmaması gerektiği bildirilmiştir. Buna yönelik olarak yapılan yeni hesaplamalara saymanlık tarafından önce itiraz edilmiş olmakla birlikte, konuya ilişkin mevzuat hükümleri ve benzer hizmetlerde KDV'nin durumuna ilişkin olarak maliye görüşü de (mukteza olarak) araştırılıp saymanlığa bildirilmiştir. Saymanlık birimine bildirilen 16/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2132 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı özelgede, üniversite hastaneleri kadrosundaki öğretim üyelerinin sosyal ve eğitim amaçlı hizmet teslimlerinin KDV'den istisna olduğunun altı çizilmektedir. Bu özelgenin ibrazını müteakip saymanlık itirazı ortadan kalkmıştır.

3.8.8 Demirbaşların Topluca Giderleştirilmesi

Düzenli hazırlanan dönem sonu raporlarında önceki dönemlerle karşılaştırmalar yapılırken, işletmenin yıl sonlarında, o dönemde almış olduğu tüm demirbaşı topluca giderleştirdiği ve aktiflerinden çıkardığı görölmüştür.

Muhasebenin temel kavramlarından işletmenin sürekliliği ve dönemsellik kavramlarına açıkça aykırı olan bu durum, aynı zamanda mali tabloları da etkilemekte, üretilen hizmetin maliyetinin doğru hesaplanmasını da engellemekte olduğundan, konuyla ilgili hem mevzuat dayanağı ve hem de zaman araştırmasına girilmiştir. Bu alışma sonrasında, uygulamanın devamlı olarak yapıldığı ve dayanak olarak taşınır mal yönetmeliğinin alındığı görölmüştür.

3.8.8.1 Uygulamanın Gerekçeler Yönünden İncelenmesi

Bu sıra dışı uygulama ile ilgili olarak ilgili birimlerle görüşülüp, bu uygulamanın temel amacı sorulmuştur. Alınan yanıtta, çok büyük bir hastanedeki çok çeşitli ekipmanın teker teker demirbaş kaydını tutup, sonra bir de onlara farklı oranlarda amortisman uygulamasının zorluğu gerekçe gösterilerek, yıl sonlarında bütün demirbaşların topluca giderleştirildiği anlaşılmıştır.

Konuya varlığın ve zimmetin takibi açısından bakıldığında, yıl sonu giderleştirilmesi yapılırken, ilgili varlıkların tamamının bir taşınır işlem fişi kullanılarak, üniversitenin diğer asli bütçesi olan özel bütçeye bedelsiz olarak devredildiği görülmektedir. Özel bütçe birimi de kendi içinde geniş ve güçlü bir büro ağına (ayniyat büroları) sahip olduğu için, varlığın daha iyi korunacağı varsayılmaktadır.

Konuya vergisel açıdan bakıldığında ise yine benzer bir durum ortaya çıkmaktadır. Zira üniversite için varlığın yıllar içinde amortisman yoluyla giderleştirilmesi ile tek seferde giderleştirilmesi arasında, vergisel açıdan bir fark söz konusu olmamaktadır zira üniversite hastanesi, kurumlar vergisi mükellefi değildir.

Konuya iş yükü planlaması açısından bakıldığında ise, döner sermaye faaliyetlerinin asli işlerine odaklanması açısından, uzmanlığı demirbaşın takibi olan ve her fakültede yer alan ayniyat bürolarının bu işi üstlenmesi de ilk bakışta rasyonel gibi görünmektedir. Bununla birlikte, söz konusu bürolar farklı muhasebe yazılımları kullanıp, farklı bütçelere entegre çalıştıkları için, burada bir zorluk göze çarpmaktadır. Zaten giderleştirilip bir başka bütçeye aktarma işlemi de tam da bu sebeple gerçekleştirilmektedir.

Bütün bu durumlara karşılık, uygulamanın dezavantajları ise; kurumun sahip olduğu yüklü miktarda demirbaşın muhasebe kayıtlarında olmaması, kurumsal ekipmanın takibi için muhasebe sisteminin yetersiz kalması, dönem ve birimlerdeki hizmet üretim maliyetlerinin doğru hesaplanamaması ve dönemsellik ilkesine uyulmamasıdır.

3.8.8.2 Uygulamanın Mevzuat Yönünden İncelenmesi

Üniversite hastanelerinde iki ayrı bütçe yürürlüktedir. Bunlardan ilki, fakültenin tabi olduğu ve merkezi yapıda olan özel bütçedir. İkinci bütçe ise, sadece döner sermayeli kuruluşlarda olan ve döner sermaye işletmesinin tabi olduğu, bu işletme faaliyetlerinden elde edilen gelir ve giderlerin takip edildiği döner sermaye bütçesidir. Fakültelerde bu iki bütçenin de yönetimleri genelde üst idareciler (dekanlar) olduğu halde, bu iki bütçe birbirinden farklıdır.

Buna karşılık, idareci ve personelin gözündeki her iki bütçe birbirinin ikamesidir ve biri fakültenin sağ cebi, diğeri ise sol cebi gibi değerlendirilir. Bu değerlendirme oldukça yanlıştır zira özel bütçe, doğrudan bazı işlere ve giderlere tahsisli bütçedir ve gelir, sabit olarak tek bir kaynaktan (maliyeden) sağlanır. Döner sermaye bütçesi ise gelire endekslidir ve burada yapılacak harcamalar da, özel bütçeye göre daha esneklerdir. Her iki bütçe, hiçbir şekilde birbirine karıştırılmamalıdır. Bu bütçeler bazı özel durumlarda birbirini tamamlamak için kullanılabilir. Söz gelimi, hem hastaneyi ve hem de fakülteyi ilgilendiren küçük bir gider, fakülte özel bütçesi henüz serbest bırakılmamışsa ve hizmet de acilse, döner sermaye bütçesinden karşılanabilir. Ama bu durumlar istisnaidir ve rutin haline getirilemez. Zira döner sermaye gelirlerinin paydaşları vardır ve o paydaşlar, söz konusu gelirin dağıtımıyla ilgili olarak bazı haklara sahiptir. Doğal olarak döner sermaye gelirlerinin, hak sahibi olmayan birim ve kişilere tahsisi, hem usul ve hem de esas yönünden sakıncalıdır.

Öte yandan bütçeler arasında varlık transferini sağlayan giderleştirme uygulaması, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 7-d maddesinde belirtilen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk ifadesine aykırıdır. Benzer şekilde aynı kanunun dış denetim başlığı altındaki 68-a maddesine sözü edilen mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu ifadesine de aykırıdır zira işletme muhasebe kayıtlarında, her yıl başı itibarıyla hiç demirbaş kaydı olmamakta, yıl içinde alınanlar da aynı yılın sonunda kayıtlardan çıkarılmaktadır. Döner Sermayeli Kuruluşlar Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde de bu durumun mevzuata uygunluğunu işaret eden bir madde yer almamaktadır.

Buna ek olarak, birimlerin dayanak aldıkları taşınır mal yönetmeliği de incelenmiş olup, bu mevzuatta da durumu açıklayacak bir hükme rastlanmamıştır.

Buna karşılık, taşınır mal yönetmeliğine ilişkin çıkarılmış çeşitli tebliğler vardır ve bu tebliğlerden bir tanesi, kurum tarafından dayanak alınmıştır.

Taşınır Mal Yönetmeliği Genel Tebliği (Sayı 1), bedelsiz devire ilişkin genel esasları düzenlemektedir. Hastane döner sermayesi de bu tebliğe dayanarak sahip olduğu tüm demirbaşları yıl sonlarında gider olarak gösterip muhasebe kayıtlarından çıkarmakta, eş zamanlı olarak hala kullanılmakta olan bu demirbaşları, özel bütçeye bedelsiz olarak (bağış şeklinde) devretmektedir. Özel bütçedeki ayniyat birimleri de, bağış olarak alınan bu cihazlar ile ilgili zimmet kayıtlarını tutmaktadır. Özel bütçe tarafından ayrıca bir değerlendirme faaliyeti yapılmasına da gerek olmamaktadır zira söz konusu demirbaş, bedelsiz olarak bir bağış gibi devredilmektedir.

Taşınır Mal Yönetmeliği Genel Tebliği (Sayı 1) hükümlerine göre, bedelsiz devire ilişkin üç önemli şart vardır. Bu şartlardan ilki, söz konusu ekipmanın en az 5 yıl kullanılmış olması, ikincisi artık o ekipmana ihtiyaç kalmaması ve üçüncüsü de devirin farklı bir idareye yapılmasıdır. Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse örneğin tıp fakültesinin kayıtlarında 8 yıldır faaliyette bulunan bir MR cihazı, yenisi alındığı ve eskisinin artık kullanılmama alanı kalmadığı gerekçesiyle, başka bir hastaneye bedelsiz olarak devredebilir ya da halk arasındaki ifadeyle hibe edebilir. Görüldüğü gibi en az 5 yıl kullanımda olma şartı ve hali hazırda kullanılmıyor şartlarının her ikisi de yerine getirilmiş durumdadır. Ek olarak cihaz, tamamen farklı bir kuruluşa gönderilmektedir. Böyle bir durumda cihaza ait amortisman kayıtları incelenerek, bir bakiye kalmışsa giderleştirme yapılır ve cihazın (varsa) kalan faydalı ömrü dönem giderine atılarak aktiflerden çıkarılabilir.

Buna karşılık, fakülte hastanesinde yapılan uygulamada diğer mevzuata aykırılığa ek olarak, taşınırın bedelsiz devrine ilişkin dayanak kabul edilen tebliğe dahi aykırılık söz konusudur. Zira söz konusu cihaz, alındığı yılın sonunda aktiflerden çıkarıldığı için henüz 5 yılını doldurmamıştır. Ek olarak söz konusu cihaz, halen fiilen kullanılmaktadır. Son olarak söz konusu devir işlemi, farklı idareye değil, aynı idarenin farklı bütçesine yapılmaktadır.

3.8.8.3 Uygulamanın Mali Boyutu ve Etkileri

Söz konusu uygulama, öteden beri devam etmekte olup, geçmiş yıllar kayıtları incelenmiştir. İncelemeler sonrasında, 253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı ile 255 Demirbaşlar Hesabında yer alan tüm kayıtların, aynı yıl sonunda 740

Hizmet Üretim Maliyeti hesabına aktarılarak aktiften çıkarıldığı ve giderleştirildiği görülmüştür.

Bu çerçevede yıllara göre giderleştirme tablosu aşağıdaki gibidir;

Tablo 29: Yıllara göre demirbaş giderlestirmesi.

YIL	253	255	Toplam
2013	3.332.716,59	662.249,78	3.994.966,37
2014	1.753.700,38	307.552,58	2.061.252,96
2015	1.794.166,42	771.902,76	2.566.069,18
2016	2.063.874,10	1.157.480,37	3.221.354,47
2017 (ilk 6 ay)	881.637,42	498.595,89	1.380.233,31
TOPLAM	9.826.347,91	3.398.036,38	13.223.876,29

Yukarıdaki tablodan da görüleceği gibi, 5 yıldan az bir süre içinde 13 milyonun üzerindeki bir duran varlık, doğrudan giderleştirilmiştir. Bu varlıkları bir amortisman yöntemi ile kayıtlarda tutmak söz konusu olsaydı, cihazların faydalı ömrüne göre 2013 senesinde 4 milyona yakın tutarın %10 ile %20 arasındaki bir miktarı gider olarak kaydedilecek ve kalan kısmı, aktiflerde görünmeye devam edecekti.

3.8.8.4 Konu İle İlgili Yapılan Bilgilendirmeler

Yukarıda ayrıntılı olarak ele alınan riskli giderleştirme faaliyetinin , aşağıda maddeler halinde ifade edilen sorunlara yol açtığı açıktır.

1. 5018 sayılı kanuna aykırılık vardır
2. Taşınır Mal Yönetmeliğine aykırılık vardır
3. Bilançolarda duran varlıkların görünmemesine yol açar
4. Gelir tablolarında hizmet üretim maliyetlerinin yüksek görünmesine yol açar
5. İşletmenin duran varlıklarını takip konusunda risklerin doğmasına yol açar

Bu konularda üst yönetim bilgilendirilmiş, konuyla ilgili denetim risklerine dikkat çekilmiştir. Kaldı ki, taşınırların bedelsiz devir işlemi sürecinde cihazların görerek değil, sadece kağıt üzerinde devri gerçekleştiği için, söz konusu cihaz ve malzemenin fiili durumu, çalışıp çalışmadığı, hatta daha da ötesinde var olup olmadığı konusunda bir risk de doğmaktadır.

Bütün bu risklere karşın, amortisman ve kayıtlarda tutma işleminin ilk aşamada getireceği büyük iş yükü sebebiyle, üst yönetim doğru muhasebe kayıtlarını yapmak yerine, süregelen uygulamanın devamında karar kılmıştır. Bu çalışmanın yapıldığı 2017 yılının 6. ayının sonuna kadar da, cihaz, makine ve demirbaşlar konusunda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun yeni bir muhasebeleştirme faaliyeti yürütülemediği görülmüştür.

3.9 Hastaneye İlişkin Çeşitli Mali Veri ve Grafikler

Bu bölümde hastaneye ilişkin gelir ve gider tutarlarının aylar itibarıyla dökümü ve bu tutarlara dayalı grafiklerin değerlendirilmesi yer alacaktır. Aşağıdaki tabloda hastanenin 2013 yılı Temmuz ayından başlamak üzere, 2017 yılı Haziran ayına kadar, toplam 4 yıllık gelir ve gider verileri yer almaktadır.

Söz konusu 4 yıllık sürenin tam ortasında, yani 2015 yılı Temmuz ayı itibarıyla Yönetim Muhasebesi biriminin kuruluş süreci başlamıştır. Dolayısıyla tablo ve grafiklerde, tablonun ilk yarısı birim öncesi ve ikinci yarısı da birim sonrası dönem olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte birimin kuruluşu ile aktif olarak tüm faaliyet alanlarında işletme kararlarını etkilemesi hemen olmamıştır. Birimin kuruluşunu müteakip, işler ve süreçler konusundaki girişimler, önceliklerine ve bu konuda yapılan görevlendirmelere göre gerçekleştirilmiştir.

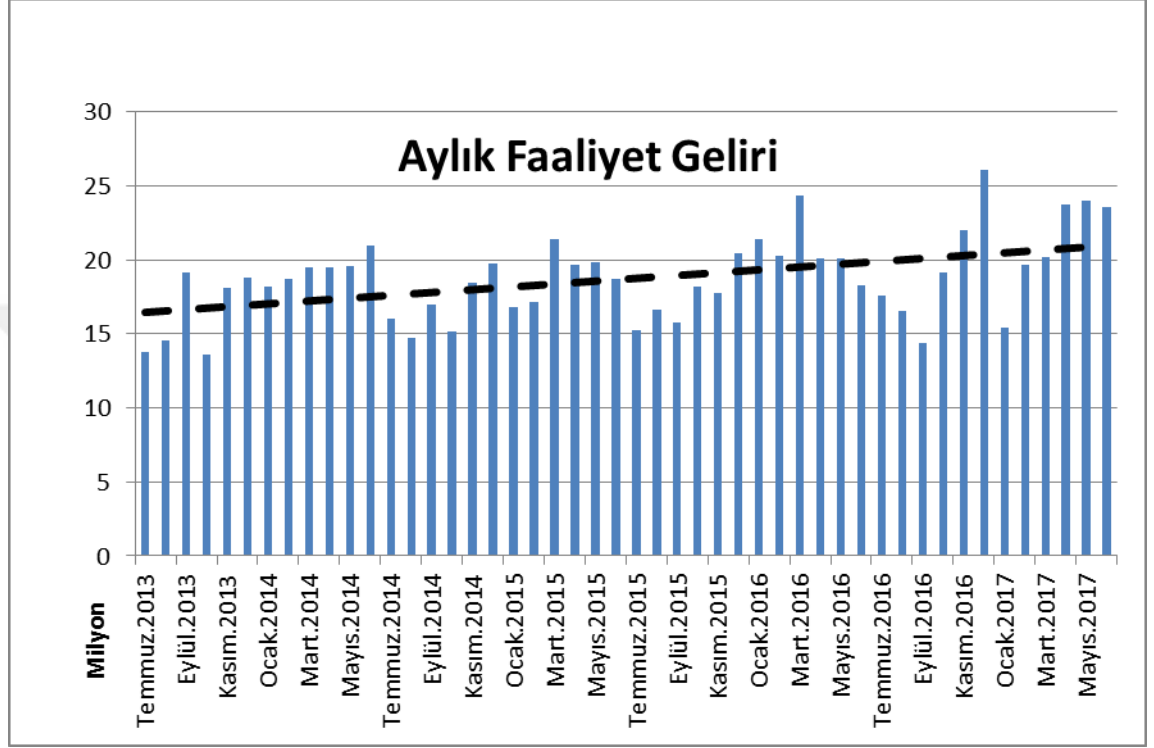
Aşağıdaki tabloda, toplam 48 aylık gelir, GÜG, GYG ve bu ikisinin toplamı yer almaktadır. Bunların dışında yer alan olağan ve olağandışı gelir ve gider kalemleri tabloya dahil edilmemiştir.

Tablo 30: Aylık Bazda Gelir/Gider Toplamları (48 Ay)

AY/YIL	Aylık Faal. Geliri	G. Üretim Giderleri	G. Yönetim Gid.	Top. Üretim Gid.
Temmuz.2013	13.776.765	11.772.835	1.525.414	13.298.249
Ağustos.2013	14.511.592	25.108.700	1.062.733	26.171.433
Eylül.2013	19.112.899	10.290.475	1.585.571	11.876.047
Ekim.2013	13.625.890	28.393.949	1.041.015	29.434.964
Kasım.2013	18.129.988	27.051.438	1.356.052	28.407.489
Aralık.2013	18.762.232	16.085.963	1.982.692	18.068.655
Ocak.2014	18.147.834	8.295.307	1.426.404	9.721.711
Şubat.2014	18.689.001	10.727.662	1.683.627	12.411.288
Mart.2014	19.473.234	13.638.220	1.655.991	15.294.211
Nisan.2014	19.466.784	36.517.471	3.835.390	40.352.861
Mayıs.2014	19.566.174	16.480.021	1.817.660	18.297.681
Haziran.2014	20.927.503	10.814.112	2.992.546	13.806.658
Temmuz.2014	16.062.163	11.439.177	2.149.695	13.588.873
Ağustos.2014	14.750.350	12.011.531	2.218.790	14.230.322
Eylül.2014	16.967.525	19.592.170	2.317.602	21.909.772
Ekim.2014	15.139.591	13.923.498	1.634.122	15.557.620
Kasım.2014	18.415.887	32.749.183	2.301.410	35.050.593
Aralık.2014	19.744.590	29.652.423	1.465.979	31.118.403
Ocak.2015	16.815.678	11.423.825	2.343.054	13.766.879
Şubat.2015	17.172.736	19.410.514	1.953.446	21.363.960
Mart.2015	21.437.385	20.730.199	2.754.668	23.484.867
Nisan.2015	19.635.567	17.760.733	1.799.440	19.560.173
Mayıs.2015	19.802.522	24.605.240	1.907.838	26.513.078
Haziran.2015	18.727.014	19.801.237	3.481.472	23.282.710
Temmuz.2015	15.287.271	20.041.167	2.019.322	22.060.489
Ağustos.2015	16.588.805	14.219.025	1.818.724	16.037.749
Eylül.2015	15.752.427	19.420.401	2.757.422	22.177.824
Ekim.2015	18.224.825	14.096.986	1.627.995	15.724.981
Kasım.2015	17.727.115	25.035.741	1.676.092	26.711.834
Aralık.2015	20.485.271	29.518.163	1.576.341	31.094.503
Ocak.2016	21.377.129	12.532.204	3.221.771	15.753.975
Şubat.2016	20.308.037	32.551.798	1.093.564	33.645.362
Mart.2016	24.336.687	17.495.469	3.463.844	20.959.313
Nisan.2016	20.069.487	30.270.289	2.191.571	32.461.860
Mayıs.2016	20.111.218	16.698.319	2.089.753	18.788.071
Haziran.2016	18.244.423	32.617.232	3.278.213	35.895.445
Temmuz.2016	17.625.388	15.430.436	3.201.491	18.631.927
Ağustos.2016	16.576.405	26.118.036	2.020.913	28.138.949
Eylül.2016	14.352.466	14.667.884	1.958.779	16.626.663
Ekim.2016	19.177.937	33.940.757	531.011	34.471.768
Kasım.2016	21.978.640	16.818.688	141.404	16.960.092
Aralık.2016	26.055.515	22.373.373	1.718.580	24.091.953
Ocak.2017	15.430.128	10.823.515	2.271.810	13.095.325
Şubat.2017	19.639.466	15.131.843	3.032.613	18.164.456
Mart.2017	20.202.590	32.041.225	2.116.776	34.158.002
Nisan.2017	23.706.773	17.929.727	2.743.709	20.673.436
Mayıs.2017	23.989.947	64.782.351	2.473.169	67.255.521
Haziran.2017	23.533.221	19.341.566	2.899.588	22.241.154

3.9.1 Gelirler ve Grafiği

Yukarıdaki tabloda yer alan aylık gelir tutarlarına ilişkin 48 aylık grafik aşağıdaki gibidir.



Şekil 23: 48 Aylık Faaliyet Geliri Grafiği.

Yukarıdaki grafikte aylık bazda gelir tutarlarına ek olarak, kesikli bir trend çizgisi yer almaktadır. Bu trend çizgisinin yönü belirgin bir şekilde pozitiftir. Yani zaman içinde gelirin ciddi bir şekilde arttığı söylenebilir. Buna karşılık aynı dönemde SUT tarifelerine yönelik anlamlı bir fiyat artışı söz konusu değildir. Dolayısıyla, gelirdeki artış tarifeyle ilgili değil, faaliyete bağlı artış olarak düşünülmelidir.

Yine yukarıdaki gelir-gider rakamlarına göre, 48 aylık dönemin ilk 24 ayındaki gelir ortalaması 17.9 milyon olarak gerçekleşirken, yönetim muhasebesi biriminin kurularak faaliyete geçtiği ikinci 24 aylık dönemdeki aylık ortalaması 19.6 milyon olarak gerçekleşmiştir. Her ne kadar grafikteki son 6 aylık dönem global bütçe kapsamında olarak gerçekleşse de, tabloda yer alan rakamlar, global bütçeden aktarılan miktarları değil, tahakkuk eden gelirleri göstermektedir.

2015 Temmuz'u eksenin orta noktası olarak kabul ettiğimizde, bu ikisi arasında ortalamalar bazında 1.7 milyonluk pozitif gelir farkı ile ilgili çeşitli

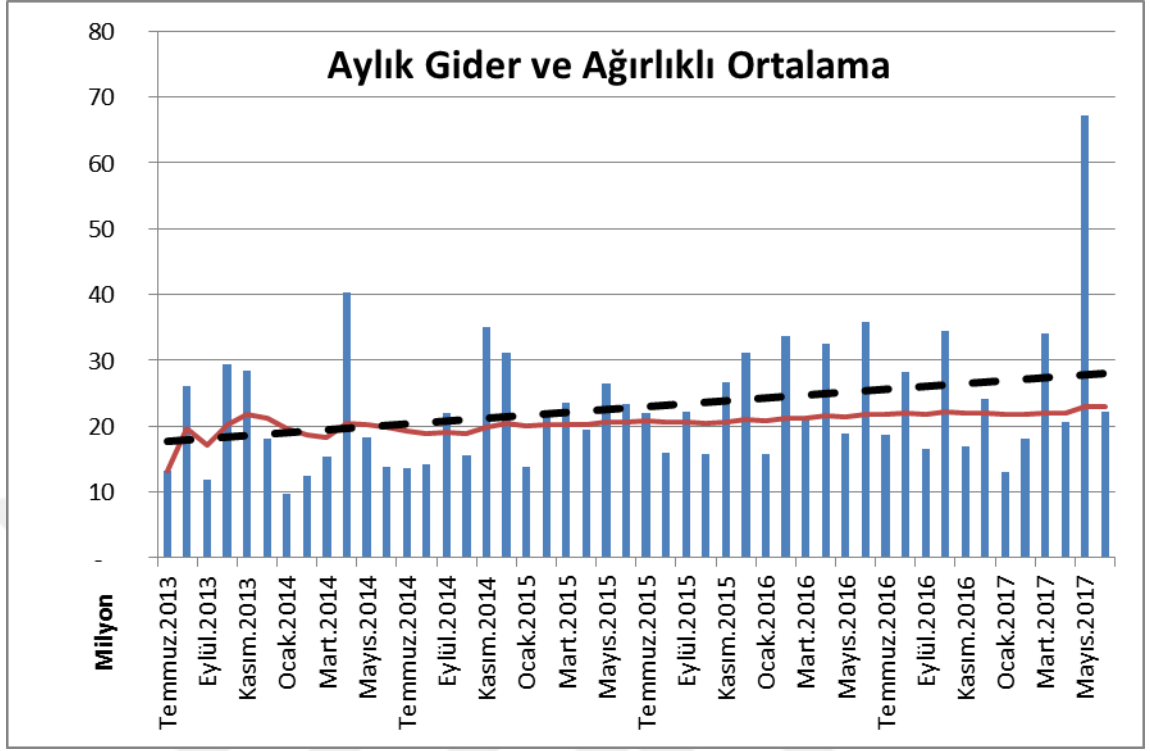
açıklamaları yapılabilir. Bunlardan bir tanesi, söz konusu dönemde gerçekleşen idari mekanizma değişikliği olup, bu durumun gelirlere pozitif etkisinden bahsedilebilir. Benzer şekilde aynı dönemde kurulan Yönetim Muhasebesi biriminin de geliri artırma yönünde bir miktar etkisi olduğunu düşünmek mümkündür zira birimin yaptığı işlerden bir tanesi de, gelir ve faturalama personelinin etkinliğinin düzenli ölçülüp raporlanmasına ilişkin faaliyettir. Benzer şekilde üst yönetime sürekli ve düzenli raporlamanın yapılması, hastane personeline verilen hizmet içi eğitimler ile farkındalık oluşturulması da gelirdeki artışı etkilemiş olabilir. Sonuç olarak gelirden, birimden önceki zamana göre %12'lik ortalama artışın olduğu görülmektedir.

Grafikte dikkat çeken bir başka durum da, yaz çanağı olarak tanımlayabileceğimiz dönemlerdir. Hastanelerde mevsim etkilerinin yüksek olduğundan bahsetmiştik. Bu mevsim etkisini iki şekilde değerlendirmek gerekir. Bunlardan ilki, hastalıkların yoğun olduğu dönemlerin ağırlıklı olarak kış aylarına denk gelmesi, ikincisi ise demografik etkidir. Demografik etkiyi biraz açmak gerekirse; eğer bu hastane İstanbul'da değil de bir tatil yöresinde yer alsaydı, muhtemelen yaz aylarındaki bu düşüşler bu kadar belirgin olmayacak, belki de tersine yaz aylarında daha fazla tıbbi faaliyet söz konusu olacaktı.

Tabloda yer alan verilerden dikkat çeken bir diğer durum da, gelirin genel olarak Temmuz ayında en düşük seviyede olmasıdır. Bununla birlikte, 2016 yılında en düşük seviye Temmuz yerine Eylül ayında gerçekleşmiştir. Bunun sebebi ise siyasi ve konjonktürelidir. Genel olarak en düşük gelir ve işlem hacmi, Temmuz ayında gerçekleşmektedir. Öte yandan gelirin yüksek gerçekleştiği aylar da genelde Mart ayı olarak göze çarpıyor.

3.9.2 Giderler ve Grafiği

Yukarıdaki tabloda yer alan aylık toplam gider tutarlarına ve ağırlıklı gider ortalamasına ilişkin 48 aylık grafik aşağıdaki gibidir.



Şekil 24: 48 Aylık Faaliyet Gideri Grafiği.

Yukarıdaki grafikte yer alan mavi çubuklar giderleri, kırmızı çizgi ise o döneme kadar gerçekleşen ağırlıklı gider ortalamasını göstermektedir. Siyah kesikli çizgi ise gider trend çizgisidir.

Tablodan da anlaşılacağı üzere, giderlerde ciddi bir dalgalanma söz konusudur. Oysa hastanelerde personel yoğun hizmet verildiği için, sabit maliyetlerin yüksek olması, değişken maliyetlerin de büyük ölçekli hastanelerde aşırı bir dalgalanma sergilememesi beklenir. Buna karşılık tablodaki toplam giderler 9.7 milyon ile 67.3 milyon arasında dalgalanmaktadır ve bu dalgalanma grafikten de rahatça anlaşılabilir.

Bu dalgalanmanın sebebi, 3.8.6 bölümde detaylı olarak anlatılan giderleştirme faz bozukluğudur. Hastaneler için üç temel gider olduğu daha önce belirtilmişti. Bunlardan en büyük payı personel giderleri (ortalama %32) oluşturmaktadır ve bu gider, sabit üretim gideridir. İlaç ve malzeme giderleri ise değişken üretim gideri olup ağırlığı %31 seviyesindedir. Ek ödeme giderinin ağırlığı %22 olup, muhasebesel açıdan maliyete etkisi iki yönlüdür. Bunlardan bir kısmı denge tazminatı karşılığı olan sabit ek ödemedir ve bu tutarlar her ay sabit olarak ödenir. Bu sebeple, söz konusu ek ödeme gideri de sabit maliyetler içinde

düşünülmelidir. Ek ödemenin ikinci kısmı ise performans ek ödemesi olarak adlandırılır ve üretilen sağlık hizmetine dayalıdır. Personele dağıtımı da, 2547 sayılı kanun ve ilgili mevzuatta ayrıntılı olarak tanımlanan kriterlere göre yapılır. Ek ödemenin bu türü ise değişken üretim maliyeti kapsamında değerlendirilir.

Yukarıdaki grafikteki dalgalanmanın ve uç değerler ortaya çıkmasının sebebi ise, ilaç ve malzemelere ait giderlerin dönem içinde kayıtlara girmemesi, bazen bir bazen de birkaç ay gecikerek topluca girilmesi sebebiyledir. Bunun sebepleri bölüm 3.8.6'da detaylı olarak anlatıldığı için burada daha fazla detaya girmeye gerek yoktur. Buna karşılık vaktinde girişi yapılmayan ilaç ve malzeme giderlerinin mali tabloların güvenilirliğini nasıl olumsuz etkilediği ve aylık gelir/gider/karşılama oranları grafiklerini ne ölçüde bozduğu net olarak ortaya çıkmaktadır.

Grafik üzerinden değerlendirme yapıldığında, 2017 Mayıs'ına kadar çeşitli sebeplerle gecikmeli girilen ilaç/malzeme giderlerinin, bu ayda topluca girilmesi sonucunda, o ay giderlerinin nasıl anormal bir şekilde arttığı, önceki bazı aylar için ise gelir tablolarında (eksik gider girişi sebebiyle) olması gerekenden fazla faaliyet karı görüldüğü ortadadır. Bölüm 3.8.6'da bu konuda üretilen çözümler konusunda ayrıntılı bilgi yer almaktadır.

Grafikte yer alan kesikli trend çizgisinin de yönü belirgin bir şekilde pozitifdir. Yani giderler artma eğilimindedir. Bunun sebeplerinden birisi, işlem sayısı ve gelir arttıkça, değişken üretim giderlerinin artmasıdır. İkinci sebep ise dışsal faktörlerdir ve bu faktörlerden en önemlisi, personel giderlerinde gerçekleşen dramatik artıştır. Hastanede memurlar dışında yoğun bir dışarıdan hizmet alımı personeli çalışmakta olup, bu personelin maaşları da asgari ücrete dayalı olarak hesaplanmaktadır. 2016 yılı başından itibaren asgari ücrete yapılan %30 seviyesindeki zam işletme giderlerini önemli ölçüde artırmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletme yaklaşımı ile bakıldığında, bütün kuruluşlar gibi hastanelerin de amacı, mevcut kaynakları optimal bir şekilde kullanarak en fazla çıktıyı elde etmek yani üretilen hizmet kapasitesini en yüksek seviyede tutmak ve bu yolla toplumun refahına katkıda bulunmaktır. Bunu yaparken, karlılık ve sürdürülebilir finansman gibi çok parametre göz önünde tutulur. Öte yandan bir hastane işletmesinden bahsediliyorsa, göz önünde tutulması gereken bir diğer faktör de üretilen sosyal faydadır. Bu iki yaklaşım bir potada değerlendirildiğinde, hastane işletmelerinin sahip olduğu sosyal fonksiyonlar göz önünde tutulmak kaydıyla, bu kuruluşların işletme bilimi ilkeleri esasına uygun bir şekilde yönetilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Hastane işletmeleri de diğer işletmeler gibi, finansal nitelikte önemli kararlar almak zorunda kalmaktadır. Gerek kalifikasyonun yüksekliği, gerek yoğun işlem hacmi, gerek sağlık açısından kritik faaliyetler yürütmesi ve gerekse üretilen hizmetin sosyal yönü sebebiyle, alınması gereken bu kararlar hem zor ve hem de çok çeşitlidir. Zira hastanelerde üretilen hizmet çok çeşitlidir. Öte yandan kanuni yükümlülükler hastane yöneticilerinin hekim olmasını zorunlu kılmaktadır. Bir diğer deyişle, hastane yöneticileri bu görevlerini profesyonel olarak tam zamanlı değil, hekimlikle birlikte yürütmek zorundadır.

İşte bu zorlu çalışma koşullarında hekimler tıbbi alanda (mesleki donanımları sebebiyle) rahat kararlar alabilirken, mali konularda bu kararları almakta zorlanmakta, bu alanda kurmay görev üstlenecek personele ihtiyaç duymaktadırlar. Yönetim muhasebesi birimleri, bu beklentiye cevap verebilmek amacıyla kurgulandığında, yöneticiler ve dolayısıyla hastane yöneticileri için kritik roller üstlenebilmektedir.

Yönetim muhasebesi birimine ihtiyaç duyulması, sadece hastane yöneticilerinin yoğunluğu ile ilgili değildir. Hastanelerde mali süreçleri yöneten birimler arasında da belirgin bir seperasyon söz konusudur. Bu seperasyon, iş akışı ve uzmanlaşma adına bazı faydalar sağlarken, mali birimlerden konsolide veri oluşturulması ve bu süreçlerin koordinasyonu konusunda da olumsuz bir rol oynamaktadır. Her bir mali sürecin başka bir başhekim yardımcısı tarafından yürütüldüğü mekanizmalarda, bu koordinasyon işi doğrudan başhekime kalmaktadır. Bu da, zaten idari, tıbbi ve temsil yükünü üstlenen başhekim için ayrı bir iş yüküne

dönüşebilmektedir. İşte yönetim muhasebesi birimi, bu alanda bir koordinasyon faaliyeti yürüterek, söz konusu birimler arası eşgüdüm ve işletme perspektifine uygun bir amaç birliği sağlama misyonu üstlenmektedir. Yönetim muhasebesi birimi aynı zamanda, personel sirkülasyonu ve oluşturacağı olası negatif etkilere karşı, hastane işletmeleri için kurumsal ve mali hafızanın sürdürülmesi rolünü üstlenebilir.

Bölüm 3.7'de daha ayrıntılı olarak ele alındığı gibi, yönetim muhasebesi birimini bütçe ve planlama, iş akışları, raporlar, sunumlar, yorumlu istatistikler, mevzuat, hukuk işleri, kontrol ve denetime dönük faaliyetlerin tamamı için oluşturulabilir. Bununla birlikte, görev tanımı daha dar tutularak, söz konusu faaliyetlerden bazıları kapsam dışı da bırakılabilir. Söz gelimi eğer hastanenin bir hukuk birimi varsa veya bir hukuk bürosu ile kapsamlı bir danışmanlık sözleşmesi imzalamışsa, hukuk işleri bu kapsamdan çıkarılabilir. Benzer şekilde sunum ve prezantasyon faaliyetlerini de yürüten özel bir iç bilgilendirme bölümünün olması durumunda, bu faaliyetler de kapsam dışı bırakılabilir.

Öte yandan bir yönetim muhasebesi birimi kuruluyorsa, temel mali süreçler ile yönetim muhasebesi birimi arasında doğrudan veri akışı mutlaka kurulmalıdır. Söz konusu birimin bu mali süreçler üzerinde konumlandırılması şart olmamakla birlikte, koordinasyon ve bilgi akış hiyerarşisi adına üstte konumlandırmak daha doğru sonuçlar üretecektir.

Bu çalışma, fakülte hastanesinde kurulan yönetim muhasebesi biriminin, kuruluştan itibaren 24 aylık dönemde yürüttüğü faaliyetleri kapsamaktadır. Bu yapılırken, ölçme ve değerlendirmenin kolaylaştırılması için, yürütülen faaliyetlerden sadece kontrol ve denetim faaliyetleri ile sınırlı kalınmış, yapılan diğer işlerden sadece 'genel kategori' olarak bahsedilmiştir. Dolayısıyla, birimin hastane işletmesine sağladığı yarar değerlendirilirken, bu diğer alanlarda sağladığı olası yararlar göz ardı edilerek, sadece kontrol ve denetim amaçlı faaliyetleri göz önünde tutulmuştur.

Bu çalışmalar kapsamında, gelirden mükerrer kayıtların tespiti ve bu problemin kalıcı olarak çözümünü kurum için kritik rol oynamıştır. Zira üniversite hastaneleri, gelirlerinin %1'ini hazineye, %5'ini BAP birimine ve üniversite yönetim kurulu tarafından belirlenen oranda bir miktarı da, merkezi muhasebe koordinasyon birimine aktarmaktadır. Mükerrer olan gelir ise, mali tablolarda yanıltıcı sonuçlara

sebepe olduğu gibi, bu birimlere aktarılan paylar sebebiyle doğrudan nakit çıkışına sebep olmaktadır. Benzer bir mükerrer gelir, kamu ya da üniversite hastanesi yerine özel sektör hastanesinde gerçekleşseydi, bu durumda da kurumlar vergisi yoluyla fazla vergilendirme ihtimali söz konusu olacaktı. Çalışma kapsamında yer alan SGK kesintilerinin muhasebeleştirilmesi de aynı kapsamda değerlendirilebilir. Kesintilerin doğru muhasebeleştirilmesi sonucu, olası vergi/pay ödemeleri konusunda işletmenin maddi zararının önüne geçilmiştir. Söz konusu işlemleri gerçekleştirebilmek için, merkezi muhasebe birimleri ile eşgüdüm sağlanamadığı durumlarda, konuyla ilgili yazılı özelgenin Maliye Bakanlığında istenmesi sağlanmış ve bu yolla işlemlere dayanak olarak tali yasal mevzuat oluşması sağlanmıştır.

Yönetim muhasebesi birimi ile, mali süreçler arası etkin bir iletişim mekanizması oluşturulmuş, birden fazla birimi ilgilendiren konuların eşgüdüm içinde yürütülmesi sağlanmıştır. Bu durum, giderleştirme faz bozukluğu, KDV mevzuatına ilişkin uygulamalar, demirbaşların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun muhasebeleştirilmesi, geçmiş dönem kişi ve kurum alacaklarının tahsili gibi faaliyetlerde önemli yararlar sağlamıştır.

Bütün bu çalışmaların sonucunda, hastane işletmelerinde yönetim muhasebesi biriminin kurulmasının, **işletmenin mali performansına anlamlı bir katkısı olduğunu söylemek mümkündür**. Bu faydanın boyutu ise, **birim personelinin kalifikasyonu**, birimin faaliyet alanının ve **görev tanımının genişliği**, birimin **yetki ve sorumlulukları** ile, yönetimin karar aşamasında birimden gelen **bilgi akışından ne ölçüde yararlandığı** ile doğrudan ilişkilidir.

Birim profili oluşturulurken hastanenin büyüklüğü, faaliyet alanının genişliği gibi parametrelere uygun olarak, personel sayısı ve kalifikasyonunun kurgulanması gerekir. Yönetim muhasebesi birimi kuracak hastane işletmelerinin, bu birimi **kurmay bir çerçevede** düşünmesi ve operasyonel faaliyetlerin bir parçası olarak kurgulamaması gerekir. Bu duruma uygun olarak, birime temel mali koordinasyon işlevlerinin yüklenmesi, bilgi akışının sürekliliği ve güvenliği konusunda fayda sağlayacaktır. Birim hiyerarşik olarak üst düzeydeki yöneticiye bağlı olarak oluşturulmadığında, diğer birimlerle olan bilgi akışlarında ve görev kapsamlarında çatışmalar yaşanma ihtimali ortaya çıkabilir. Bu sebeple, **yönetim muhasebesi birimi, hastanenin yönetimi konusunda en yetkili olan üst yöneticiye bağlı olarak kurgulanmalıdır**.

KAYNAKÇA

- 694 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname : Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. Ankara: Resmi Gazete 30165, 2017, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.694.pdf>. 16 Mart 2018.
- 2547 Sayılı YÖK Kanunu : Yükseköğretim Kanunu. Ankara: Resmi Gazete, 1981, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2547.pdf>. 16 Mart 2018.
- 5018 Sayılı Kanun : Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. Ankara: Resmi Gazete, 2003, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf>. 16 Mart 2018.
- Adiloğlu, Burcu : İç Denetim Süreci ve Temel İşletme Faaliyetlerinin Kontrol Prosedürleriyle Değerlendirilmesi: Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, İstanbul.
- Akdağ, Recep, Mollahaliloğlu, Salih, Gürsöz, Hakkı, Arı, Hakan Oğuz, & Öncül, Hasan Gökhun : **Türk Sağlık Sistemi'nde Kurum Dışından Hizmet Alım Uygulamaları: Araştırma Raporu**. Ankara, 2010, (Çevrimiçi) http://ekutuphane.sagem.gov.tr/kitaplar/turk_saglik_sistemi_nde_kurum_disindan_hizmet_alimi_uygulamalari.pdf 16 Mart 2018.
- Akdoğan, Asuman, & Çirli, Yıldız : "İnsan Kaynakları Yönetiminde Dış Kaynaklardan Yararlanma: Türkiye'nin İlk 500 Büyük Sanayi Kuruluşuna Yönelik Bir Araştırma". **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2008, 1(24), 13-39.

- Akyürek, Çağdaş Erkan : Sağlık Hizmetlerinde Talep ve Öngörü Yöntemleri: Hacettepe Üniversitesi Erişkin Hastanesi Poliklinik Hizmetlerinin Öngörülmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Hacettepe Üniversitesi, 2007, Ankara.
- Akyürek, Çağdaş Erkan : "Sağlıkta Bir Geri Ödeme Yöntemi Olarak Global Bütçe ve Türkiye". **Sosyal Güvenlik Dergisi (SGD)**, 2012, 2(2).
- Altıntaş, A. Taylan : Hastane işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulaması: İÜ Kardiyoloji Enstitüsü'nde bir örnek uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2003, İstanbul.
- Arık, Özer, & İleri, Yusuf Yalçın : "Sağlık hizmetlerinin finansmanında Türkiye'de yeni yaklaşım; teşhis ilişkili gruplar (TİG)". **SDÜ Sağlık Bilimleri Enstitüsü Dergisi**, 2016, 7(2), 2146-1937-2146-2247X.
- Aslı, Ekin, Yanık, Aygül, & Kıyak, Mithat : "Bir Eğitim ve Araştırma Hastanesinde Dışarıdan Satın Alınan Hizmetlerin Ekonomik Değerlendirmesi". **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, 2012, 15(1).
- Atasever, Mehmet : **Türkiye'de Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı Ve Sağlık Harcamalarının Analizi**. Sağlık Bakanlığı Yayını, Ankara, 2014.
- Ayakta Tedavi Yönetmeliği : Ayakta Teşhis ve Tedavi Yapılan Özel Sağlık Kuruluşları Hakkında Yönetmelik. Ankara: Resmi Gazete, 2008, (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.1.1969&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>. 16 Mart 2018.

- Barnum, Howard, Kutzin, Joseph, & Saxenian, Helen : "Incentives and provider payment methods". **The International journal of health planning and management**, 1995, 10(1), 23-45.
- Bayram, Aysun : Hastane İşletmelerinde Finansal Verilere Dayalı Performans Ölçümü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, 2006, Ankara.
- Bekçi, İsmail, & Halime, Özal : "Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma". **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)**, 2010, 2(3).
- Bekçi, İsmail, & Toraman, Aynur : "Kalite maliyetleri ve bir hastanede hesaplanması". **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2011, 16(2).
- Belli, Paolo, & Shahriari, Helen : **Qualitative study on informal payments for health services in Georgia**. World Bank, Washington DC, 2002.
- Bertan, Münevver, & Güler, Çağatay : **Halk Sağlığı Temel Bilgiler**. Güneş Kitabevi, Ankara, 1995.
- Büyükmirza, Hüseyin Kamil : **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi (19. Baskı)**. Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.
- Casto, Anne B., & Layman, Elizabeth : "Healthcare reimbursement methodologies". **Principles of Healthcare Reimbursement**. Chicago, IL: American Health Information Management Association, 2006, 7.

- Chawla, Mukesh, Windak, Adam, Berman, Peter, & Kulis, Marzena : "Paying the Physician: Review of Different Methods". **Department of Population and International Health. Harvard School of Public Health. Boston, Massachusetts**, 1997, 1-24.
- Çabuk, Yıldız : "Kalite Maliyeti ve Kalite Maliyetlerini Ölçmede Kullanılan Yöntemler". **Bartın Orman Fakültesi Dergisi**, 2005, 7(7).
- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı : **SGK Tarihçe**, 2017, (Çevrimiçi) <http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/kurumsal/kurumumuz/tarihce> 16 Mart 2018.
- Çelik, Yusuf : **Sağlık ekonomisi**. Siyasal Kitabevi, Ankara, 2011.
- Dedhia, Navin Shamji : "Global perspectives on quality". **Total Quality Management**, 2001, 12(6), 657-668. doi:10.1080/09544120120075299.
- Dredge, Robert : "Hospital global budgeting". **Washington, DC: The World Bank**, 2004.
- Ecerkale, Kubilay, & Kovancı, Ahmet : "İnsan Kaynaklarında Dış Kaynak Kullanımı". **JOURNAL OF AERONAUTICS AND SPACE TECHNOLOGIES**, 2005, 2(2), 69-75.
- Eldenburg, Leslie, & Wolcott, Susan K. : **Cost management: Measuring, monitoring, and motivating performance**. John Wiley Hoboken, NJ, New Jersey, 2005.
- Erdamar, Cengiz, & Basık, Feryal Orhon : **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (2. Baskı b.)**. Arıkan Yayınları, İstanbul, 2006.

- Eren, Erol : **Yönetim ve organizasyon:(Çağdaş ve küresel yaklaşımlar)**. Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011.
- Ergin, Gülpembe, & Şahin, İsmet : "Dış Kaynaklardan Yararlanma Aracı Olarak Hizmet İhaleleri: TC Sağlık Bakanlığı Hastanelerinin Değerlendirmeleri Üzerine Bir Çalışma". **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, 2005, 8(1).
- Ersoy, Zekiye : Geri Ödeme Modeli Olan Teşhis İlişkili Gruplar (TİG) Ve Bu Model Üzerinde Sağlık Yöneticilerinin Görüşlerinin Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, Ankara.
- Feigenbaum, Armand V. : "Total quality-control". **Harvard business review**, 1956, 34(6), 93-101.
- Fernández-Navarrete, Fernando Casani, de la Torre, MaÁngeles Luque, Pomedá, Jesús Rodríguez, & Lambán, Pilar Soria : "New trends in organizational flexibility: Outsourcing". **Universidad Autonoma De Madrid, SS**, 1996, 1-20.
- Gladwell, Malcolm : "The moral-hazard myth". **The New Yorker**, 2005, 29, 44-49.
- Gruen, Reinhold, & Howarth, Ann : **Financial management in health services**. McGraw-Hill Education (UK), London, 2005.
- Güntöre, Sibel Öztürk : **Tıp ve Felsefe**. Nobel Tıp Kitabevleri, İstanbul, 2005.

- Güredin, Ersin : **Denetim**. Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.
- Haftacı, Vasfi : **Yönetim muhasebesi**. Umuttepe Yayınları, Kocaeli, 2008.
- Hatipoğlu, Barış : Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Maliyetlerinin Önemi ve Kalite Maliyetlerinin Raporlanması Sürecinde Muhasebenin Rolü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2008, İstanbul.
- Hoare, Geoff, & Mills, Anne : **Paying for the health sector: a review and annotated bibliography of the literature on developing countries**. EPC publication, London, 1986.
- IAA : **Code Of Ethics**. 1999a, (Çevrimiçi) <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx> 16 Mart 2018.
- IAA : **Definition Of Internat Auditing**. 1999b, (Çevrimiçi) <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> 16 Mart 2018.
- İç Kontrol ve Ön Malî Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar : Ankara: Resmi Gazete, 2005, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.9813&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch>. 16 Mart 2018.
- Kagerman, Henning, Kinney, William, Kuting, Karlheinz, & Weber, Claus-Peter : **Internal Audit Handbook**. Springer-Verlag Berlin Heidelberg, Berlin, 2008.

- Kavuncubaşı, Şahin, & Yıldırım, Selami : **Hastane ve sağlık kurumları yönetimi.** Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.
- KDV Kanunu : 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete, 1984, (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf>. 16 Mart 2018.
- Kırlioğlu, Hilmi : **Kalite Maliyetleri Muhasebesi.** Sakarya Yayıncılık, Adapazarı, 1998.
- Koçel, Tamer : **İşletme Yöneticiliği: Yönetici Geliştirme, Organizasyon ve Davranış.** Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul, 1995.
- Köse, Mehmet Rifat, Başara, Berrak Bora, Güler, Cemil, Soyututan, İrem, Aygün, Asiye, Özdemir, Tuğcan Adem, . . . Kılıç, Dilek Aydoğan : **T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2015,** (Vol. 1054). Sağlık Araştırmaları Genel Müdürlüğü, Sağlık Bakanlığı, Ankara, 2016.
- Langenbrunner, John C, Langenbrunner, Jack, & Somanathan, Aparnaa : **Financing health care in East Asia and the Pacific: Best practices and remaining challenges.** World Bank Publications, 2011.

- Langenbrunner, John C, & Wiley, Miriam M : "Hospital payment mechanisms: theory and practice in transition countries". **Hospitals in a changing Europe**, 2002, 150.
- Liu, Xingzhu, Hotchkiss, David R, & Bose, Sujata : "The impact of contracting-out on health system performance: a conceptual framework". **Health Policy**, 2007, 82(2), 200-211.
- Maynard, Alan, & Dixon, Anna : "Private health insurance and medical savings accounts: theory and experience". **Funding health care: options for Europe**, 2002, 109-127.
- Özel Hastaneler Yönetmeliği : Ankara: Resmi Gazete 24708, 2002, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.4854&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>. 16 Mart 2018.
- Özgener, Şevki, & Küçük, Fatma : "Hastanelerde modern yönetim felsefesinin verimliliğe etkisi: Gevher Nesibe Hastanesinde bir Uygulama". **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** 2008, (19), 341-358.
- Roberts, Marc, Hsiao, William, Berman, Peter, & Reich, Michael : **Getting health reform right: a guide to improving performance and equity**. Oxford university press, 2003.
- Sağlık bakanlığı : **Hastane Hizmetlerinde Temel Kavramlar**. 2008, (Çevrimiçi) https://dosyasb.saglik.gov.tr/Eklenti/961_ekpdf.pdf?0 16 Mart 2018.

- Sağlık Bakanlığı : **Genel Sağlık İstatistikleri Özet Bilgiler**. 2017, (Çevrimiçi)
<http://rapor.saglik.gov.tr/istatistik/rapor/index.php> 16 Mart
2018.
- Sağlık Hizmetleri : Ankara: Resmi Gazete, 1987, (Çevrimiçi)
Temel Kanunu <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Aspix?MevzuatKod=1.5.3359&Mevzuatlliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=3359>. 16 Mart 2018.
- Sağlık Turizmi : Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Hakkında
Yönetmeliği Yönetmelik. Ankara: Resmi Gazete, 2017 (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspix?MevzuatKod=7.5.23751&Mevzuatlliski=0&sourceXmlSearch=sa%C4%9F%C4%B1k%20turizmi>. 16 Mart 2018.
- Sağlık Uygulama : Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı. Ankara: Resmi
Tebliği Gazete 28597, 2018, (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspix?MevzuatKod=9.5.17229&Mevzuatlliski=0&sourceXmlSearch=sa%C4%9F%C4%B1k%20uygulama%20tebli%C4%9Fi>. 16 Mart 2018.
- Seçim, Hikmet : **Hastanelerin Tanımı, Sınıflandırılması ve İşlevleri**. t.y.
(Çevrimiçi) <http://www.merih.net/m1/hastmod1.htm> 16
Mart 2018.
- Sözen, A.B. : Faturalama Sürecinde Yapılan Hatalar Sonucu Oluşan
Gelir Kayıplarının Nedenleri ve Kayıpları Önlemek İçin
Yapılması Gerekenler. Yayımlanmamış Yüksek Lisans
Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, 2015,
İstanbul.

- Sur, Haydar : **Sağlıkta İnsan Kaynakları Planlaması**. t.y. (Çevrimiçi)
<http://www.sdplatform.com/Yazilar/Kose-Yazilari/190/Saglikta-insan-kaynaklari-planlamasi.aspx> 16 Mart 2018.
- Sürekli, H. Erkin, & Mortaş, Alper : **OECD ve Avrupa Hekim İstatistikleri**, 2015, (Çevrimiçi)
<https://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/35c966a9f1d343909d4d0858bec69333.pdf> 16 Mart 2018.
- Şale, İsmail : **Adım adım toplam kalite uygulamaları**. Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001.
- T.C. Anayasa : Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. Ankara: Resmi Gazete, 1982, (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.Asp?MevzuatKod=1.5.2709&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=&Tur=1&Tertip=5&No=2709>. 16 Mart 2018.
- Tababet Kanunu : Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun. Ankara: Resmi Gazete 863, 1928, (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.3.1219.pdf>. 16 Mart 2018.
- Taşınır Mal Yönetmeliği : Ankara: Resmi Gazete, 2006, (Çevrimiçi)
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/3.5.200611545.pdf>. 16 Mart 2018.
- Tatar, Mehtap : "Sağlık Hizmetlerinin Finansman Modelleri: Sosyal Sağlık Sigortasının Türkiye'de Gelişimi". **Sosyal Güvenlik Dergisi (SGD)**, 2011, 1(1).
- Terziovski, Mile, Sohal, Amrik, & Moss, Simon : "Longitudinal analysis of quality management practices in Australian organizations". **Total Quality Management**, 1999, 10(6), 915-926.

- Tıbbi Deontoloji Nizamnamesi : Ankara: Resmi Gazete 10436, 1960, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/2.3.412578.pdf>.
16 Mart 2018.
- Top, Mehmet, & Tarcan, Menderes : "Hastane Sektöründe Kaynak Akışı: Hastane Ödeme Yöntemleri (Mekanizmaları)". **İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2007, 9(1), 1-21.
- Tutar, Ahmet Erdinç, İnaç, Hüsamettin, & Güner, Ümit : "Dış Kaynak Kullanımının (Outsourcing) Makroekonomik Etkileri". **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2006, 8(2).
- TÜİK : "Sağlık Harcamaları İstatistikleri, 2015". **TÜİK Haber Bülteni**, 2016, 21527.
- Uğurluoğlu, Ece : "Hacer ÖZGEN, Sağlık Hizmetleri Finansmanı ve Hakkaniyet". **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, 2008, 11(2).
- Uz, Hulki : **Sağlık Hizmeti Sunanlara Ödeme Modelleri**. 2012, (Çevrimiçi) <http://www.merih.net/m1/whulkuz23.htm> 16 Mart 2018.
- Ünal, Doğan, Güler, Hasan, Öztürk, Abdullah, Doluküp, İbrahim, Koyuncu, Tuncay, Kayıran, Selcen Durmaz, . . . Yalçın, Erol : **Teşhis İlişkili Gruplar Bilgilendirme Rehberi**. Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Ankara, 2014.

- Ünalın, Demet, Çetinkaya, Fevziye, Özyurt, Özcan, & Kayabaşı, Aydemir : "Bir üniversite hastanesinde çalışan sekreterlerde iş memnuniyeti". **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, 2006, 9(1).
- Vining, Aidan R, & Globerman, Steven : "Contracting-out health care services: a conceptual framework". **Health Policy**, 1999, 46(2), 77-96.
- Waters, Hugh R, & Hussey, Peter : "Pricing health services for purchasers—a review of methods and experiences". **Health Policy**, 2004, 70(2), 175-184.
- Wild, Claudia, & Gibis, Bernhard : "Evaluations of health interventions in social insurance-based countries: Germany, the Netherlands, and Austria". **Health Policy**, 2003, 63(2), 187-196.
- YASED : **Türkiye Sağlık Sektörü Raporu**, 2012, (Çevrimiçi) https://www.yased.org.tr/ReportFiles/2013/TURKYE_SALI_K_SEKTORU_RAPORU.pdf 16 Mart 2018.
- Yaşar, Gülbiye Yenimahalleli : Sağlıkın Finansmanı ve Türkiye İçin Sağlık Finansman Modeli Önerisi. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2007, Ankara.
- Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği : Ankara: Resmi Gazete 17927, 1983, (Çevrimiçi) <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=3.5.85319&MevzuatIliski=0&>. 16 Mart 2018.
- Yigit, Vahit, Tengilimoglu, Dilaver, Kisa, Adnan, & Younis, Mustafa Zeedan : "Outsourcing and its implications for hospital organizations in Turkey". **Journal of Health Care Finance**, 2007, 33(4), 86-92.

Yükçü, Süleyman : **Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.** Anadolu Matbacılık, İzmir, 1999.

Yükçü, Süleyman **Herkes için yönetim muhasebesi.** Altın Nokta Yayıncılık, İzmir, 2014.

