

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÖZEL HASTANELERDE MEDİKAL MUHASEBE
UYGULAMALARI VE MEDİKAL MUHASEBEYE BAĞLI İÇ
KONTROL MEKANİZMASININ TESTİ ÖZEL BİR HASTANE
UYGULAMASI

İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Aslı AKKUYU

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN

İSTANBUL-2020

TEZ TANITIM FORMU

- ADI SOYADI** : Aslı AKKUYU
- TEZİN DİLİ** : Türkçe
- TEZİN ADI** : Özel Hastanelerde Medikal Muhasebe Uygulamaları ve Medikal Muhasebeye Bağlı İç Kontrol Mekanizmasının Testi Özel Bir Hastane Uygulaması
- ENSTİTÜ** : İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- ANABİLİM DALI** : İşletme
- TEZİN TÜRÜ** : Yüksek Lisans
- TEZİN TARİHİ** : 03/02/2020
- SAYFA SAYISI** : 131
- TEZ DANIŞMANI** : Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN
- DİZİN TERİMLERİ** : Özel Hastaneler, Faturalama, Hastane Yönetimi, Medikal Muhasebe
- TÜRKÇE ÖZET** : Hazırlanmış olan tez çalışmasında bu alanda görev yapan yetkililere çalışmalarında destek sağlayabilecek nitelikte hazırlanmıştır. Ayrıca medikal muhasebe alanında mevcut risklerin belirlenerek bu alanda yapılacak çalışmalarda hatalarında azaltılmasına katkıda bulunulmuştur.
- DAĞITIM LİSTESİ** : 1. İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
2. YÖK Ulusal Tez Merkezi

Aslı AKKUYU

T.C.
İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÖZEL HASTANELERDE MEDİKAL MUHASEBE
UYGULAMALARI VE MEDİKAL MUHASEBEYE BAĞLI İÇ
KONTROL MEKANİZMASININ TESTİ ÖZEL BİR HASTANE
UYGULAMASI

İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Aslı AKKUYU

Tez Danışmanı
Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN

İSTANBUL-2020

BEYAN

Bu tezin hazırlanmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğu, kullanılan verilerde herhangi tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez olarak sunulmadığını beyan ederim.

Aslı AKKUYU

.../.../2020

İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Aslı AKKUYU' nun, "Özel Hastanelerde Medikal Muhasebe Uygulamaları ve Medikal Muhasebeye Bağlı İç Kontrol Mekanizmasının Testi Özel Bir Hastane Uygulaması" adlı tez çalışması, jürimiz tarafından İŞLETME anabilim dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan

Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN
(Danışman)

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Hülya YILMAZ

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Gül Nihan GÜVEN YEŞİLDAĞ

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... / ... / 2020

Prof. Dr. İzzet GÜMÜŞ

Enstitü Müdürü

ÖZET

Sağlık kurumlarının mali gelir gider dengelerinin belirlenmesinde, döner sermaye paylaşımının yönetilmesinde, sağlık hizmetlerinin faturalandırılarak tahsili en önemli kaynağı oluşturmaktadır. Faturalandırma süreçleri, gelir ve harcama denetiminin sağlanması için en önemli basamaktır.

Sağlık kurumlarının ve özel hastanelerin yapısına bakıldığında, cerrahi işlemler, poliklinik hizmetleri ve diğer tüm girişim ve işlemler için, nakit ödeme yapan hastalar yanında, özel sigortalarla anlaşmalı işlemler, bir kısmının da SGK anlaşmalı fatura işlemlerinden oluştuğu görülmektedir. Tüm bu işlemlerin takibi, faturalandırılması ve tahsil edilmesi dikkat edilmesi gereken önemli kuralları içermektedir. Faturalandırma süreçlerinin eksiksiz ve hızlı şekilde yapılması, ücretlerin zamanında tahsil edilmesi önemli bir süreçtir. Bu yüzden, medikal muhasebe alanında eğitimli ve deneyimli personellerin bu işlemleri yürütmeleri gerekmektedir.

Faturalandırma süreci, medikal muhasebe işlemlerinin yürütülmesi ve takibinin yapılması için, medikal muhasebe alanında deneyimli personelin bu işlemleri gerçekleştirmeleri gereklidir. Sağlık kurumlarının yönetim süreçlerinin daha detaylı, hızlı ve profesyonel bir şekilde ilerlemesi için, yöneticilere belirli periyotlarda raporlama yapan medikal muhasebe personellerinin görev alması uygun olacaktır.

Anahtar Kelimeler: Özel Hastaneler, Faturalama, Hastane Yönetimi, Medikal Muhasebe

SUMMARY

The most important source in the determination of the financial income and expense balances of health institutions and in the management of circulating capital shares is the most important source of health services by invoicing. Billing processes are the most important step in ensuring revenue and expenditure control.

When the structure of the health institutions and private hospitals are examined, it is seen that for the surgical procedures, polyclinic services and all other interventions and procedures, in addition to the patients paying cash, transactions with private insurances are contracted and some of them consist of Social Security Institution contracted invoice transactions. Monitoring, invoicing and collecting of all these transactions includes important rules that must be observed. Complete and fast billing processes and timely collection of fees is an important process. Therefore, trained and experienced personal in the field of medical accounting should carry out these procedures.

In order to perform and follow up the billing process, medical accounting transactions, personnel experienced in the field of medical accounting should perform these transactions. In order to improve the management processes of health institutions in a more detailed, faster and professional manner, it would be appropriate to employ medical accounting staff reporting to managers at regular intervals.

Key Words: Private Hospitals, Billing, Hospital Management, Medical Accounting

İÇİNDEKİLER

SAYFA

ÖZET.....	I
SUMMARY	II
İÇİNDEKİLER.....	III
KISALTMALAR LİSTESİ	VII
TABLolar LİSTESİ	VIII
ŞEKİLLER LİSTESİ	IX
ÖNSÖZ.....	X
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	4
TÜRKİYEDE SAĞLIK SEKTÖRÜ VE ÖZEL HASTANELER	4
1.1. Sağlık Sektörünün Türkiye Ekonomisi İçerisindeki Yeri ve Önemi.....	4
1.1.1. Sağlık Ekonomisi Kavramı	6
1.1.2. Türkiye'deki Sağlık Hizmetlerinin Gelişimi.....	11
1.1.2.1. Sağlık Hizmetlerinin Sunumu	13
1.1.3. Türkiye'deki Sağlık Hizmetlerinin Maliyet ve Finansman Analizi.....	18
1.1.3.1 Maliyet Analizi.....	19
1.1.3.1.1. Maliyet Yarar Analizi	19
1.1.3.1.2. Maliyet Fayda Analizi	20
1.1.3.1.3. Maliyet Etkinlik Analizi.....	20
1.1.3.2. Finansman Analizi	20
İKİNCİ BÖLÜM.....	26
MUHASEBE' NİN TANIMI VE FONKSİYONLARI	26
2.1. Muhasebe Nedir?	26
2.1.1. Muhasebe Biliminin Tarihsel Gelişimi ve Önemi	27
2.1.2. Dünya' da Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Durumlar	29
2.1.3. Türkiye' de Muhasebenin Gelişiminin Etkileyen Durumlar	31
2.2. İşletmeler Açısından Önemi ve Fonksiyonları	33
2.2.1. Kaydetme Fonksiyonu	34
2.2.2. Sınıflandırma Fonksiyonu	34
2.2.3. Özetleme Fonksiyonu	35
2.2.4. Raporlama Fonksiyonu.....	35
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	37

SAĞLIK İŞLETMELERİ VE MUHASEBE	37
3.1. Sağlık İşletmeleri İçin Muhasebenin Önemi ve Fonksiyonu.....	37
3.1.1. Sağlık Kurumlarında Muhasebe.....	37
3.1.2. Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi.....	39
3.1.2.1. Üretim Giderleri Muhasebesi.....	41
3.1.2.2. İşçilik (Personel) Giderler, Muhasebesi.....	42
3.1.2.3. Genel Üretim Giderler Muhasebesi.....	42
3.1.2.4. Malzeme Maliyet Giderleri Muhasebesi.....	43
3.2. Sağlık Kurumlarında Muhasebe Fonksiyonlarının Uygulanabilirliği.....	44
3.2.1. Kaydetme Fonksiyonunun İşlevi ve Önemi.....	45
3.2.2. Sınıflandırma Fonksiyonunun İşlevi ve Önemi.....	45
3.2.3. Özetleme Fonksiyonunun İşlevi ve Önemi.....	45
3.2.4. Raporlama Fonksiyonunun İşlevi ve Önemi.....	46
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	49
ÖZEL HASTANELERDE MEDİKAL MUHASEBE	49
4.1. Özel Hastanelerde Medikal Muhasebe Kapsamı ve Tanımı.....	49
4.2. Medikal Muhasebeyi Oluşturan İş Envanterleri ve İş Süreçleri.....	50
4.2.1. Anlaşmalı Kurumlar (ÖSS, Banka ve Sigortalar).....	51
4.2.1.1. Sözleşmelerin Yapılması.....	52
4.2.1.2. Fiyatlandırma Yapılması:.....	53
4.2.1.3. Hastanede (Sahada) Hizmet Verilmesi:.....	55
4.2.1.4. Hakediş Hesaplanması.....	56
4.2.1.5. Fatura (Anlaşmalı Kurum Faturaları Kontrolü).....	57
4.2.1.6. Tahsilat.....	60
4.2.1.7. İtiraz ve İade Süreci:.....	62
4.2.2. Doktor Hakedişi.....	64
4.2.2.1. Sözleşme Yapılması.....	66
4.2.2.2. Doktorun Sahada Hizmet Vermesi.....	67
4.2.2.3. Hakediş Hesaplanması.....	67
4.2.2.4. Doktordan Fatura Alınması.....	67
4.2.2.5. Ödeme.....	68
4.2.2.6. İtiraz ve Düzeltme.....	68
4.3. Medikal Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Muhasebe Kayıt Örneklerinin Belirlenmesi.....	68
4.3.1. Fatura.....	70

4.3.2. Fatura Türleri	70
4.3.2.1. Açık Fatura	70
4.3.2.2. E-Fatura Olarak Düzenlenen Faturalar	71
4.3.2.3. Kapalı Fatura	72
4.3.3. Medikal Muhasebe İade Sürecinde, Hasta İadeleri	72
4.3.3.1. Açık ve Fazlalıkların Muhasebe Kayıtları	75
4.3.4. Medikal Muhasebe Poliklinik ve Acil Servis, Yatarak Tedavi Hasta Kabul Süreçleri	77
4.3.5. Medikal Muhasebe Hasta Katılım Payı, Kurum Payı Faturalandırma Süreçleri	80
4.3.6. ÖSS (Özel Sağlık Sigortası), SGK (Sosyal güvenlik Kurumu) Hasta Katılım Payı Alınması	82
4.3.7. Hasta Fark Ücretinin Peşin Olarak Alınması	83
4.3.8. Hasta Fark Ücretinin Kredi Kartı ile Alınması	84
4.3.9. Özel Hastanenin Yaptığı İşlemleri SGK'na Fatura Etmesi	84
4.3.9.1. SGK Faturalandırma Hataları	86
4.3.9.1.1. Genel Hatalar	87
4.3.9.1.2. Teknik Hatalar	87
4.3.10. Özel Hastanenin Sigorta Şirketlerinden Alacağı	88
4.3.11. Özel Hastanelerin İnteraktif Muayene Gelirleri	90
4.3.12. Özel Hastanelerin Kampanyalı Hizmetleri	90
4.4. Medikal Muhasebeye İlişkin İş Süreçlerinin ve Risklerinin Belirlenmesi ve Önleyici Tedbirlerin Ortaya Çıkarılması	92
4.5. Medikal Muhasebe İç Kontrol Soru Listesi Meydana Getirilmesi ve İç Kontrol Seviyesi Testinin Yapılması	93
4.5.1. Oluşabilecek Hatalar	94
4.5.1.1. Hatalı Faturalandırma	94
4.5.1.2. Evrak Eksikliği ve İmza Eksikliği	95
4.5.1.3. Fiyat ve Tanım Hatası	95
4.5.1.4. Hatalı Provizyon	96
4.5.1.5. Dış Talep	96
4.5.2. İlgili Birimler	97
4.5.2.1. Hasta Hizmetleri/Vezne	97
4.5.2.2. Anlaşmalı Kurumlar	98
4.5.2.3. Fatura Kontrol Birimi	98

4.5.2.4. Satın Alma Birimi	99
4.5.2.5. Hekim Hakedişi.....	100
4.5.3. Oluşabilecek Riskler	101
4.5.3.1. Faturanın İptal /İade/Nedenleri.....	101
4.5.3.2. Su istimal nedenleri	101
4.5.3.3. Mali Kayıp/Ciro Düşüşü	102
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	106
KAYNAKÇA.....	111

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
BUT	:	Bütçe Uygulama Talimatı
GİB	:	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	:	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	:	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GÜG	:	Genel Üretim Gideri
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
HMY	:	Hedef Maliyetleme Yöntemi
IASs	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
IFRSs	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ÖSS	:	Özel Sağlık Sigortası
PİF	:	Paket İşlem Fiyat
SDP	:	Sağlıkta Dönüşüm Projesi
SGK	:	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMM	:	Serbest Meslek Makbuzu
SPM	:	Stratejik Pazarlama Muhasebesi
SSK	:	Sosyal Sigortalar Kurumu
SUT	:	Sağlık Uygulama Tebliğ
TTB	:	Türk Tabipler Birliği
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
WHO	:	Dünya Sağlık Örgütü

TABLULAR LİSTESİ

SAYFA

Tablo-1 Türkiye'deki Sağlık Giderleri (2017 – Milyon TL)	22
Tablo-2 Sağlık Harcamaları ile İlgili Temel Göstergeler	23
Tablo-3 SGK Ana Hesap Kodları.....	88
Tablo-4 İç Kontrol Seviyesinin Tespiti.....	93

ŞEKİLLER LİSTESİ

SAYFA

Şekil-1 Sağlık Ekonomisinin İçeriği.....	9
Şekil-2 Sağlık Sektörü ile Ekonomi Arasındaki İlişki	10
Şekil-3 Yıllara ve Cinsiyete Göre Doğumda Beklenen Yaşam Süresi, (Yaş).....	12
Şekil-4 Türkiye’de Sağlık Hizmetleri Sunan Kuruluşlar	13
Şekil-5 Sağlık Hizmetleri Sunan Hastanelerin Yıllara Gore Sayısı	14
Şekil-6 Yıllara Göre Birinci Basamak Kuruluşların Sevk Hızı (%)	16
Şekil-7 Yıllara Göre Sağlık Kuruluşlarına Karşı memnuniyet Oranı (%).....	18
Şekil-8 Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı	21
Şekil-9 Yıllara Göre Kamu ve Özel Sağlık Harcamasının GSYİH İçindeki Payı, (%)	24
Şekil-10 Yıllara Göre Kamu ve Özel Cari Sağlık Harcamasının GSYİH İçindeki Payı, (%).....	25
Şekil-11 Medikal Muhasebe İş Akış Şeması.....	50
Şekil-12 Anlaşmalı Kurumlar	51
Şekil 13 Hekim Hakedişi.....	65
Şekil-14 Medikal Muhasebe Organizasyon Şeması.....	69
Şekil-15 Muhasebe Fark Kaydı Görseli	73
Şekil-16 Muhasebe Hesap Kapatma Görseli	74
Şekil-17 Banka Muavini Alacak Kaydı Örneği.....	75
Şekil-18 Fazla Çekim Yapılmış Kredi Kartı Muhasebe Kaydı Örneği	76
Şekil-19 Hasta Kabul İşlemi Genel Süreci	78
Şekil-20 SGK Toplu Fatura Muhasebe Örnek Görseli	88

ÖNSÖZ

Tez danışmanlığımı yürüten Dr. Öğr. Üyesi Orkun İÇTEN'e tez yazım sürecinde verdiği desteklerden ve göstermiş olduğu ilgiden dolayı kendisine en içten dileklerle teşekkür ederim.

Eğitim hayatım boyunca bana destek olan, beni cesaretlendiren, bir an olsun yardımlarını esirgemeyen, değerli eşim İlyas AKKUYU ve biricik oğlumuz Toprak Çınar AKKUYU' ya sonsuz şükranlarımı sunarım.

Tez yazım sürecinde bana destek olan Değerli Yöneticim Hastane Direktörümüz Sn. Serpil Sarıaydın'a, Başhekimimiz ve Tıbbi Direktör Yardımcımız Sn. Dr. Engin Çakmakçı'ya ve okul sürecinde izin vererek bana destek olan Müdürümüz Sn. Sibel Arıkan'a ve yazım esnasında bana destek olan tüm birim yöneticileri, tüm çalışanlarına ve ekip arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Aslı AKKUYU

GİRİŞ

Günümüzün sağlık bakım sistemi, pek çok sağlık kuruluşuyla son derece karmaşıktır. Sağlık bakımı bilimi, tesislerin fiziki bakımı ve kurumlar arasındaki etkileşimler ve insan davranışları, finansal ve muhasebe gereksinimleri gibi karmaşıktır. Günümüz ortamının karmaşıklığı, bir sağlık kuruluşu içindeki tüm alanlara muhasebe ve finansal yönetimin yayılmasına neden olmuştur. Muhasebe ve finansal yönetim artık finans departmanının tek konusu değildir. Hemşire yöneticileri, birimlerinin finansal yönetiminden sorumlu tutulurlar; eczane müdürleri günlük olarak önemli finansal yönetim kararları vermektedirler.

Sağlık kuruluşlarındaki bu karmaşık sistemde, finansal olarak başarı sağlayabilmek için, sağlık hizmeti yöneticileri ve birim yöneticileri, yönettikleri bir sağlık kuruluşu içindeki belirli alandan bağımsız olarak, hepsinin muhasebe ve finansal yönetim konusunda kesin bir anlayışa sahip olması gerekir.

Herkesin finans müdürü olamayacağından dolayı, yönetici ve sorumlu pozisyonundaki kişiler, finansal kararlar hususunda, finansal yöneticilerle etkin bir şekilde iletişim kurabilmeleri gerekmektedir.¹

Sağlık işletmeleri, benimsemiş olduğu kuruluş amacı ve çalışma prensibi olarak, öncelikli şekilde insan sağlığına katkıda bulunma, fayda sağlama amacını gütmektedir. Hizmet özellikleri açısından, bu durum göz önüne alındığında, yüksek bir manevi duyarlılık ön plana çıkmaktadır. Bu duyarlılık yanında, sağlık işletmesi olması nedeniyle, tüm cerrahi girişimler, poliklinik hizmetleri, hasta bakımı ve yapılan diğer tüm işlemler sonucunda, ticari-finansal bir ortam meydana gelmektedir.

Ortaya çıkan Finansal işlemler belirli boyutlarda, işletmenin büyüklüğü doğrultusunda finansal bir hacim ortaya çıkarmaktadır. Finansal işlemler, belirlenen prosedürler doğrultusunda hesaplamaları yapılarak en ince ayrıntısına kadar kayıt edilip, raporlar haline getirilerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

¹ Steven A. Finkler vd., **Accounting Fundamentals for Health Care Management**, Jones & Bartlett Learning, LLC, Boston, MA, 2018, p. 5.

Sağlık işletmelerinde oluşan finansal hacim, tüm giderler kalem kalem hesaplanıp, iskonto ve vergilendirme basamakları dikkate alınıp, girdi ve maliyet hesapları yapılarak, muhasebeleştirilip belli formatlarda grafik, tablolarla ayrıntılı şekilde yapılacak değerlendirme toplantılarında alınacak kararlar için, bir veritabanı ve girişim aracı olarak kullanılır.

Sağlık kurumları, özellikli işletmeler olduğundan dolayı kendine has değişkenler içermektedir. Sağlık işletmelerindeki hizmet ağı örgüsü içerisinde, muayene ücretlerinin hesaplanması, yapılan cerrahi uygulamaların, cerrahi işlemlerin fazlalığı, girişimsel işlemlerin ve çoklu poliklinik hizmetlerinin de bulunması dolayısı ile diğer sektörlere göre fazla sayıda finansal raporlama işlemleri bulunmaktadır.²

Sağlık işletmelerinde tüm bu belirtilen işlemlerin basamaklar olarak sınıflandırılarak, medikal muhasebe olarak uygulamaları ile sınıflandırılması gerekmektedir. Medikal muhasebe uygulamalarının belirli standartlar dahilinde uygulanması sayesinde iş süreçleri netleştirilerek, tüm finansal işlemler kontrol altına alınmış olacaktır. Medikal muhasebe uygulamalarının uygulanması ile finansal risk ve problemlerin ortaya çıkması engellenmiş olacaktır. Bu sayede tüm finansal işlemler için bir kontrol mekanizması oluşturulmuş olacaktır.

Medikal muhasebe uygulamaları sağlık işletmelerinde hızlı bir şekilde gelişme gösteren önemli bir sağlık uygulamasıdır. Medikal muhasebe kapsamında standart iş süreçleriyle birlikte, uygulamaların belirlenmesiyle, netleştirilen iş süreçleri ile riskin en aza indirilerek, hızlı gelişim gösteren medikal muhasebe uygulamalarında kontrol başlıklarının belirlenmesi sayesinde, hataların en az seviyeye indirilmesi sayesinde sağlık işletmeleri yüksek finansal performansa ulaşmaktadır.

Medikal muhasebe uygulamaları, sağlık kurumlarındaki finansal performansının belirleyicisi durumundadır. Medikal muhasebe işlemleri hatalı şekilde uygulanmasıyla sağlık kurumları önemli maddi kayıplar yaşayabilmektedir. Yapılan tüm işlemlerin

² Fehmi Karasioğlu ve Alper Veli Çam, "Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması", *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Haziran 2008, Cilt:1, Sayı: 1, s. 19.

detaylandırılması ve faturalandırılması işlemleri bu kapsamda büyük bir önem taşımaktadır.

Sağlık sektöründe, diğer sektörlerle göre rekabet daha yoğun yaşandığı için, sağlık sektöründe hizmet sunan işletmeler açısından maliyetlerini saptanması, yapılan muhasebe hesapları ile finansal verilerin izlenmesi, ölçülmesi, bu işletmelerin sağlık sektöründe varlıklarını sürdürebilmesi için hayati öneme sahiptir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYEDE SAĞLIK SEKTÖRÜ VE ÖZEL HASTANELER

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye’de sağlık sektörünün ekonomideki yeri önemi ile ilgili bir giriş yapıldıktan sonra sağlık ekonomisi teorik olarak incelenmektedir. Bununla birlikte, Türkiye’deki sağlık hizmetlerinin gelişimi verildikten sonra maliyet ve finansman analizinin nasıl olduğu ile ilgili kavramsal bir çerçeve oluşturulmaktadır. Çalışmanın birinci bölümü, ikinci bölümün daha iyi anlaşılması ve kavranılması bakımından bir altyapı özelliği taşımaktadır.

1.1. Sağlık Sektörünün Türkiye Ekonomisi İçerisindeki Yeri ve Önemi

Çoğu insan yılda en az bir kez sağlık hizmetinden yararlanmaktadır. Söz konusu sağlık hizmetlerinden faydalanma yaşlılıkta artış göstermektedir. Toplum tarafından talep edilen bu sağlık hizmetinin finanse edilmesi, merkezi yönetimler için kayda değer bir problemdir. Girişimciler ve çalışanlar, ödenen vergiler ve sağlık sigortası primleri yoluyla toplum sağlık hizmetlerinin finansmanına katkıda bulunmaktadır. Sağlık ekonomisine artan alaka, iki yeni gelişmeyle doğrudan bağlantılıdır. İlk olarak, dünyada ciddi ölümlere sebep olan bulaşıcı hastalıkları önlemek için geliştirilmiş ürünlerdir. İkincisi, ortalama yaşam beklentisindeki artıştır³.

Farmasötik ve tıbbi ekipman alanındaki hızlı ilerlemeler, hastalıklara karşı mücadelede hekimlerin ellerini güçlendirmekte ve etkinliklerini arttırmaktadır. İnsanların beklediği yaşam süresi, özellikle Avrupa ülkelerinde ve ABD’de sürekli artmaktadır. Örneğin, Dünya Sağlık Örgütü (WHO) istatistiklerine göre; 1990 yılında Almanya ve Danimarka’da beklenen yaşam süresi 75 iken, 2006 yılında bu rakam Almanya’da 80 ve Danimarka’da 79 olarak değişmiştir. Aynı şekilde, ABD’de 1990’da yaşam beklentisi 75 iken, 2006’da 78’e yükselmiştir. Sağlık bakım kaynaklarının kullanımı ve dağıtımı, sağlık ekonomisinin önemini arttırmaktadır. Sağlık ekonomisi genel olarak sosyal bilimlere ait tüm disiplinleri içermektedir. Sağlık ekonomisinin

³ Hilmi Çoban, Sağlık Ekonomisi ve Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Yeniden Yapılandırılması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2009, s. 9. (Yayımlanmış Doktora Tezi).

etkisi sadece ekonomi alanında değil, tüm alanlarda hissedilmektedir. Bu açıdan sağlık sektörünün ekonomi içindeki yeri büyüktür⁴.

Hükümetler ve sağlıkla ilgili diğer kurumların sağlık politikası için iki temel gayesi vardır; nüfusun sağlık durumunu iyileştirmek, sağlık hizmetlerinin herkese adaletli ve eşit bir şekilde ulaşımını sağlamaktır. Bu iki hedefin aynı anda gerçekleştirilmesi çoğu zaman mümkün değildir ve aralarında belirli noktalara kadar seçim yapılması elzemdir. Sağlık ekonomisi, ekonomik analizlerle kurumların sağlık politikası hedeflerine optimum düzeyde ulaşmalarına yardımcı olmaktadır. Sağlığın teşviki ve geliştirilmesi ile ilgili olarak ortaya çıkan seçeneklerin incelenmesi ve adaletin sağlanması ve en iyi çözümün sağlanması açısından ekonomik analiz önemlidir. Sağlık ekonomisi, uygulayıcılara sağlık politikası hedeflerinin geliştirilmesindeki yararları açısından çok önemli bir alt disiplindir. Ayrıca, ilaç ve tıbbi makine teçhizatındaki teknolojik gelişmeler, sağlık finansmanına farklı yaklaşımlar, sağlık sektöründeki özel sektörün artan varlığı, sağlık hizmetlerinin maliyet fayda analizleriyle verimli ve adil bir şekilde sunulması gerekliliği, sağlık ekonomisinin önemi giderek daha belirgin hale getirmektedir⁵.

Para ve sağlık arasındaki ilişkiyi her yönüyle inceleyen bir bilim olan sağlık ekonomisi, hastaların bakımı ve gelişimi için kaynakların optimum kullanımını incelemekte, sağlık hizmetlerinin etkinliğini değerlendiren ve tavsiyelerde bulunan bir araştırma alanı olarak bilinmektedir. Sağlık hizmetlerinin sunulması için ihtiyaç olan kaynakların tahsisi, üretkenliği ve sosyal faydayı en üst düzeye çıkarmak için kaynakların kullanımı, arz-talep tepkisi ve sağlık sonuçları üzerindeki etkisi, finansmandaki eşitlik ve adalet, bireysel ve sosyal faydaların değerlendirilmesi olarak ifade edilmektedir. Zaman içerisinde sağlık işletmelerini diğer işletmelerden değişik kılan farklı ekonomik yapılara sahip olmalarıdır. Bunun nedeni, sağlıkta sunulanın mal değil, hizmettir. Bu hizmeti talep eden kişiye, hasta denilmektedir ve hasta teşhis konulduğu andan itibaren müşteri olarak nitelendirilmektedir. Hastalık zorlu bir durum değildir ve satın aldığı hizmet sonucunda geri kazanılacağıının garantisi yoktur. Bu

⁵ Çoban, a.g.e., s. 5.

bakımdan, hastaların sağlık hizmeti için talepleri zorunlu taleplerdir⁶. Bu açıdan da bakıldığında sağlık ekonomisi kaçınılmaz ve önemi yadsınamaz.

1.1.1. Sağlık Ekonomisi Kavramı

Sağlık ekonomisi ekonominin bir alt dalıdır ve temel ekonomi yöntemlerinin sağlık sektörüne uygulanmasıdır. Sağlık ekonomisinin doğmasındaki en önemli faktör, sağlık hizmetlerine olan talebin artması ve ikame edilememeleri nedeniyle hemen hemen her ülkedeki sağlık hizmetleri talebini karşılamak için sağlık ekonomisine gerek duyulmuştur. Yükselen yaşam standartları ve geçmişe kıyasla insanların sağlık konusunda daha bilinçli olması; sağlığın iyileştirilmesi insan maliyetlerini ve tedavi için piyasaya sürülen ilaçların güncellenmesi ve yenilenmesi çabalarını hızlandırmıştır. Bu nedenle sağlık ekonomisi, bilhassa gelişmiş ülkelerde karar alma makamlarını destekleyen önemli bir bilim olarak kullanılmaktadır. Sağlık hizmeti sağlayıcıları ve sağlık personelinin amacı hastalıkları önlemek ve sağlık seviyesini artırmak olmakla birlikte, ekonomistlerin amacı ise mevcut kaynakları en iyi şekilde kullanmak ve sosyal faydayı en üst seviyeye çıkarmaktır⁷.

Başka bir ifadeyle, sağlık ekonomisi en genel anlamda ekonominin teorileri, kavramları ve teknikleri ile sağlık alanına uyum sağlama şeklinde ifade edilmektedir. Çünkü, ekonomi temel olarak kaynakların kıtlığından ve sonuç olarak kaynakların her alanda iyi kullanılması gerekliliğinden kaynaklanan bir bilimdir. Ekonomi kavramını en genel anlamda tanımlarsak, insanların gereksinimleri için kıt kaynakların kullanımını inceleyen bir bilim dalıdır. Kaynakların azlığı hem kişisel hem de sosyal kararlarda birçok alternatifin seçilmesini gerektirmektedir. Bu seçim sırasında, mal ve hizmet üreticilerinin ve tüketicilerinin davranışları sosyal öncelik alanlarının belirlenmesinde kayda değer bir rol oynamaktadır. Ekonomi yalnızca mal ve hizmet üretimi ile değil mal ve hizmet dağıtımı ile de alakalıdır. Bundan dolayı, ekonomi hem üretici hem de tüketici tepkilerini farklı durumlara değerlendiren ve bu kararların muhtemel neticelerini politika belirleyicilere sunmayı hedeflemektedir. Bundan dolayı sağlık ekonomisinin farklı bir alan olarak değerlendirilmesinin nedeni, sağlık sektörünün her

⁶ Vedat Mehmet Paksoy, "Sağlık Ekonomisi Perspektifinden Teletıp Uygulamaları", **Sağlık Akademisyenleri Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2017, s.10.

⁷ Mustafa Alp, Sağlık Ekonomisi ve Etkileri Aydın Örneği, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2016, s. 28 (**Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi**).

toplumdaki kaynaklar üzerindeki baskısının artması ve kaynakların bir kısmının hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde göz ardı olmayacak biçimde kullanılmasıdır. Sağlık harcamalarındaki hızlı ve devamlı artış 1980'lerden sonra her toplum için önemli bir sorun olmuştur, dolayısıyla kaynak kullanımına öncelik vermek ve bu kaynakların kullanım modellerini ve sonuçlarını analiz etmek önemlidir. Bu açıdan, sağlık ekonomisi karar vericilere seçimlerini yapmada rehberlik etmekte ve kıt kaynakların kullanımının önceliklendirilmesi için kanıta dayalı bilimsel veriler sağlamaktadır. Bu bağlamda, sağlık ekonomisinin belli başlı alanları ise aşağıdaki gibidir⁸.

Kaynakların verimli kullanımı: Sağlıkta kullanılan kaynakların dağıtımında verimlilik ve teknik verimlilik bakımından değerlendirilmesi, bu sektöre tahsis edilen kaynakların sosyal faydayı en üst düzeye çıkarması açısından büyük önem arz etmektedir.

Koruyucu, iyileştirici ve rehabilite edici hizmetlerin bireyler ve toplum üzerindeki etkisi: Sağlık için tercih edilen kaynakların ve bu kaynakların yönlendirdiği hizmetlerin kişisel ve sosyal sağlığın iyileştirilmesi üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi bu alana dahil edilmektedir.

Sağlık hizmetlerinin arz ve talebinin analizi: Arz ve talebin alternatif hizmet ithafı ve finansman türlerine refleksi ve bu refleksin hem hizmetlerin sağlanması hem de sağlık çıktıları üzerindeki etkisi, sağlık ekonomisi için önemli bir alandır.

Sağlık hizmetlerinin sağlanması ve finansmanının eşitlik ve adalet bakımından değerlendirilmesi: Bu bağlamda, hizmet sunumunda ve finansmanında uygulanan stratejiler ve politikalar, çeşitli nüfus takımlarının hizmetlerine ulaşım ve sağlık göstergeleri üzerindeki etkileri bakımından tartışılmaktadır.

Ekonomik değerlendirme tekniklerinin kullanımı: Son yıllarda hızla gelişen bir alan olan ekonomik değerlendirme tekniklerinin kullanım amacı, gelişmekte olan ve

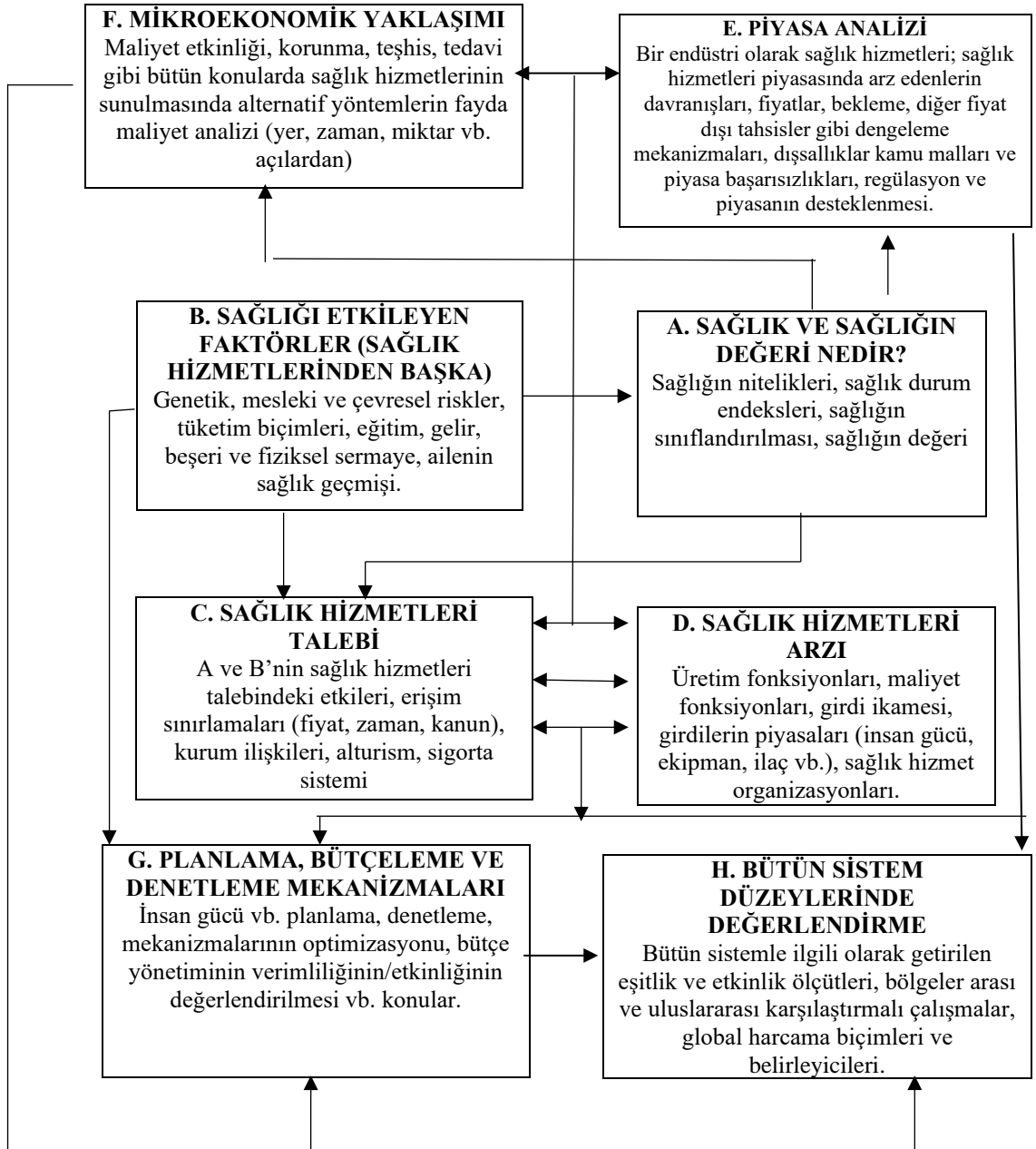
⁸ Mehtap Tatar, "Teorik Çerçevesiyle Sağlık Ekonomisi ve Türkiye'ye İlişkin Genel Bir Değerlendirme", **Sağlık Ekonomisi Dergisi**, Sayı: 1, 2009, s. 2.

şu anda kullanılan sağlık teknolojilerinin faydalarını ve maliyetlerini değerlendirmek ve az bulunan kaynakları bu bölgelere aktarmaya yardımcı olmaktadır.

Sağlık ölçümü: Ekonomik değerlendirme tekniklerinin kullanımı ile bağlantılı olarak, sağlık hizmetlerinin bireysel ve sosyal yararlarının ölçümü, sağlık ekonomisinin en güncel ve en karmaşık alanıdır.

Sağlık ekonomisi, genel olarak, kamu yönetimi de dahil olmak üzere sosyal bilimleri içerecek biçimde ele alınmakta iken, dar anlamda ise sağlık hizmetlerinin örgütsel yapıları ve ödeme sistemlerinde alternatif yöntemler bakımından incelenmektedir. Sağlık ekonomisinin boyutu, sağlık hizmeti veren birimlerin organizasyon şeması için alternatif ödeme sistemlerinin geliştirilmesi ve verilen hizmetlerin finanse edilmesi ile sınırlı kalmaktadır⁹. Sağlık ekonomisinin sınırlarını belirlemek oldukça zordur fakat aşağıda verilen Şekil 1'de sağlık ekonomisinin içeriğini detaylı olarak sunmaktadır.

⁹ Hacı Hayrettin Tıraş, "Sağlık Ekonomisi: Teorik Bir İnceleme", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, s. 133.

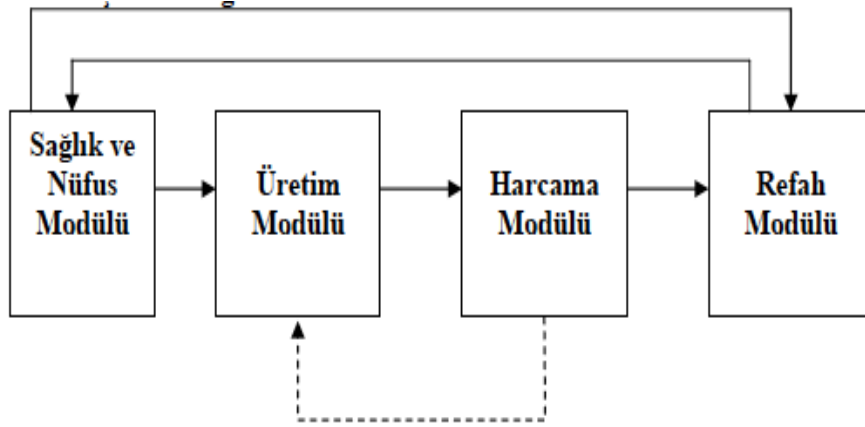


Şekil-1 Sağlık Ekonomisinin İçeriği¹⁰

Şekil 1'de görüldüğü üzere sağlık ekonomisinin kapsamı oldukça geniştir. Sağlık ekonomi kapsamındaki kavramların bütünsel olarak değerlendirilmesi gerektiği ve birbirleri ile doğrudan ilişkili oldukları görülmektedir. Söz konusu kutucuktaki kavramalar genel olarak dünyanın her yerinde aynı iken, kutucukların içerikleri ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir.

¹⁰ Tıraş, a.g.e., s. 133.

Başka bir deyişle, sağlık ve ekonomi arasındaki ilişki, Şekil 2'de çok basit bir şekilde açıklanmıştır. Şekildeki her modül, ulusal ekonominin ana bileşenlerini ifade etmektedir. Oklar, modüller arasındaki sebep-sonuç ilişkisini göstermektedir. Şekil 2'de, düz çizgilerle gösterilen etkiler doğrudan, birincil etkileri temsil ederken, kesik çizgiler dolaylı etkileri temsil etmektedir. Buna göre, sağlık ve sosyal refah arasında karşılıklı ve doğrudan bir etkileşim vardır. Toplumun sağlık seviyesi sosyal refah üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. Ayrıca, toplumun sağlık seviyesi, mal ve hizmetlerin üretimindeki değişikliklerden dolayı sosyal refah üzerinde dolaylı bir etkiye sahiptir.



Şekil-2 Sağlık Sektörü ile Ekonomi Arasındaki İlişki¹¹

Şekil-2 de görüldüğü gibi sağlık ve ekonomi arasındaki ilişkinin temel noktalarından biri, sosyal sağlık düzeyindeki gelişmelerin doğrudan ve dolaylı olarak olmasıdır. Sağlığın üretim, harcama ve refah üzerindeki etkilerini gösteren zincir, temel olarak sağlık ekonomisinin ana konusudur.

¹¹ Çoban, a.g.e., s. 2.

1.1.2. Türkiye'deki Sağlık Hizmetlerinin Gelişimi

Sağlık sektöründe var olan hizmetler, ülkelerin en önemli sosyo-ekonomik gelişme göstergeleri arasında yer almaktadır. Sağlık hizmetlerinin temel amacı, gerektiğinde alıcı tarafından kabul edilebilir kalite düzeyinde uygun fiyatlı sağlık hizmetleri sunmaktır. Sağlık hizmetleri bir ülkeden diğerine farklılık göstermektedir, örneğin, ödeme yöntemlerinde, organizasyon türünde ve hizmete erişim kurallarında da farklılıklar gözlenmektedir. Bununla birlikte, bilimsel ve teknolojik gelişmeler, tıbbın evrimini hızlandırmış ve sağlık hizmetlerinin kalitesinin artmasıyla sonuçlanmıştır¹².

Sağlık hizmetleri özel ve hayati ehemmiyete sahip olduklarından, diğer mal ve hizmetlerden farklı belirli özelliklere sahiptirler. Sağlık hizmetleri verirken, belli bir kesime yönelik değil ve tüm insanlığa verilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede, sağlık hizmetlerinin sosyal bir niteliğe sahip olması gerçeği göz ardı edilememeli ve sağlık hizmetlerinin sunulması genellikle sosyal olup kar amaçlı değildir. Başka bir ifadeyle, piyasa ekonomisinde maliyet, fayda ve karlılık gibi temel kavramlar sağlık sektöründe farklı değerlendirilmektedir. Bununla beraber, sağlık hizmetlerinin verilmesinde bazı dezavantajlar söz konusudur¹³.

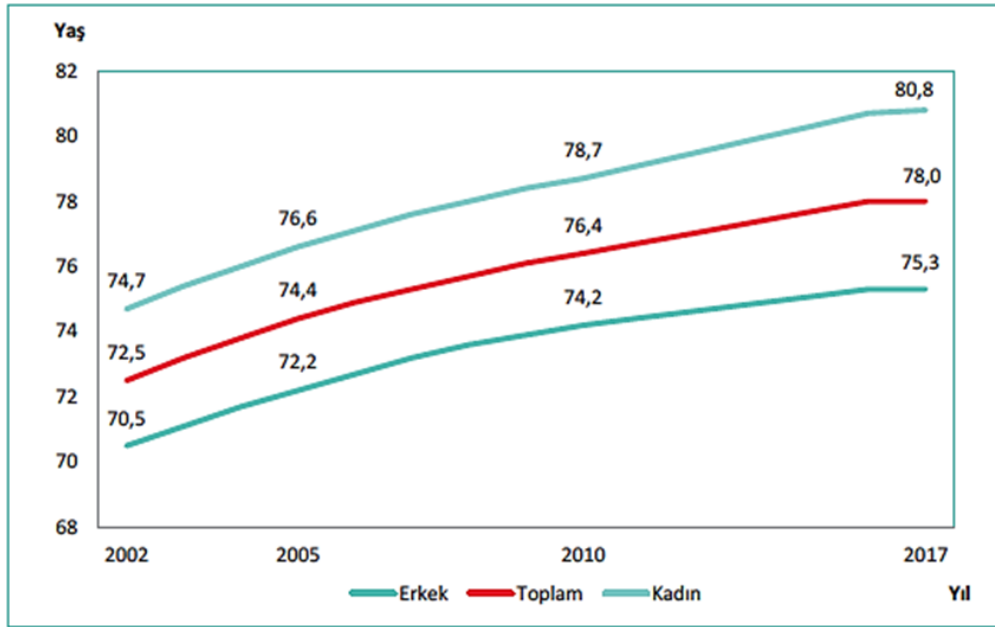
- Sağlıkta belirsizlik ve öngörülemezlik önemli bir dezavantajdır. Mesela, öngörülemeyen kazalarda sağlanacak olan hizmetin ne zaman lazım olacağı ve tedavilerin ne kadar süreceği ve pozitif bir netice elde edilip edilemeyeceği her zaman öngörülmeyebilmektedir.
- Öngörülemeyen koşulların vazgeçilmez neticesi, sağlık hizmeti verilmesinin belirsizliği ve öngörülemeyen maliyetlerde negatif bir durumdur.
- Sağlık hizmetlerinin sağlanmasındaki bir diğer engel, ikame edilememesidir. Pek çok mal ve hizmet ikame edilebilse de, ortaya çıkan sağlık sorununa göre sağlandıkları için sağlık hizmetleri ikame edilemez. Mal ve hizmet pazarlarının aksine, sağlığını kaybeden kişi, iyileştirilecek olan tedavide çok

¹² Zafer Çalışkan, "Sağlık Hizmetlerinde Önceliklerin Belirlenmesinde Ekonomik Değerlendirme Yöntemi Olarak Maliyet-Etkililik Analizi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2, 2009, s. 312.

¹³ Alp, a.g.e., s. 5.

fazla seçeneği olmayabilir ve bu durum, sağlık hizmetlerinin diğer hizmetlerden ayrılmasının açık bir göstergesidir.

Belli bir refah düzeyine erişmiş ya da gelişmiş olan ülkeler, sağlık hizmetlerinin kalitesini iyileştirmek için her yıl bir önceki yıla göre sağlık hizmetlerine daha fazla kaynak ayırmaktadır. İktisadi kalkınmanın belli başlı öğelerinden biri olan insan sağlığı kuralı gereğince sağlık seviyesini yükseltmek için, gelişmiş veya gelişmekte olan toplumların hastalıkların üstesinden gelmek amacıyla Gayri Safi Yurtiçi Hasıla payı giderek artmaktadır¹⁴. Yıllara ve cinsiyete göre doğumda beklenen yaşam süreleri ile ilgili istatistik Şekil 3'de verilmektedir.



Şekil-3 Yıllara ve Cinsiyete Göre Doğumda Beklenen Yaşam Süresi, (Yaş)¹⁵

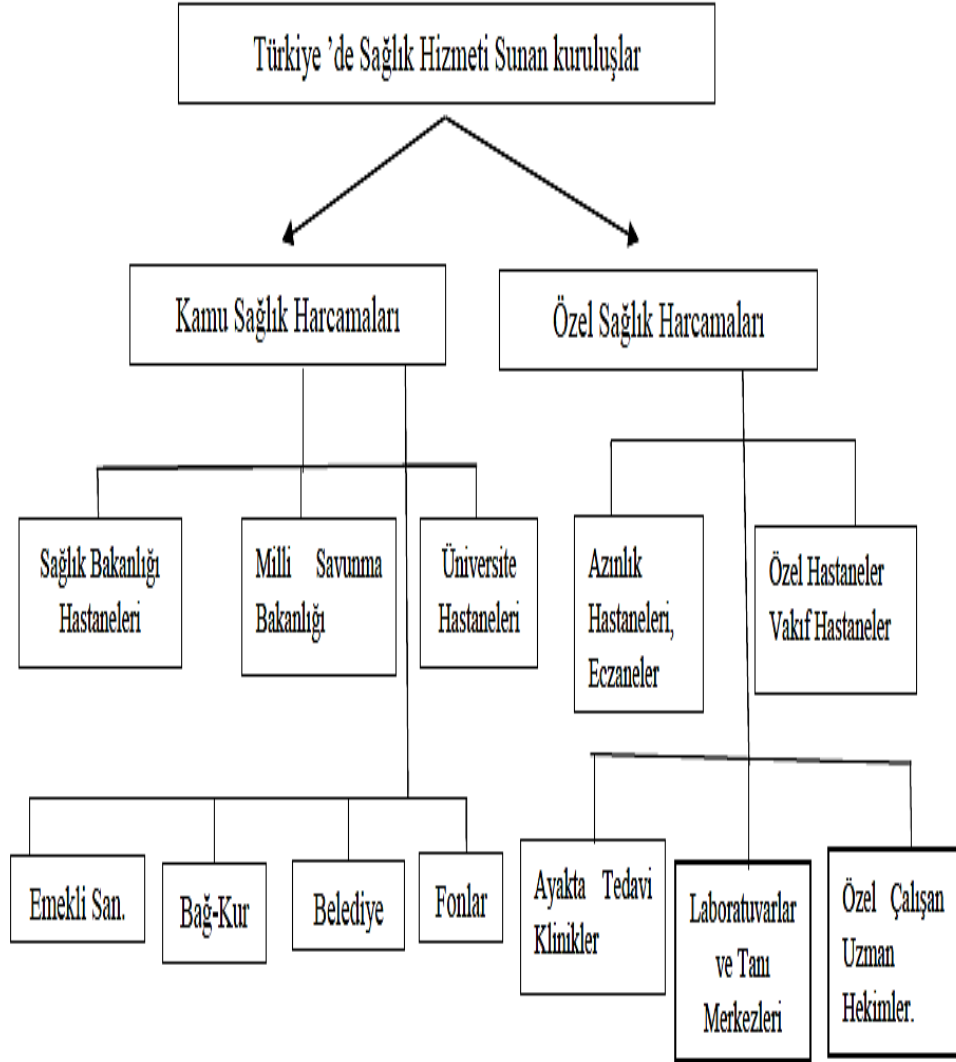
Şekil 3'de görüldüğü üzere yıllara ve cinsiyete göre beklenen yaşam süresinde artış görülmektedir. Kadınlardaki yaş beklentisi 2017 yılında 80,8 iken, erkeklerde 75,3 olmuştur. Ortalama yaşam süresi beklentisi ise 78 olarak beklenmektedir.

¹⁴ Hakan Usta, Türkiye'de Sağlık Ekonomisi ve Sektörel Analiz, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018, s. 34 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).

¹⁵ Sağlık Bakanlığı, **Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2017**, Ankara, 2018, s. 21.

1.1.2.1. Sağlık Hizmetlerinin Sunumu

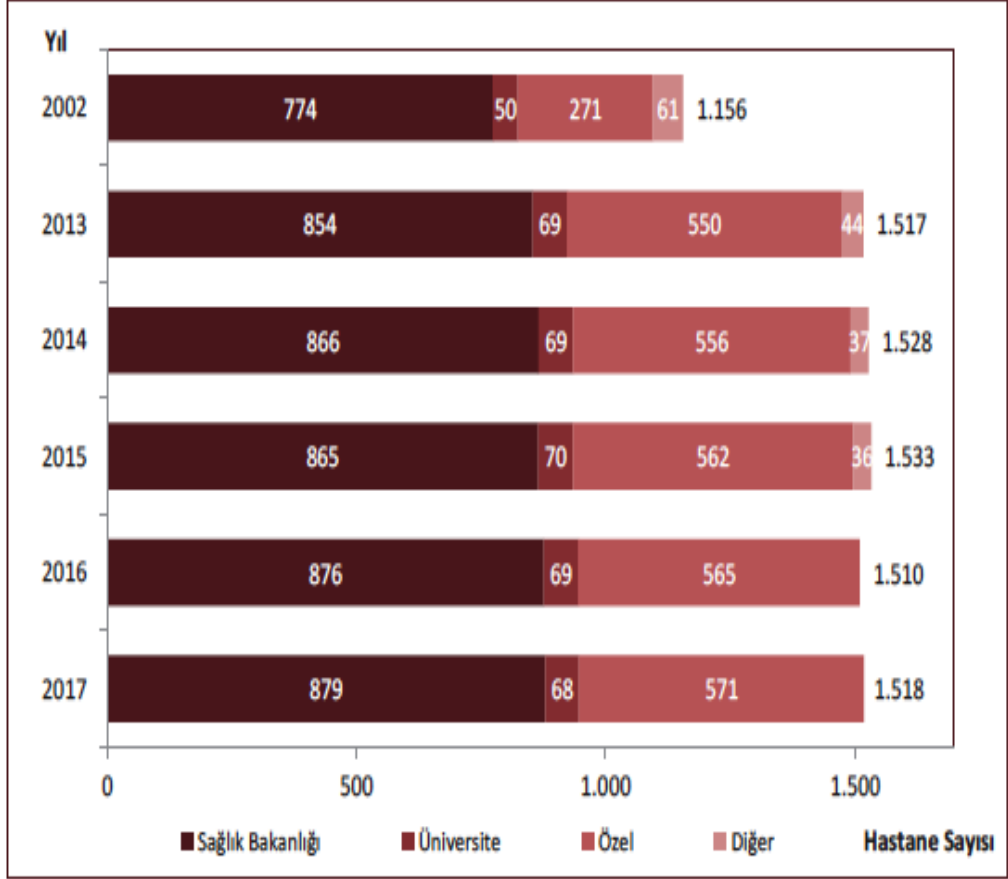
Türkiye’de sağlık hizmetlerini yürüten kurum Sağlık Bakanlığıdır. Sağlık hizmetlerindeki kompleks yapı Sağlıkta Dönüşüm Projesi (SDP) sonrasında sağlık hizmetleri sunan kuruluş sayısı artmıştır. Aşağıda verilen Şekil 4’de Türkiye’de sağlık hizmetleri sunan kuruluşlar gösterilmektedir.



Şekil-4 Türkiye’de Sağlık Hizmetleri Sunan Kuruluşlar¹⁶

¹⁶ Shedely Cassandra Clermeus, Türkiye ve Haiti’de Sağlık Ekonomisi: Bir Karşılaştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, s. 35 (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Sağlık hizmetleri veren kuruluşlar genel olarak kamu ve özel sektör kapsamındadır. SDP sonrasında özel sektörün sağlık sektörü içindeki rolünün arttığı gözlenmektedir. Bununla birlikte sağlık hizmeti sunan hastanelerin yıllar itibariyle sayıları ise Şekil 5'de gösterilmektedir.



Şekil-5 Sağlık Hizmetleri Sunan Hastanelerin Yıllara Gore Sayısı¹⁷

2002-2017 yılları arasındaki hastane sayısının arttığı gözlemlenmektedir. Dikkat çeken ise 2002 yılında özel hastane sayısı 271 iken, 2017 yılına gelindiğinde bu rakam 571 olmuştur. Üniversite ve Sağlık Bakanlığına bağlı hastane sayılarında pek bir değişiklik olmamakla beraber diğer sağlık hizmeti sunan yerlerde azalma görülmektedir.

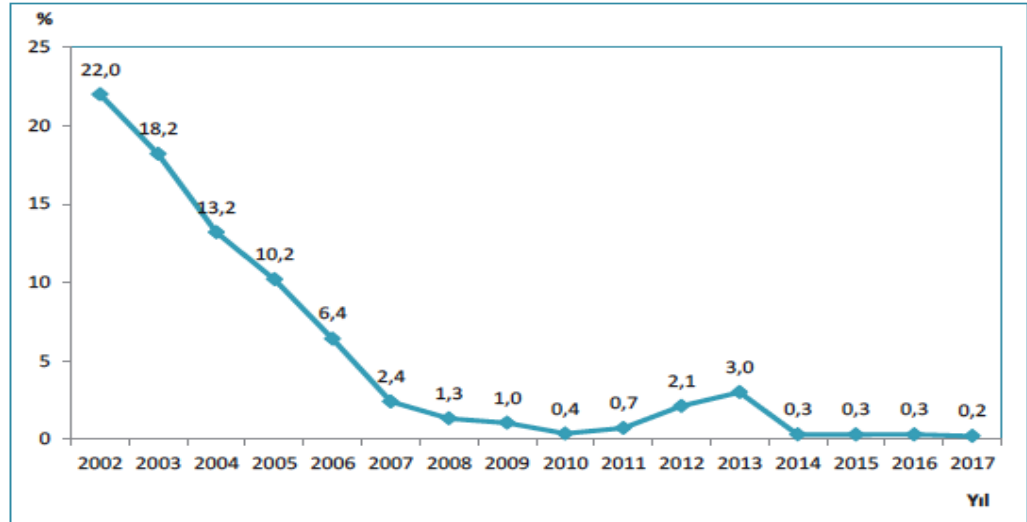
¹⁷ Sağlık Bakanlığı, a.g.e., 2018, s. 113.

Genel olarak, sağlık hizmetleri Türkiye'de Sağlık Bakanlığı tarafından sunulmaktadır. Sağlık Bakanlığına ek olarak, sağlık hizmetleri niversiteler (Uygulama ve Araştırma Hastaneleri), Ulusal Savunma Bakanlığı (Askeri Hastaneler), Belediyeler (Büyükşehir Belediye Hastaneleri), günümüzde şehir hastaneleri ve zel Hastaneler tarafından verilmektedir. Sağlık hizmetleri genellikle 3 farklı biçimde verilmektedir¹⁸.

Birinci Basamak Sağlık Hizmetleri: İnsanların genellikle başvurdukları ve ilk kez sağlık hizmetlerine ihtiyaç duyduklarında karşılaştıkları sağlık kuruluşları, temel sağlık hizmetleri sunan kurumlar birinci basamak sağlık hizmetleri olarak bilinmektedir. Bu sağlık bakım tesisleri genellikle yataksızdır ve genellikle ayakta tedavi veya evde tedavi sekinde olmaktadır. Birinci basamak sağlık kuruluşları, bireylerin ve ailelerin bir bütününe ulaşmayı, bireylerin sağlık sorunlarını zmeyi amaçlamaktadır; Birinci basamak sağlık hizmetleri, koruyucu, tedavi ve rehabilite edici hizmetler sunan sağlık kurumları olsalar da ağırlıklı olarak koruyucu sağlık hizmetleri sunmaktadırlar. Bu sınıftaki sağlık hizmetleri, köylerde ve genel olarak kırsal alanlarda sağlık hizmetlerinin sağlanmasıda önemli rol oynamaktadır. Aile sağlığı merkezleri veya sağlık ocakları şeklinde birinci basamak sağlık hizmeti sağlayıcıları, sadece ikincil ve üçüncü basamak sağlık hizmeti sağlayıcıları, sağlık hizmetlerine geçiş için kullanılan sağlık kuruluşları değil, birinci basamak sağlık hizmeti ve ilaç tedavilerinin uygulandığı sağlık kuruluşlarıdır. Diğer birçok ülkede olduğu gibi, birinci basamak sağlık hizmeti sağlayıcıları, Türkiye'deki tüm sağlık hizmeti sağlayıcıları arasında yüksek bir yere sahiptir. Birinci basamak sağlık kurumları; uzun süreli takip ve tedavi, tanı ve farklı hekim branşlarıyla koordinasyon gerektiren hizmet eksiklikleri göz önüne alındığında, bu sağlık hizmeti sağlayıcılarının işleyişinde daha radikal, bilimsel ve daha üretken yenilikler olması gerekliliği çok önemlidir.

Birinci basamak sağlık hizmetlerinin ikinci veya üçüncü basamak sağlık kurumlarına yaptıkları sevk sayılarına dair istatistik aşağıda verilen şekil 6'da gösterilmektedir.

¹⁸ Alp, a.g.e., s. 45-49.



Şekil-6 Yıllara Göre Birinci Basamak Kuruluşların Sevk Hızı (%)¹⁹

Birinci basamak kuruluşların ikinci ve üçüncü basamak sevk hızı giderek azalmıştır. Buradan amacın, sağlık probleminin birinci basamakta çözülmesini sağlamak olduğu söylenebilir.

İkinci Basamak Sağlık Hizmetleri: İkincil sağlık hizmetleri sunan sağlık bakım tesislerinde, hastalar genellikle ayakta ve yatmakta olan hastalardır. Sağlık sistemi içinde ikincil hizmetler sunan sağlık kurumları; Sağlık Bakanlığı (Devlet Hastaneleri), Üniversiteler (Uygulama ve Araştırma Hastaneleri), Askeri Hastaneler ve Özel Hastaneler gibi yatacak yerleri olan hastanelerdir. Birinci basamak sağlık kurumları cumhuriyetin ilk yıllarında merkezi idarenin yetkisi altındayken, ikincil sağlık hizmetlerinin sunumu belediyelerin ve il özel idarelerinin yetkisi altında bulunmaktaydı. 1930'lardan bu yana, ikincil sağlık hizmeti sunan hastanelerin inşaatı yerel idareler tarafından yapılmaya başlanmıştır, ancak politikadaki değişikliklerin bir sonucu olarak, 1950 yılında ikinci basamak sağlık hizmetlerinin yönetimi merkezi otoriteye geçmiştir. Sağlık reformunun uzun süredir tartışıldığı Türkiye'de, 2002'den sonra nihayet bir dizi sağlık reformu gerçekleştirilmiştir. 1980 ve 2007 arasında, kamu sektörü sağlık hizmet sağlayıcılarında aktif olmuştur. 2007 yılında sağlık hizmeti sağlayıcılarının yaklaşık %75'i kamuya açık bir şekilde işletilmiştir. Son yıllarda sağlığın teşviki ve geliştirilmesi uygulamalarının bir sonucu olarak, üniversitelerin ve

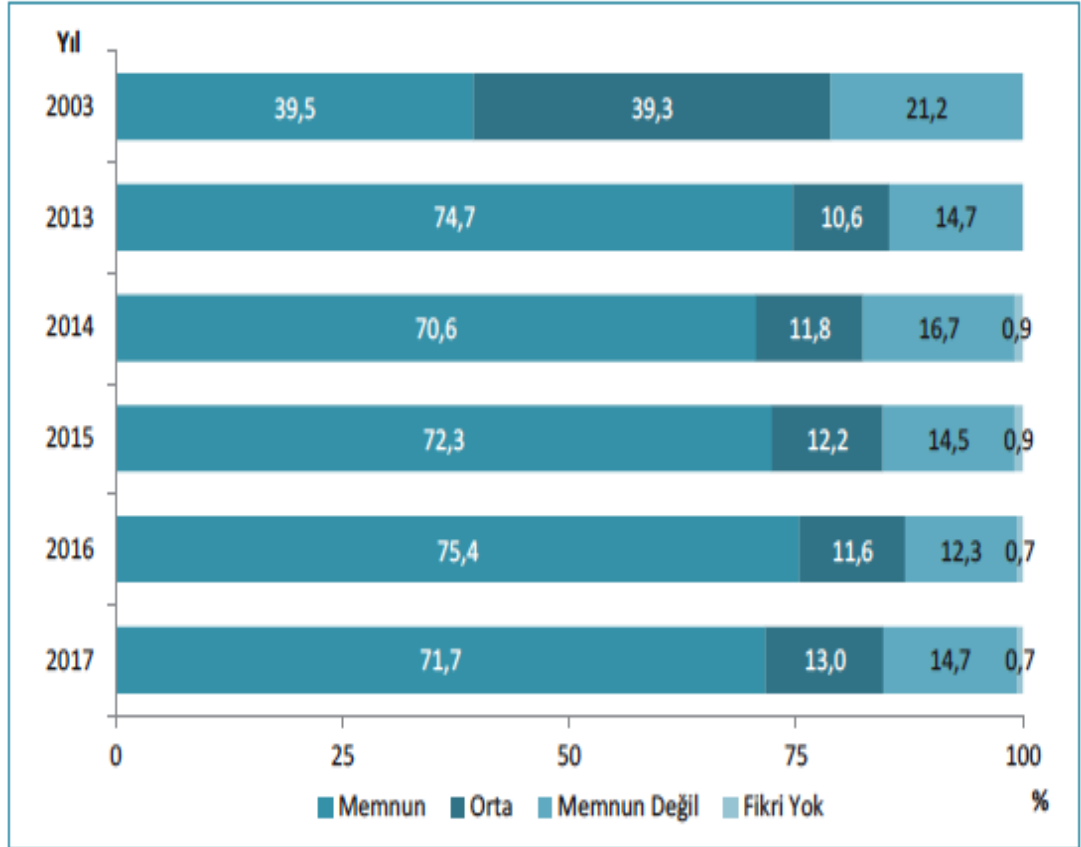
¹⁹ Sağlık Bakanlığı, a.g.e., 2018, s. 160.

özel sağlık kuruluşlarının payı artmış ve toplamda %25'in üzerine çıkmıştır. Sağlıkta dönüşüm programının temel amacı, yetkinliklerin transferi ve sağlık alanında özel yatırımların teşvik edilmesidir. Bu çerçevede, özellikle 2003 ve sonrasında özel ve üniversite hastanelerinin sayısında önemli bir artış gözlemlenmektedir. Bu reform döneminde kamu sağlık tesislerinde yatak sayısındaki önemli artışlara rağmen, üniversiteler ve özel hastaneler toplam yatak sayısındaki paylarını arttırmıştır. Bu süreçte, özel sektörün sağlık hizmeti sunumuna katılımını teşvik eden uygulamalar sayesinde özel sektör yatırımları artmaya devam etmiştir.

Üçüncü Basamak Sağlık Hizmetleri: Üçüncü basamak sağlık hizmeti sunan kurumlar, belirli bir hastalığın tedavisi veya belirli bir yaş grubuyla ilgili hastalıkların tedavisi ile ilgilenen yüksek teknoloji ve yüksek eğitilmiş personelin yoğunlaştığı sağlık merkezlerine denilmektedir. Bu sağlık tesisleri; jinekoloji hastaneleri, çocuk hastaneleri, göğüs hastalıkları hastaneleri, onkoloji merkezleri, göz hastaneleri biçiminde özellikle bir alanda yoğunlaşan ve uzmanlaşan yerlerdir. Hastalık tespiti ve tedavi yöntemleri alanında önemli faaliyetleri olan ve teknolojik değişiklikleri yakından takip eden Üniversite Hastaneleri (Uygulama ve Araştırma Hastanesi) kendi bünyesinde özel şube merkezleri kurabilmektedir. 2002 yılından önce ülkemizde genel bir sağlık sigortası yoktu, ancak sosyal güvenlik durumuna göre hasta kabul eden sağlık kuruluşları vardı. Örneğin, sadece askerler ve akrabaları Milli Savunma Bakanlığı Askeri Hastanelerinde muayene edilip sağlık hizmeti alabiliyorlardı. Aynı şekilde, üniversite hastanelerine sevk edilmeden gelmek de mümkün olmamaktaydı. SSK üyeleri başlangıçta, kurumlarına bağlı olan SSK hastanelerinden sağlık hizmeti alabiliyorlardı. Sosyal güvenlik kartı olan vatandaşlar üniversite hastanelerinden hizmet alamamıştır. 2002'den sonra yürürlüğe giren Sağlıkta Dönüşüm Programı ve 1960'lı yıllardan beri uygulanmaya çalışılmış ancak gerçekleşmemiş olan Genel Sağlık Sigortası uygulamaları uygulanmış ve bu dönemde birçok kolaylık sağlanmıştır. Bu kapsamda sevk zinciri daha sistematik hale getirilmiş ve aile hekimliği uygulamasıyla 1., 2. ve 3. seviyedeki birinci basamak sağlık kuruluşları koordine edilmiştir. Genel Sağlık Sigortasına (SSK, Bağ-Kur, Emekli Sandığı) ait tüm vatandaşlar, tüm hastanelerden hizmetlere erişim kazanmıştır. Yeşil kart üyelerine sahip vatandaşlar, 2. düzey sağlık kurumlarından sevk ettikleri takdirde, üniversite hastanelerinden hizmet almaya başlamıştır. Benzer şekilde, Askeri Hastaneler sivillere açılmıştır. Acil sağlık hizmetleri ve 112 hizmet ülke genelinde ücretsiz ve

yaygınlaştırılmıştır. Benzer şekilde, istenen eczaneden ilaç alma kolaylığı ve Genel Sağlık Sigortası, özel hastanelerden sağlık hizmeti alma kolaylığı getirilmiştir.

Birinci, ikinci ve üçüncü basamak şeklinde verilen sağlık hizmetlerinden hastaların memnuniyetlerine bakacak olursak, çoğunluğun memnun olduğu görülmektedir ve ayrıntılar aşağıda verilen Şekil 7’de verilmektedir.



Şekil-7 Yıllara Göre Sağlık Kuruluşlarına Karşı memnuniyet Oranı (%)²⁰

1.1.3. Türkiye’deki Sağlık Hizmetlerinin Maliyet ve Finansman Analizi

Türkiye’de sağlık giderleri, gelişmiş ülkelerde sağlık giderlerine göre daha az olmasına rağmen, sağlık için tahsis edilen kısıtlı kaynakların etkin kullanımı, gelişmiş ülkelerdeki kadar büyük önem arz etmektedir. Poliklinik giderlerinin toplam sağlık giderlerinde kayda değer bir yere sahip olması, poliklinik hizmetlerinde füzuli

²⁰ Sağlık Bakanlığı, *Yıllara Göre Memnuniyet Oranı, Sağlık İstatistikleri Yıllığı*, Ankara, 2017. s. 190.

giderlerin önüne geçilmesinin önemini göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde sağlık giderlerinin GSMH içindeki payı %6,5 ile %14 arasında değişmektedir. Kişilerin sağlık konusunda giderek daha fazla hassaslaşması ve bilgi sahibi olma arzusu sağlık sektöründe kalite kavramının girmesine sebep olmuştur. Sağlık hizmetlerinde kalite statik değildir, en iyi sonuçları almak için devamlı çaba sarf etmeyi hedefleyen canlı bir süreçtir. Sağlık seviyesini iyileştirmek ve kaynakları etkili kullanmak için, sağlıkla ilgili faaliyetlerde kullanılan girdiler ve çıktılar incelenmeli ve karşılaştırılmalıdır. Başka bir ifadeyle, sağlık hizmetlerinin maliyet ve finansman analizinin yapılması gerekmektedir²¹.

1.1.3.1 Maliyet Analizi

Tüm sağlık sistemlerinin asil hedefi, bireyin ve toplumun sağlık seviyesini koruyup kollamak ve arttırmak olduğu düşünülürken, hangi faaliyetlere veya tedavilere imtiyaz verilmesi gerekliliği ve tedavinin gerekli olup olmadığı büyük önem arz etmektedir. Bu nedenle, sağlık hizmetleriyle alakalı bütün faaliyetler, amaçlanan sağlık sonuçları ve ortaya çıkan maliyetlerin bir birleşiminin değerlendirilmesi elzemdir. Bu gaye için birçok değerlendirme metodu söz konusudur. Sağlık hizmetlerinde maliyet analizi metotları üç şekilde kategorize edilmektedir²².

1.1.3.1.1. Maliyet Yarar Analizi

Bu metot, çıktıların parasal birimlerde ifade edilmesine izin verdiği için diğer metotlara göre geniş bir kullanım alanı söz konusudur. Bilhassa kamu yatırımlarının karar alma prosesinde ve etkinliklerini değerlendirmede uygun bir metottur. Kişisel menfaatin önemini (yaşam beklentisi ve/veya kalitesinin artması vb.) meydana çıktığı bu metotta öncelikler belirlenmekte ve net faydalarına göre alternatif uygulamalar sıralanmakta ve en yüksek net faydaya sahip uygulama tercih edilmektedir.

²¹ Filiz Tutar ve Nurcan Kılınc, "Türkiye'nin Sağlık Sektöründeki Ekonomik Gelişmişlik Potansiyeli ve Farklı Ülke Örnekleriyle Mukayesesi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 1, 2007, s. 38.

²² Zafer Çalışkan, "Sağlık Hizmetlerinde Önceliklerin Belirlenmesinde Ekonomik Değerlendirme Yöntemi Olarak Maliyet-Etkililik Analizi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Cilt: 14, Sayı: 2, 2009, s. 319-321.

1.1.3.1.2. Maliyet Fayda Analizi

Sağlık hizmetlerinde iktisadi bir değerlendirme aracı olarak tercih edilen bir diğer metot ise maliyet-fayda analizidir. Bu metotta maliyetler para birimleri ile ölçülmekte fakat çıktıları ölçmede bu metot diğerlerinden ayrılmaktadır. Bazı zamanlarda maliyet-fayda analizinin seçilmesinin en önemli farkı, herhangi bir sağlık programı veya teknolojisinin seçilmesi neticesi bir bireyin hayat kalitesindeki değişimlerin bir çıktı ölçütü olarak kabul edilmesidir. Bu nedenle, hayat kalitesinin en kayda değer çıktı olarak benimsendiğinde maliyet-fayda analizi tercih edilmektedir. Mesela, kronik böbrek yetmezliğine ilişkin bir tedavi metodu, bireyin yaşam süresini uzatması bakımından önemli iken, romatizmalı bir hastalıkta ise kişinin fiziksel işlevini yapabilmesi önemlidir.²³

1.1.3.1.3. Maliyet Etkinlik Analizi

Maliyet etkinliği analizi, pratikte maliyet yarar analizinin karşılaştığı problemler dikkate alınarak geliştirilen bir başka ekonomik değerlendirme metodudur. Genelde doğrudan doğruya sektörel bakış açısıyla karşılaştırmalar içermeyen maliyet etkinliği analizi, tıbbi müdahalelerin söz konusu durumuna veya alternatif uygulamaların mevcut durumuna dayanan müdahaleler veya alternatif uygulamalar arasındaki karşılaştırmalar neticesinde arzulanan sağlık seviyesini maliyetlerle değerlendirme yapan bir metottur. Bu metoda göre, maliyet-fayda analizindeki gibi maliyetler nakdi olarak tanımlanırken, neticeler çoğunlukla her seçenek için etkinlik birimi başına maliyet şeklinde farz edilmektedir.²⁴

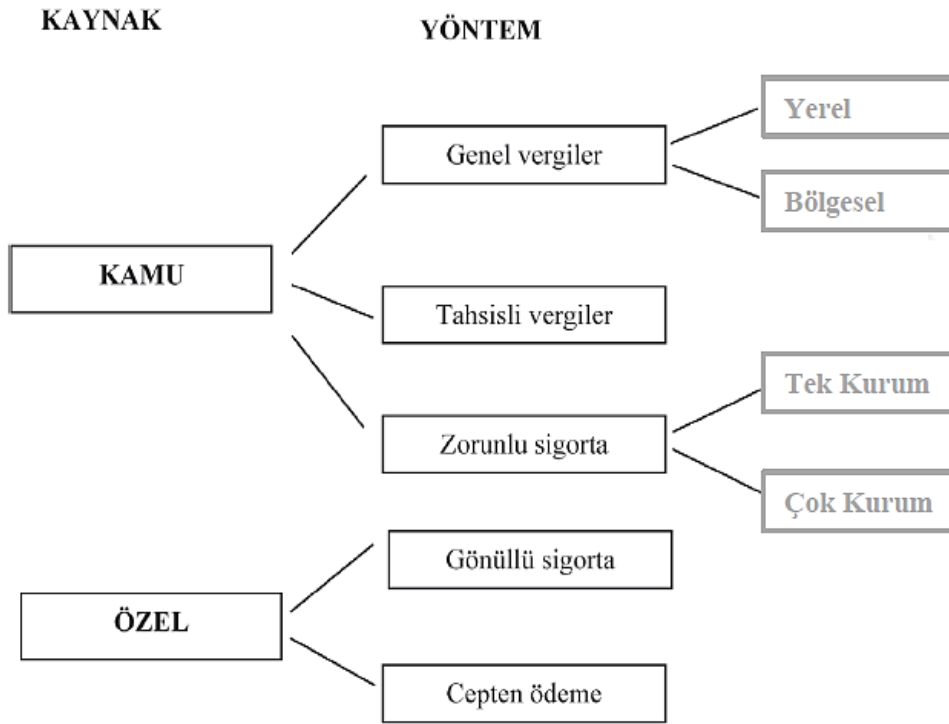
1.1.3.2. Finansman Analizi

Sağlık hizmetlerinin finansmanı hemen hemen her yerde çözülmesi çok zor ve kayda değer bir konudur. Sağlık finansmanının üç önemli ve birbiriyle ilişkili ayağı vardır. Bunlardan ilki; sağlık hizmetlerini finanse etmek için yeterli kaynak toplamak; ikincisi; borçlar arasında risk paylaşımı temelinde fonların oluşturulması ve son olarak; gerekli sağlık bakımını satın almak veya sağlamak için fon kullanımını en

²³ Tutar ve Kılınc, a.g.e., s.38

²⁴ Çalışkan, a.g.e., s.319-321

uygun şekilde kullanmaktır. Sağlık hizmetlerinin finansmanı geniş bir kavramdır. Sağlık hizmetlerindeki finansmanın asıl amacı; sağlık sektöründeki finansal kaynakların mobilizasyonu ve kullanımını içermek; sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin üstesinden gelmek toplumu ve bireyleri sağlık gereksinimlerinin mali yüküne karşı adil bir şekilde koruyup kollamaktır. Sağlık hizmetlerinin finanse edilmesi, belirsizlik altındaki hizmet taleplerini karşılamak için sağlık hizmetlerinin tedarikine yönelik fon ihtiyacını kastetmektedir. Sonuçta ortaya çıkan fon gereksiniminin karşılanması, ülkelerin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak, GSYİH'nın önemli bir kısmının sağlık hizmeti finansmanına tahsis edilmesiyle sonuçlanmıştır ve çeşitliliği açısından sadece kamu maliyesini değil ayrıca özel sektör fonlarında etkilemektedir. Sağlık hizmetlerinin finansmanı ekseriyetle piyasa ekonomisi ve kamu sektörü kaynakları ile yapılmaktadır²⁵. Sağlık hizmetlerini finanse etme yöntemleri, aşağıdaki Şekil 8'de açıkça gösterilmiştir.



Şekil-8 Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı²⁶

²⁵ Clermeus, a.g.e., s. 16.

²⁶ Clermeus, a.g.e., s. 16.

Şekil 8'de sağlık hizmetlerinin finansman kaynakları kamu ve özel olmak üzere iki çeşittir. Bu kaynaklar ise sağlık için oluşturulan fonlar kamuda; genel vergiler, tahsisli vergiler ve zorunlu sigorta 'da karşılarken; özel sektördeki sağlık hizmetleri ise gönüllü sigortalar veya cepten ödeyerek alınmaktadır.

Esasında, sağlık sektöründe en önemli problemlerden biri finansman problemidir. Bu problem hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde görülmekle beraber ekonomik etkileri her ülkede farklıdır. Gelişmiş ülkelerde sağlık harcamalarındaki artış oranı milli gelirdeki artış oranından fazla iken, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde sağlık kaynakları bakımından büyük eksiklikler bulunmaktadır. Dolayısıyla gelişmiş ülkelerde sağlık ihtiyaçlarını daha etkin bir biçimde karşılamak amaçlanmakta, fakat iktisadi eksiklikler bu amacın olmasını engellemektedir ²⁷ Aşağıda verilen Tablo 1'de, Türkiye'deki sağlık giderleri verilmektedir.

Tablo-1 Türkiye'deki Sağlık Giderleri (2017 – Milyon TL)²⁸

	Genel Devlet					Özel Sektör		
	Genel Toplam	Toplam	Merkezi Devlet	Yerel Devlet	Sosyal Güvenlik	Toplam	Hane Halkları	Diğer
Toplam Sağlık Harcaması	140647	109744	5316	1303	3125	30904	24004	6900
Cari Sağlık Harcaması	130981	101786	7694	1216	2876	29195	22770	6425
Hastaneler	69636	56826	5016	77	1733	12810	9252	3558
Evde Hemşirelik Bakımı	1	-	-	-	-	1	-	1
Ayakta Bakım Sunanlar	17163	11403	6378	602	4423	5760	4547	1213
Perakende Satış ve Diğer Tıbbi Malzeme Sunanlar	33908	25553	64	10	5479	8355	7275	1080
Halk Sağlığı Programlarının Sunumu ve Yönetimi	6011	6011	5802	209	-	-	-	-
Genel Sağlık Yönetimi ve Sigorta	601	293	-	-	293	309	-	309
Sınıflandırılmayan Diğer Kategori	3660	1700	434	318	948	960	1696	265
Yatırım	9666	7958	7623	86	249	709	1234	475

²⁷ Tutar ve Kılınc, a.g.e., s. 43.

²⁸ TÜİK, Sağlık Harcamaları İstatistikleri, 2018, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1084#, Erişim Tarihi: 03.09.2019.

Tablo 1’de görüldüğü üzere, 2017 yılında sağlık harcamaları %17,4 oranında artarak 140 milyar 647 milyon TL’ye ulaşmıştır. Mevcut sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamalarındaki payı ise 2016 yılında %94,1 iken, 2017 yılında %93,1 olarak gerçekleşmiştir. Toplam sağlık harcamalarının GSYH’ye oranı 2017 yılında %4,5 olmuştur ve bu rakam gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında çok düşüktür. Genel devlet sağlık harcamalarının GSYH içindeki payı %3,5 olurken, Hanehalkı tarafından ilaç vb. sağlık hizmetleri için harcamaları 2017’de %22,7 artarak 24 milyar 4 milyon TL’ye yükselmiştir. Cepten sağlık harcamasının hanehalkının toplam sağlık harcaması içindeki payı 2017 yılında %17,1 olmuştur. Kişi başına sağlık harcaması 2016 yılında 1.511 TL iken, 2017 yılında %15,9 artarak 1,751TL’ye çıkmıştır. ABD dolar bazında ise 2016 yılında 500 dolar iken, 2017 yılında döviz kurunun yükselmesinden dolayı 480 dolara düşmüştür. Sağlık harcamaları ile ilgili temel göstergeler ayrıntılı olarak Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo-2 Sağlık Harcamaları ile İlgili Temel Göstergeler²⁹

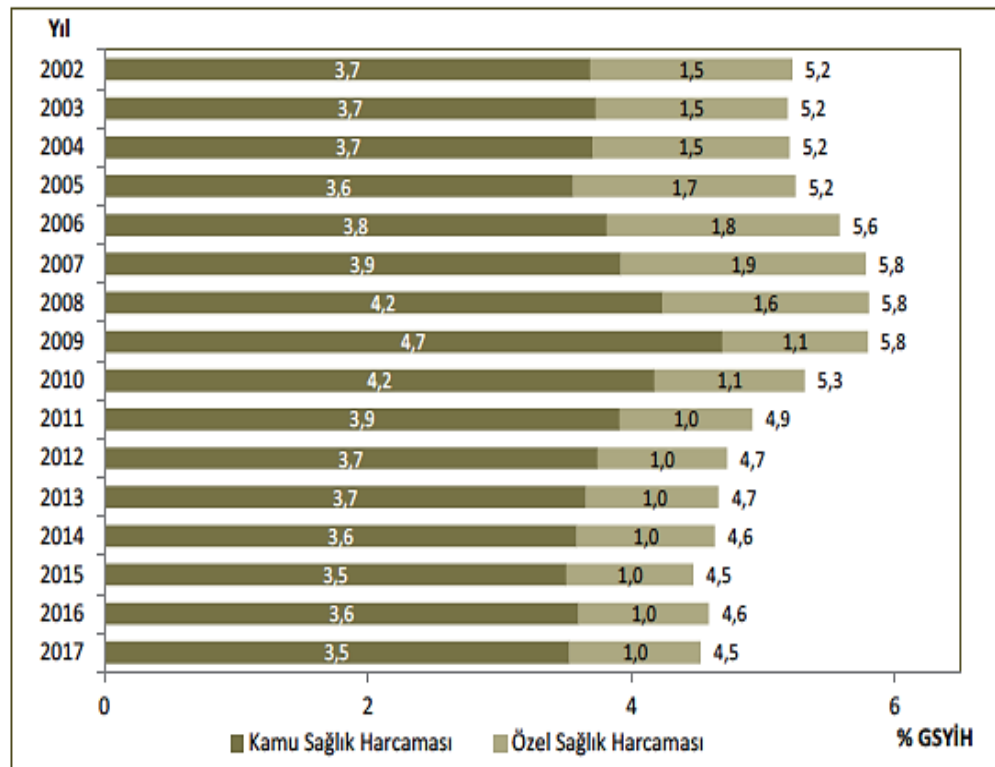
	2016	2017
Toplam Sağlık Harcaması		
Milyon Türk Lirası (TL)	119 756	140 647
Milyon ABD Doları (\$)	39 608	38 551
Kişi Başına Sağlık Harcaması		
Türk Lirası (TL)	1 511	1 751
ABD Doları (\$)	500	480
Toplam Sağlık Harcamasının Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya Oranı (%)	4,6	4,5
Genel Devlet Sağlık Harcamasının Toplam Sağlık Harcamasına Oranı (%)	78,5	78,0
Hanehalkı Sağlık Harcamasının Toplam Sağlık Harcamasına Oranı (%)	16,3	17,1

Tablo 2’de görüldüğü üzere sağlık harcamaları 2017 yılında 2016 yılına göre artmıştır. Kişi başına düzen sağlık harcamalarında da artış söz konusudur. İlginç olarak, toplam sağlık harcamalarının Gayri Safi Yurtiçi Hasılaya (GSYİH) Oranı 2017 yılında 2016 yılına göre düşüş görülmektedir. Fakat bu rakam, gelişmiş ülkelerde devamlı artmaktadır. Hane halkı sağlık harcamalarında 2017 yılında artmıştır, bunun

²⁹ TÜİK, Sağlık Harcamaları İstatistikleri, 2017, Haber Bülteni, (2018b), <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27621>, (Erişim Tarihi: 03.09.2019.)

anlamı ise, insanlar sağlık için kendi ceplerinden daha fazla ödeme yaparak sağlık hizmeti almışlardır.

Yıllara göre, kamu ve özel sağlık harcamalarının ve cari sağlık harcamalarının GSYİH içindeki payının (%) grafiksel gösterimleri ise aşağıda verilen Şekil 9 ve Şekil 10'da gösterilmektedir. Bu göstergeler sağlık sektörü kapsamında yapılan finansman hakkında fikir vermektedir. Sağlık harcamalarının GSYİH içindeki payının artması, sağlık sektörü için ayrılan finansmanın arttığına işaret etmektedir ve gelişmiş ülkelerde ana gaye sağlık harcamalarını kişi başına artmasıdır.

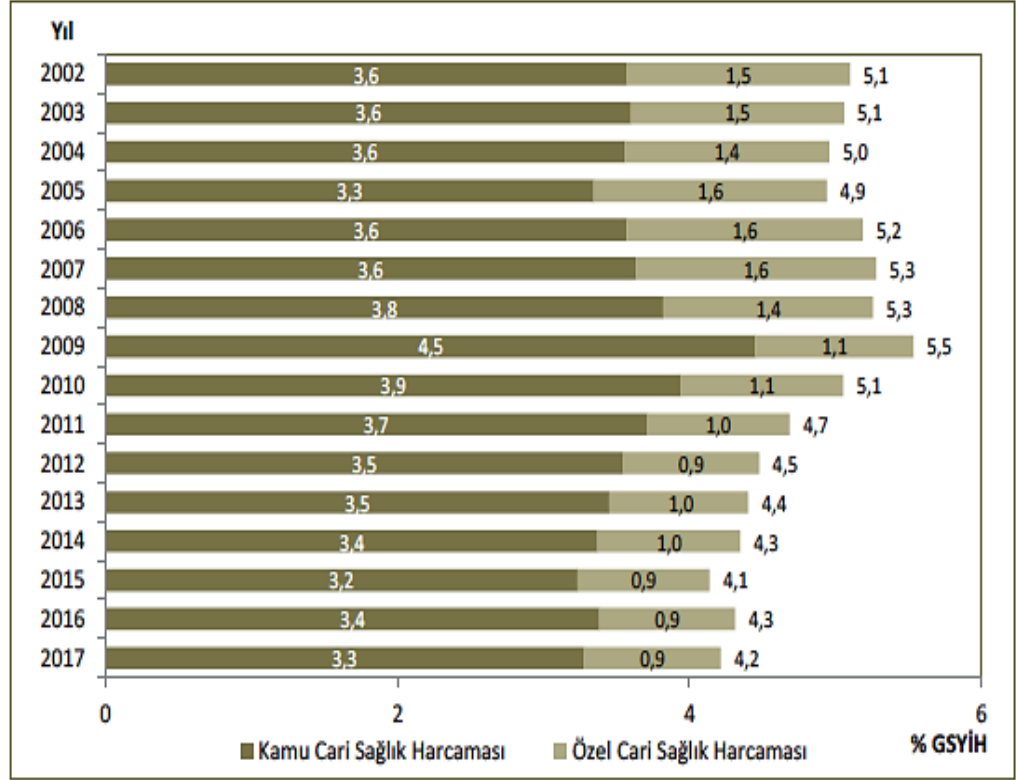


Şekil-9 Yıllara Göre Kamu ve Özel Sağlık Harcamasının GSYİH İçindeki Payı, (%)³⁰

Şekil 9'a göre, sağlık harcamaları 2002 yılında GSYİH içindeki payı kamuda %3,7 iken, bu rakam 2017 yılında %3,5 olmuştur yani ufak bir düşme söz konusudur. Özel sağlık kuruluşlarında yapılan harcamaların GSYİH içindeki payı 2002 yılında %1,5 olurken, 2017 yılında %1 olarak gerçekleşmiştir. Genel toplamda da bir düşüş

³⁰ Sağlık Bakanlığı, a.g.e.,2018.

söz konusudur. Aslında bu göstergeler gelişmiş ülke göstergeleri ile tezdır çünkü GSYİH içindeki pay gelişmiş ülkelerde yıllar itibariyle artarken Türkiye’de azalış görölmektedir. Bu durum ise, devletin sağlık harcamaları için ayırdığı finansmanın yıllar itibariyle azalttığıının bir göstergesidir. Özel sağlık harcamalarında ise kişilerin sağlık harcamalarını karşılayacak durumları olmadığından, özel kuruluşlar yerine kamu kuruluşlarını tercih ettikleri söylenebilir.



Şekil-10 Yıllara Göre Kamu ve Özel Cari Sağlık Harcamasının GSYİH İçindeki Payı, (%)³¹

Şekil 10’da da Şekil 9 ile benzer olarak kamu ve özel cari sağlık harcamalarının GSYİH içindeki paylarında azalma gözlemlenmektedir. Kamu cari sağlık harcamalarının GSYİH içindeki payı 2002 yılında %3,6 iken, 2017 yılında %3,3’e düşmüştür. Benzer şekilde, özel cari sağlık harcamalarının GSYİH içindeki payı 2002 yılında %1,5 iken, 2017 yılında %0,9’a azalmıştır.

³¹ Sağlık Bakanlığı, a.g.e., 2018, s. 247.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE' NİN TANIMI VE FONKSİYONLARI

2.1. Muhasebe Nedir?

Muhasebe; tamamen ve kısmen mali karaktere sahip işlemleri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak sureti ile raporlar hazırlayan ve bu raporları işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlara raporlar halinde sunan bilgi sistemidir.³²

Muhasebe sistemi konusunda yapılan bilimsel araştırmalar göstermiştir ki Babil İmparatorluğu'nda ki kil tabletler, Eski Mısır' da kâğıt deri olarak adlandırılan papirüs üzerinde hesaplama metinleri hesaplama ile ilgili işlemlerin yapıldığının en büyük reel kanıtı olmaktadır. Daha sonrasında ise eski Yunan medeniyetler içinde de aynı şekilde kullanım alanı bulduğu ve bir nizam yani düzen unsuru olarak disipline edildiği anlaşılmaktadır. Günümüzde kullanılan modern muhasebenin temelleri ise Roma ve Yunan medeniyetleri tarafından tasarlanarak oluşturulmuştur. İlk olarak hesapları kullanma teknikleri geliştirilmiş ve defter sistemi elle tutularak yapılan ticari işlemler kayıt altına alınmıştır. Zamanla modernleşmenin yaşanması ve çağlar arasında yaşanan geçişler muhasebe kavramını da etkilemiş ve bir bilim olma özelliğini kazanmasına neden olmuştur³³.

Günümüzde modern anlamda oluşturulan muhasebenin temelleri diğer adıyla çift taraflı kayıt yöntemi ise; 13. Yüzyılda İtalya' da kullanılmış ve günümüzdeki haline gelmesinde büyük gelişimler sağlanmıştır. İlk modern uygulama ise; 1296 tarihinde Floransa' da tutulmuş muhasebe kayıtlarından tespit edilmiştir. Burada değinilmesi gereken bir diğer husus ise medeniyet farklılıkları ve gelişmişlik ölçütleri de göz önünde bulundurulduğunda İtalya' da kullanılan bu muhasebe kayıtlarının benzer bir uygulamasının doğu medeniyetleri tarafından da kullanılmış olmasıdır. Bu konu halen devam eden tartışmalara neden olmakla birlikte bazı evrensel gelişmelerin kesin ve

³² Ahmet Bayraktar, Türkiye'de Muhasebe Hileleri, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2007, s. 1 (**Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi**).

³³ Usta, a.g.e., s. 25.

net tarihle hangi coğrafyada icat edildiği konusunda kesin yargılara varılamamaktadır³⁴.

Muhasebe de temel kavram ve prensip genel olarak aynıdır. Ancak Sektör türlerinin farklı olması sebebi ile, tüm işletmelerdeki istenen hedefe ulaşılma amacı, farklı muhasebe türlerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Muhasebeyi bölümlere ayırdığımızda üç ana başlık altında toplayabiliriz. Bunlara sırası ile Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi' dir. İşletme türlerine göre sınıflandırıldığında ise Banka, Konaklama, Sigorta, Hastane, şeklinde sınıflandırabiliriz.³⁵

Endüstri işletmeleri için söz konusu olan muhasebe Maliyet Muhasebesidir. Maliyet muhasebesi; Maliyetin türünün oluş yeri, hizmet çeşidi ve mamulün cinsi, gözlemlenmesi ve saptanmasına olanak sağlayan hesap ve kayıt düzenidir. Maliyet muhasebesinde amaç ürettiğimiz ya da sunduğumuz mal veya hizmetin maliyetinin hesaplanması ve işletme içerisindeki kontrolünün yapılması ve yapılacak olan planlama ve uygulayanların alacağı kararlar ile ilgili uygulayıcılara yol göstermektedir. Yönetim Muhasebesi ise genel muhasebe ve maliyet muhasebesinden elde ettiğimiz sonuçların işletmedeki yöneticilerin karar alabilmeleri için istedikleri tüm sayısal bilgileri sağlayan muhasebe türüdür.³⁶

2.1.1. Muhasebe Biliminin Tarihsel Gelişimi ve Önemi

1850-1925 döneminde cumhuriyet tarihimizin ilk başlarında Ekonomi ve muhasebe yönünden Osmanlı'nın son dönemlerinden kalan mirastır diyebiliriz. Dönemde uygulanan kanun Fransız Ticaret kanunun uyarlaması olan Ticaret Kanunu'dur. Bu sebeple bu dönemde muhasebe uygulamaları için Fransız etkisi hakimdir. 1850 tarihli Kanunname-i Ticaret muhasebenin belirli bir düzende ilerlemesine başlangıç oluşturmuştur. Tüccarların tutmak zorunda oldukları defterler için 1807 yılında Fransız Ticaret kanununun tercümesi olan bu metin belli hükümler

³⁴ Fikret Çankaya, "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama; Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırılması", *İİBF İşletme Bölümü ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 6, 2007, s. 127.

³⁵ Usta, a.g.e., s. 35.

³⁶ Çankaya, a.g.e., s. 133.

getirmiştir. Batı da olduğu gibi ülkemizde uzun zaman muhasebe konusu Ticaret ve Genel Muhasebe olarak kalmıştır.³⁷

1926-1938 Dönemi: Bu dönem içerisinde 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu nun Alman Ticaret kanunundan alınmış olması, anonim şirketlerin hesap ve bilançolarını ilgilendiren açıklamalar Alman literatüründen yararlanmak amacı ile gelişmiştir. 1926 tarihinde yürürlüğe giren Ticaret kanunu içeriğine getirilen hususlar doğrultusunda hesapların tutuluş biçimi, kârın hesaplanması konuları üzerinde çalışmalar yapılmıştır. Bilanço, kar ve zarar tablolarının düzenlenmesi, sınırlı envanter çalışmalar için de ayrıca belli kurallar getirilmiştir.³⁸

1939-1947 Dönemi: 1938 yılında yürürlüğe girerek İktisadi Devlet Teşekküllerinin faaliyetlerini düzenlemek amacı ile; 3460 sayılı kanun işletme Bütçesi uygulamasına yol açmıştır. Bu dönemde Başbakanlık Umumi Murakabe heyeti ise ülkede iktisadi mizaç taşıyan inceleme metotlarının önderliğini yapmıştır. Devletçe fiyat kontrol çalışmaları yaparak işletmeleri maliyet muhasebesine yönlendiren bir dönem olmuştur.

1948- 1960 Dönemi: Anglosakson muhasebesinin etkileri 1960 yılından itibaren etkisini göstermiştir. Bu dönemde ülkede tekdüzen muhasebe sisteminin yapılması için çalışmalar başlatılmıştır. Bu sistem için değişik komisyonlara vazifeler verilerek çeşitli çalışmalar ve raporlamalar yapılmıştır. Bu çalışmanın amacı KİT'ler için bir muhasebe sistemi sağlamaktır. YDK tarafından yürütülen ve DPT tarafından geliştirilen çalışma günümüzdeki uygulamalar için bir temel oluşturmaktadır.³⁹

1950 tarihinde yürürlüğe giren gelir vergisi ile ilgili mevzuatta hazırlık süreci tamamlandıktan sonra, eski mevzuata göre mukayese edildiğinde daha geniş bir mükellef zümresini muhasebe konularıyla ilgilenme durumunda bırakmıştır. 5422 Sayılı Vergi Usul Kanunu vergi tekniği ve muhasebe uygulamaları açısından belli kuralları da beraberinde getirerek, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu kayıt nizamı bakımından teşebbüsleri yeni bir sistem içerisine girmelerine olanak sağlamıştır.

³⁷ Hüseyin Ali Kutlu, **Muhasebe Meslek Ahlakı**, Nobel Basımevi, Ankara, 2008, s. 192.

³⁸ Çiğdem Solaş ve Sinan Ayhan, "Çin Muhasebesinin ve Defter Kayıt Tekniklerinin Oluşumu Üzerinde Kültür Etkisi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 34, 2007, s. 189.

³⁹ Solaş ve Ayhan a.g.e., s.191.

Günümüzdeki duruma baktığımızda Planlı kalkınma dönemi ile 1960 tarihi sonrasında özel ve kamu sektörlerinde faaliyet gösteren tüm işletmeler planlamış oldukları hedeflerine uygun olan yatırım harcamalarına girişimde bulunanlar yeni muhasebe tekniklerine yönelerek bu teknikleri kullanmak zorunda kalmışlardır.

440 sayılı geçici kanunun 1. Maddesine göre 02.03.1964 yılında kabul edilen ve bu maddeye göre kurulması uygun görülerek, yürürlüğe giren iktisadi devlet Teşekküllerini yeniden düzenleme komisyonu muhasebe usullerinin ıslahı ve tekdüzeni için esaslar tespit etmeye komisyonun mali işler ve muhasebe grubu tarafından başlanmıştır⁴⁰.

1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği günümüz Türk muhasebe uygulamalarının çerçevesini çizmektedir. Ülkemizde 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi gün geçtikçe önemini artırmaktadır. SPK ülkemizde halka açık şirketlerin 2005'ten itibaren UFR Standartlarına uygun mali tablolar düzenlemesi yönünde karar almıştır⁴¹.

2.1.2. Dünya' da Muhasebenin Gelişimini Etkileyen Durumlar

Muhasebe sistemi dinamik bir yapıya sahiptir. İşletmeler faaliyet gösterdikleri sistemlerde belirli bir yere sahip olmalıdır. Bu nedenle işletmeler içinde buldukları sistemler ile ilişki kurmak durumundadır. İşletmelerin devamlılıklarını sürdürebilmeleri için içinde buldukları sisteme uyum sağlamaları zorunludur.⁴².

İşletmelerin öncelikle kendi iş çevresinde bulunan değişim ve değişiklikleri yakından takip ederek, detaylı bir şekilde izlemelidir. İş çevresi dendiğinde; işletme sahipleri, yöneticileri çalışan personeller, alıcı ve satıcılardan oluşmaktadır. İşletmenin ayakta durup varlığını sürdürebilmek için iklimde yer alanların istek ve beklentilerini sağlaması büyük önem taşımaktadır. Örneğin; alıcıların istek ve

⁴⁰ Yusuf Sürmen ve Davut Aygün, "Muhasebe Çevresi ve Çevrenin Muhasebeye Etkisi", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Sayı: 7, 2013, s. 2.

⁴¹ Sürmen ve Aygün, a.g.e., s. 5.

⁴² Sürmen ve Aygün, a.g.e., s. 362.

beklentilerindeki değişikliklerin olması, yapısal oluşan farklılıklar gibi durumlarda işletmeler, yeni kararlar almak zorunluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu nedenle işletme iş çevresi içerisinde iyi bir gözlem yapmalı, oluşan durumları göz önüne alarak bu çerçevedeki değişikliklere göre kendisini yenileyerek bir yol çizmek durumundadır.⁴³

İnsanların istek ve ihtiyaçlarının karşılanması için iklimden oluşan birçok kaynağı kullanmak ve üretim yapan işletmeler için, nasıl ki mali nitelikteki faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi gerekiyorsa, aynı şekilde iklim içinde bulunan mali nitelikteki işlemlerin de muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bundan kaynaklı oluşan sorunların ve aşırı kullanımların önlenmesi için, iklim konularının bir muhasebe sistemi içerisine yerleştirilmesi artık zorunluluk olmuştur. Böylelikle iklimden oluşan varlık veya kaynakların durumunu, bunların kullanılma biçimini, işlemler sonucu bunlarda meydana gelen değişmeleri, ilgili kişi ve kuruluşlara iletebilecek bir bilgi sistemi oluşturulmuş olabilecektir⁴⁴.

Muhasebe faaliyetleri, belirli bir ortamda yürütülmektedir. Ayrıca; muhasebe ortamında objektif gerçeklik vardır. Muhasebe iklimi ise, muhasebenin çevredeki sosyo-ekonomik faaliyetler içindeki tüm yönlerle olan ilişkileri ve bu toplumsal ilişkilerin statüsünde yer alan, çeşitli koşullar, tutum, durum ve ortaya çıkan faaliyetlerden elde edilen ortamdır⁴⁵.

1. Siyasi faktörler: Devletin siyasi fikirlerinin muhasebe uygulamalarına etkisi olur. Çünkü muhasebe yasalara göre yürütülen bir sistemdir. Ekonomik kalkınmada siyasi istikrar önem arz etmektedir. İstikrarın olmaması durumunda ekonomik işler zarar görebilmektedir.
2. Yasal faktörler: Muhasebe faaliyetlerinin etkin bir şekilde devam etmesi için sağlam ve kapsamlı bir mevzuat ortamının mevcut olması gerekmektedir. Hukuk sistemi muhasebe uygulamaları için standart bir ortam sağlarken

⁴³ Sürmen ve Aygün, a.g.e., s. 364.

⁴⁴ Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Bilim Öğeleri**, MÜ-İİBF-Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınevi, İstanbul, 2001, s. 41.

⁴⁵ Yazıcı, a.g.e., s. 70-73.

aynı zamanda muhasebe uygulamalarına yön verir, böylece muhasebe faaliyetleri hem koruma hem de düzen altına alınmaktadır.

3. Ekonomik faktörler: Ekonomik gelişmeler ve politikalar muhasebe uygulamalarına etki eder. Ülkede uygulanan ekonomik sistemin yapısı kapitalist ya da sosyalist yapılamalar muhasebe uygulamalarına etki etmektedir.
4. Eğitim ve Kültürel Faktörler: Ülkede ki genel eğitim düzeyi ve muhasebecinin bireysel eğitim düzeyi muhasebe uygulamalarına etki eder. Ülkenin kültürel seviyesi ve dini inançları sosyal ve ahlaki kuralları muhasebe uygulamalarına ve uygulayıcılarına etki eder.
5. Bilim ve teknoloji çevresi: Bilim ve teknoloji muhasebe uygulamaları için büyük önem taşımaktadır. Değişen teknoloji ile muhasebe sisteminde de olumlu yönde değişiklikler ortaya çıkmaktadır.

2.1.3. Türkiye' de Muhasebenin Gelişiminin Etkileyen Durumlar

Aralık 2011 içinde kuruluş ve teşkilatlanmasını tamamlayan “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” ile Türkiye’de muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin yeni düzenlemelerin yapıldığı bu günlerde, Türkiye’de muhasebe kalitesini etkileyen faktörlere göre mevcut durum tespitine ilişkin aşağıdaki saptamalar yapılabilir⁴⁶.

Ülkemiz yasalara dayalı bir hukuk sisteminin özelliklerini taşımaktadır. Yatırım yapan kişilerin hakları korunmuş olsa da, hazırlanan finansal raporlardan yararlanma oranı oldukça düşüktür. Böylece yatırımcı talebinin de az sayıda olması sermaye piyasasının sığıldığı ülkede muhasebedeki kalitenin düşmesine neden olmuştur.

Ülkedeki sermaye piyasasındaki gelişmişlik düzeyinin artış gösterebilmesi, IASs/IFRSs ile uyum gösteren muhasebe standartlarının uygulanarak, yatırım yapanların bilgi taleplerinin karşılanması bu durumun iyileşmesi için bir ışık tutacağı beklentisini de beraberinde getirmiştir. İşletme sahiplikleri belli bir grup ve kişi

⁴⁶ Yazıcı, a.g.e., s. 52.

üzerinde yoğunlaşarak finansal raporlarda göre hükümetin vergi alacağına tespit edilmesine odaklanmaktadır.

Şimdiye kadar ülkede ki muhasebe uygulamaları vergi düzenlemelerine göre yapılmıştır. Vergi oranlarındaki yüksekliğin fazla olması. VUK'nda vergi matrahlarının tespit edilmesi için ayrıntılı olarak yapılan düzenlemeler olması, bu düzenlemelere uymayan işletmeler için cezai yaptırımların olması ve uzun yıllar ülkemizde yaşanan enflasyon gibi nedenlerden işletme sahiplerinin ayakta kalabilmek için sundukları hizmet ve faaliyetlerden belli bir kısmında vergi ödememek ve kayıt dışı göstermek gibi yollara başvurmaları, ülkemizdeki muhasebe kalitesinde düşüklüğün olmasının en başındaki nedenlerdendir.⁴⁷

Muhasebedeki kalite de olumsuz etki oluşturan bir diğer neden ise; muhasebe meslek kuruluşlarının güçsüz oluşu, bu mesleğe ve mesleğin ön gördüğü değerlere yeterince sahip çıkılmamasıdır. Ayrıca enflasyon ve ekonomik kriz yaşanan dönemlerde de kötü finansal göstergelerin gizli tutulması da olumsuz etki oluşturmaktadır.

Yaşadığımız ülkede kültürel yapıya göre, genel olarak belirsiz durumlardan kaçınma özelliği söz konusudur. Muhafazakâr eğilim göstergeleri, konulan kanunlar ve uyulması zorunlu olan kurallar çerçevesinde tek düzen muhasebe uygulamalarının tercih edilme nedenidir. Belirsiz durumlardan kaçınma özelliğinin genel olarak amacı bilgilerin gizli tutulması ve olası rekabetten korunmak isteğidir.

Yasalarımızda bulunan zorunlu hükümler çerçevesinde muhasebe bilgilerinde şeffaflık yaratılmak istenmektedir. Muhasebe de kalitenin düşüşüne sebep olan işletmeler bu işletmelere has faktörler açısından bakıldığında, isim yapmış büyük denetim firmalarıyla çalışmamaları, yabancı menkul kıymet borsalarında işlem yapmadıkları için, Ayrıca; kurumsal yönetimin ilke ve uygulamalarını dikkate

⁴⁷ Ahmet Ağca ve Rafet Aktaş, "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 18, 2007, s. 25. <http://sbe.dpu.edu.tr/18/227.pdf> (Erişim Tarihi: 17.11.2019).

almadıklarını dikkate alırsak muhasebe kalitesinin yükseleceği beklentisi içine girmek iyimser bir yaklaşım olmaktadır.⁴⁸

Ülkemizde bulunan holding şirketleri, işletme sahibi olarak en büyük grubu oluşturmaktadır. Bu holdinglerin her birinin bir bankası bulunmaktadır. Genel olarak holding şirketler grubu içerisinde kâr yönetimi için uygulamalar yapılmaktadır. Bu durum da ülkemizdeki muhasebe kalitesinin tespitinde olumsuz gösterge oluşumuna neden olmaktadır.

Yeni düzenlemelerin yapılması sonrasında ülkemizde bilanço esaslı ile çalışan ve bu esasa göre defter tutan tüm işletmelerin TMS/TFRS'leri uygulamaları gerekmektedir. Bu durum ülkemizdeki muhasebe anlayışını vergi odaklı muhasebeden bilgi odaklı muhasebeye taşıyarak muhasebe kalitesinin artırmasını hedeflemektedir. Ancak; muhasebe kalitesini etkileyen farklı faktörlere bakıldığı zaman bu durumun aşılmasının çok kolaylıkla ve kısa zamanda gerçekleşmeyeceği sonucu görülmektedir.⁴⁹

2.2. İşletmeler Açısından Önemi ve Fonksiyonları

İnsanların türlü ihtiyaçları vardır. İnsanların ihtiyaç ve isteklerini karşılayan mal ve hizmetleri kendilerinin yaratması olanaksızdır. Farklı farklı olan, Mal ve hizmetler başka kişiler tarafından yapılmaktadır. Dolayısı ile ihtiyaçların giderilmesi için başkalarının yaratmış olduğu mal ve hizmetlerden yararlanılmaktadır.

İşletmeler insanların ihtiyaçlarını gidermek için üretilen ya da sunulan mal ve hizmetleri karşılayan iktisadi birimlerdir. İşletmeler üretilen mal ve hizmeti sunmak için çeşitli faaliyet alanlarında bulunmaktadır. Bu faaliyet alanlarında hammadde satın alırlar, mal alıp satarlar ve işçi çalıştırırlar. Buna bağlantılı olarak da ödeme, para tahsili ve buna benzer çok sayıda işlemler yapmaktadırlar. İşletmelerin bu faaliyetleri uygularken kaynak ve varlıklarında birçok değişiklikler meydana gelmektedir. İşletmede muhasebe bu bağlamda faaliyetlerdeki oluşan bu değişimlerin saptanmasını ve bunlara göre alınan kararların tekrar kullanılacak bilgiler haline

⁴⁸ Metin Aktaş, "Türkiye'de Sermaye Piyasalarının Gelişme Trendi ve Ekonomik Büyüme ile İlişkisi", *Yönetim*, Sayı: 55, 2006, s. 48.

⁴⁹ Aktaş, a.g.e., s. 52.

dönüştürmektedir. Bu çerçeve ile baktığımızda daha önce de tanımladığımız muhasebe tanımı aşağıdaki şekilde de tanımlanabilmektedir.⁵⁰

"Muhasebe, bir işletmede meydana gelen değer ve miktar artış ve azalışlarının sürekli şekilde kaydeden, belirli dönemlerde bunların özetini çıkaran (bilanço düzenlemesi gibi...) sonucu saptayan (kar- zarar tablosu düzenleme), raporlayan ve bunları yorumlayarak ilgisi bulunduğu kişilere ve kurumlara, amaçlarına uygun yararlı bilgiler sağlayan, sanat, bilim ve uygulamadır."⁵¹

2.2.1. Kaydetme Fonksiyonu

Kaydetme fonksiyonu işletmede gerçekleşen mali işlemlerin belgelere dayanarak muhasebe sistemine göre yevmiye defterlerine (günlük deftere) kayıt yapılması aşamasıdır. Muhasebenin en önemli ve ilk fonksiyonudur. Kayıtlar bu fonksiyonda doğru ve düzgün tutulmadığı takdirde diğer fonksiyonların da bir anlamı kalmaz. Belgeye dayalı her işlem yevmiye defterine kaydedilmek zorundadır. Kaydetme fonksiyonu gerçekleşmeden diğer fonksiyonlara geçmek mümkün olmaz. Muhasebe sisteminde tek taraflı ve çift taraflı kayıt sistemi olmak üzere iki tür kayıt yöntemi vardır. Çift taraflı kayıt sisteminde muhasebe kayıtları yevmiye defterine kayıt yapılır⁵².

2.2.2. Sınıflandırma Fonksiyonu

Yevmiye defterine kaydedilen bilgilerin aynı özelliklere sahip olanlarının hesaplar bazında derlenip niteliklerine göre gruplara ayrılmalıdır. Böylece farklı nitelikteki ve gruplardaki işlemleri birbirleri ile karıştırmadan farklı sınıflarda incelenebilir. Sınıflandırma işlemleri muhasebe sistemi dâhilinde muhasebe defterlerinden büyük defterlere (defteri kebir) yapılmaktadır⁵³.

⁵⁰ George J. Benston vd., "Principles- Versus Rules-Based Accounting StandardsA: "The FASB's Standard Setting Strategy", **Abacus**, Vol: 42, No: 2, 2006, s.165.

⁵¹ Selami Güney ve Hüseyin Özyiğit, "Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 53, Bahar-2015, s. 292.

⁵² Orhan Çelik vd., "Impact of Firm Specific Characteristics on the Web Based Business Reporting, Evidence from the Companies Listed in Turkey", **Problems and Perspectives in Management**, Vol: 4, No: 3, 2006, s.101.

⁵³ Ahsan Habib, "Firm- Specific Determinants of Income Smoothing In Bangladesh An Empirical Evaluation", **Advances in International Accounting**, Vol: 18, 2005, s. 59.

2.2.3. Özetleme Fonksiyonu

Sınıflandırılan muhasebe işlemleri dönem sonlarında toplanarak daha kolay sonuçlar çıkarabilmek ve yapılan kayıtların kontrolünü sağlayabilmek için özetlenir. Dönem sonuna kadar işletmeler yüzlerce belki binlerce işlem yapmış olurlar. Bu işlemleri teker teker incelemek çok uzun zaman alacağından, aynı nitelikteki işlemleri özetleyerek görmek kişilere daha fazla yarar ve kolaylık sağlamaktadır. Hesapların özetlerine bakarak bilgi kullanıcıları işletme hakkında daha çabuk karar alırlar. Muhasebe sisteminde özetleme fonksiyonu büyük defter hesaplarının kalan ve bakiyelerinden oluşan muhasebe tablolarından mizan kullanılarak yapılır⁵⁴.

2.2.4. Raporlama Fonksiyonu

En son olarak raporlama fonksiyonunda kaydedilen, sınıflandırılan ve özetlenen işlemler mali tablolar aracılığı ile sonuç aşamasına gelir. Bu sonuç aşaması da raporlamadır. Raporlama muhasebe sisteminin en son aşaması ve yorum yapma aşamasıdır. Muhasebede raporlanan bilgiler finansal tablo kullanıcılarının karar vermeleri açısından önem arz etmektedir. Bu nedendir ki raporlama en önemli fonksiyonlarından biridir. Raporlarda işletmelerin her türlü sonuçları ortaya çıkarılarak işletme hakkında bilgiler ve yorumlar yapılmaktadır. İşletme bu raporlar sayesinde geleceğine karar vermekte ve yeni kararlar almaktadır⁵⁵.

Raporlama aşamasında muhasebe tabloları hazırlanır ve kullanılır. Bu tabloların en önemlileri temel mali tablolar olan bilanço ve gelir tablosudur. Bunun dışında nakit akım tablosu, fon akım tablosu, özkaynak değişim tablosu, satışların maliyeti tablosu, kar dağıtım tablosu gibi ek mali tablolarda hazırlanmaktadır. Kaydedilen, sınıflandırılan, özetlenen, analiz edilen ve yorumlanan işlem ve olaylar ile ilgili veriler, işletme ile ilgisi bulunan kişi ve kuruluşlara bilgilendirme amacı ile mali tablolar aracılığı ile sunulur. Bilgilerin herkesin anlayacağı evrensel bir dil ile sunulması gerekir. Bütün işletme ilgililerinin ihtiyaçlarına uygun bilgi verilmelidir. İşletmenin bilgileri ile ilgilenen kişi ve kuruluşların ilgi nedenleri birbirinden farklıdır⁵⁶.

⁵⁴ Habib, a.g.e., s. 60.

⁵⁵ Semra Karacaer, ve Pelin Özek, "Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kar Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 48, 2010, s. 72.

⁵⁶ Benston vd., a.g.e., s. 187.

Yukarıda bahsedilen bu dört muhasebe fonksiyonu hangi kurum veya işletme içinde uygulanırsa uygulansın her birinin etkin ve sürdürülebilir bir yapısı olmak zorundadır. Her bir fonksiyon tek başına bir anlam ifade etse de asıl olan bu fonksiyonların sürdürülebilir olması, kapsamlı ve bağlantılı bir şekilde uygulandığında ortaya çıkmaktadır. Bu durumda muhasebenin kümülatif bir yapıya sahip olması ve ilerlemesinden kaynaklanmaktadır. Özellikle diğer bölümlerdeki spesifik başlıklar incelenirken bu husus üzerinde durulacak fonksiyonların gelişim süreçleri daha detaylı bir şekilde tasnif edilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAĞLIK İŞLETMELERİ VE MUHASEBE

3.1. Sağlık İşletmeleri İçin Muhasebenin Önemi ve Fonksiyonu

Toplumda yaşayan her bireyin, sağlık işletmelerinde sunulan hizmetten en iyi şekilde yararlanabilmesi, yaptığı işte kalite düzeyi yüksek, adalet çerçevesinde ve adil bir şekilde, sağlıklı ve iyi bir ortamda yaşaması ve büyümesini sağlayabilmek ancak modern işletmelerde sunulan sağlık hizmetleri ile mümkün olabilmektedir. Dünyada olduğu gibi ülkemizde de sağlık hizmeti sunan işletmelerde yoğun bir rekabet ortamı vardır.

Zaman geçtikçe rekabet ortamındaki oran oldukça artış göstermektedir. Sağlık hizmeti verilirken işletmelerin bu yoğun rekabette sundukları hizmetin talebinde artış göstererek modern olarak gösterilen bir işletme statüsü içerisinde yer alabilmesi için sunmuş oldukları sağlık hizmetinde fiyat ve maliyetlerin rakip işletmelere göre daha uygun ve bireye avantaj sunan bir seviyede tutması gerekmektedir. Sağlık harcamalarında maliyetlerin azaltılabilmesi için yapılan uygulamalardan biri Paket İşlem Fiyat (PİF) Uygulamasıdır.

PİF uygulaması, satış fiyatının daha önceden belirlendiği bir uygulamadır. Hizmet sunan işletmeler sunmuş oldukları sağlık hizmetinin satış fiyatını tayin edememektedirler. Uygulamada sağlık işletmelerini yönetenler, sundukları hizmetin maliyetini PİF uygulamasında belirlenen satış fiyatına göre yönetip, kontrol altında tutarak sağlık hizmetinin müşterisine nasıl cazip hale getirerek reel planlar yapabileceğini düşünerek hareket etmeli ve bu şekilde bir yol çizmeli. Bu şekilde bakıldığında sağlık işletmelerindeki muhasebe uygulamaları maliyet yönetimi konusunda önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.1.1. Sağlık Kurumlarında Muhasebe

Yöneticiler geleceğe yönelik hedeflenen noktaya ulaşabilmek için, gelir gider planlaması yaparak, işletmedeki maliyet ve üretim hacmi içerisinde olanak sağlayan durumlara göre bir çalışma planı, programı ve bütçesi oluşturmak, bulunduğu sağlık işletmesindeki çalışmalarını da bu şekilde ilerletmeleri gerekmektedir. Her sektör de

olduğu gibi sağlık işletmelerinin en önemli hedeflerinden biri de kâr sağlamaktır. Genel olarak kâr, toplam satış geliri ile toplam maliyet arasındaki farka eşittir. Kârlılığını ve dolayısıyla sürekliliğini devam ettirecek olan işletme, tükettiği kaynaklar ile ürettiği hizmetin maliyeti, fiyatı ve pazar olanakları hakkında detaylı bilgilere sahip olmalıdır⁵⁷.

Sağlık işletmelerinin rakip olan işletmelere göre üstünlük sağlayabilmesi için hizmet alan bireylerin ihtiyaç ve beklentilerini karşılayan yeni hizmetler tasarlaması, uygun fiyatlı ve kalite seviyesini yüksek tutarak, hizmeti en seri şekilde sunmaları gerekmektedir. Sunulan sağlık hizmetlerinin maliyetlerini düşürmek için henüz planlama ve tasarım aşamasındayken yönetimin sunacağı yönetim teknikleri ile maliyetin düşürülmesi için gerekli çalışmalar yapılmalıdır. Maliyetleme yöntemleri içerisinde en çok ilgi ve kabul gören yöntem Hedef Maliyetleme Yöntemi (HMY) olmuştur. HMY maliyetlerin henüz gerçekleşmeden yönetilmesini ve ürünün kalitesini koruyarak, hedeflenen kârı ortaya koyabilecek bir maliyetle üretilmesini amaçlayan bir yöntemdir.⁵⁸

Sağlık hizmetinde satış fiyatı PİF uygulamasında işletmeden bağımsız olarak belirlendiğinden; PİF uygulamasında maliyet yönetimi ve kontrolüne yönelik olarak Stratejik Pazarlama Muhasebesi (SPM) açısından HMY ile hedeflenen satış fiyatı ve hedeflenen kar seviyesine ulaşmak için maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir.

Sağlık sektöründe bulunduğumuz dönemde sayıları her geçen gün artan özel sağlık işletmeleri açılmaktadır. Bu durumda her geçen gün hizmette kalitenin ve mükemmelliyet düzeyinin artış gösterdiği dönem olduğunu söyleyebiliriz.

Her geçen gün artış gösteren sağlık işletmeleri için ürettikleri hizmetlerde uygun pazarda yer alması, pazarlama yöneticisinin vermiş oldukları sağlık hizmetinin, gelir gider durumuna göre, gerçeği gösteren, sağlam, güvenilir sonuçlar yansıtacak olan; Ayrıca etkin rekabet ortamında pozitif sonuçlar sağlayabilecek SPM'ye ihtiyaç duyulmaktadır. SPM'ye olan ihtiyacın nedenini incelediğimizde; Stratejik pazarlama

⁵⁷ Saffet Ocak v.d., "Muğla Devlet Hastanesi Tomografi Ünitesi Maliyet-Hacim-Kâr Analizi", *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, 2004, s. 4.

⁵⁸ Subihan Nubin, Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 1 (**Yayımlanmamış Yüksek lisans Tezi**).

faaliyetlerinin gerçekleşmesinde ortaya çıkan problemlerin çözümünde ve stratejik pazarlama kararlarının (stratejik ürün, stratejik fiyat gibi) verilmesinde, karar verecek olan birim yöneticisinin karar vermesi için temel oluşturacak uygun, ilgili, geçerli, doğru ve güvenilir maliyet bilgilerine ihtiyaç duyulmaktadır. Stratejik pazarlama kararlarının verilmesi, uygulanması ve pazarlama faaliyetlerinin performans değerlemesinde ihtiyaç olan bilgileri sağlayacak araç, muhasebe ve pazarlama bölümlerinin ortaklaşa oluşturduğu SPM'dir. Stratejik pazarlama faaliyetlerinin yerine getirilmesinde ve iyileştirilmesinde etkin ve etkili bilgi sağlanması, sağlanan bu bilgilerin stratejik pazarlama problemlerine özel kullanımı ve yararı SPM'ye olan ihtiyacı ortaya koymaktadır⁵⁹.

3.1.2. Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi

Sağlık hizmetlerinde uygulanacak fiyatlandırma skalası, Maliye Bakanlığı tarafından o yıl içerisinde belirlenen bütçede, bütçe uygulama talimatı olarak Resmi gazetede yayınlanır. Bütçe Uygulama Talimatı (BUT); farklı sosyal güvenlik kurumlarına bağlı hak sahiplerinin sağlık kuruluşlarındaki tedavi süreçleri ile ilgili olarak, fiyat ve prosedür açısından birlik sağlanması amacı ile yayınlanmaktadır. Talimatın kapsadığı kişi ve bakmakla yükümlü oldukları aile fertleri, BUT hükümleri çerçevesinde tedavi görmektedir. Talimatlarda ilaç, malzeme, tedavilerle ilgili hükümler ve kurallar belirtilmektedir.

Hastanelerde hizmetlerin fiyatları belirlenirken yapılan maliyet analizlerinin dayanağı ile uygulanabilirliği olan fiyatların belirlenmesi, kaliteli hizmet sunarken; Sağlık hizmeti veren kuruluşların da memnuniyeti yönünden daha fayda sağlayacaktır. Sağlıkta uygulanan tanıya dayalı paket uygulamalarının fiyatları, her yıl Sağlık Bakanlığı ve Maliye Bakanlığının ortaklaşa yaptığı çalışmalarla belirlenmektedir. Bu iki bakanlık, bir yıl öncesinden, oluşturulan bir komisyonla birlikte çalışma yapmakta ve bir yıl sonraki fiyatlar belirlenmektedir⁶⁰

⁵⁹ Yunus Ceran ve Nezahat Koçyiğit, "Stratejik Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Eş Zamanlı Maliyetleme", *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, 2013, s. 12.

⁶⁰ Adnan Y. Boyacı, Üniversite Hastanelerinde Uygulanan Sağlık Paket Program Uygulamalarının Maliyet Analizi, Pamukkale Üniversitesi Eğitim Uygulama ve Araştırma Hastanesinde Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006, s. 36 (**Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi**).

HMY; Talep edilen ihtiyacın karşılanması için yeni bir ürünü planlama, Ar-Ge aşamasında söylenen ya da ortaya çıkan fikirleri detaylı inceleyerek kaliteli, hızlı ve güvenilir bir sonuç elde etmek, böylece yaşamın içerisinde maliyetlerin en aza indirilmesini hedefleyen bir faaliyet olduğunu söyleyebiliriz.⁶¹

Genç nüfus oranının azalmasıyla birlikte, sağlık harcamaları ve buna bağlı olarak sağlık sektöründe maliyet konusu önem arz etmeye başlamıştır. Bu durumda hükümetin yanlış politikalar izlemesi, enflasyon, kapasite oranında düşüklük gibi sebeplerle hastanede oluşan maliyeti fazlaca arttırmaktadır.

Sağlık işletmeleri için sağlık hizmetlerinin maliyetleri, kontrol altına alınarak en düşük seviyeye getirilerek, denetim altına alınıp yönetilmesi en önemli yönetim sorunu olarak ortaya çıkarmaktadır. Maliyeti düşürüldüğü zaman sunulan hizmetin kalitesinden hiçbir şekilde ödün verilmemelidir. Sağlık hizmetlerinin kalitesi düştüğü durumda, olumsuz sonuçlar oluşacaktır. Bununla birlikte müşteri kaybına neden olacaktır. Bu nedenle sunulacak sağlık hizmetinin taleplere yönelik olması, onların ihtiyaçlarına cevap vermesi gerekmektedir.

Sağlık hizmetlerinin en iyi biçimde sunulması ve istenilen maliyet düzeyinde arz edildiği durumlarda kalıcılık sağlanmış ve işletme başarılı bir yere taşınmış olur. Maliyet, rekabetin yoğun yaşandığı ortamlarda birincil sırada değildir. Maliyetin yanı sıra kalite ve zaman da bu durumda önemli bir yer tutmaktadır⁶².

Müşteri ihtiyaç ve taleplerine yönelik sunulan ürün ya da hizmetin üretimine başlanmadan önce Ar-Ge, pazarlama ve muhasebe biriminin desteği ile yüksek olan toplam maliyetini azaltmak HMY'de amaç olarak karşımıza çıkmaktadır.⁶³

⁶¹ Fikret Otlu ve Gamze Ayça Kaya, "Çevre Muhasebesi İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt: 1, Sayı:1, 2010, s. 315.

⁶² Yunus Ceran, *Maliyet Bilgilerine Dayalı Stratejik Pazarlama Kararları İçin Stratejik Pazarlama Muhasebesi*, Tablet Kitabevi, Konya, 2009, s. 84.

⁶³ Ceran, a.g.e., s. 66-67.

3.1.2.1. Üretim Giderleri Muhasebesi

Sağlık işletmelerinde gider türlerini belirlemek için hedeflenen amaçlar için Maliyet muhasebesi göz önünde tutularak, süregelen sonuçların kolaylıkla elde edilmesine olanak sağlamalıdır.

- Maliyetlerin hızlı, kolay ve sağlıklı bir biçimde hesaplanabilmesi,
- Etkili bir kontrole olanak vermesi,
- Planlama, karar verme bakımından yönetim gereksinmelerini karşılayabilmesi.

Gider dendiğinde, genellikle bir kısmı üretim için yapılan giderlerdir. Diğer kısmı oluşturan gider ise maliyet dışı arşımıza çıkan giderlerdir. Ayrıntılı şekilde gider kalemleri sınıflandırmalı ve bu sayede detaylı analiz edilmesi mümkün kılınmaktadır. Bazı zamanlarda oluşan her gider kalemi için ayrı ayrı incelemek, kontrol altında tutamak, giderin seviyesini en aza indirmek konusunda yönetime yol gösterici olmaktadır.

Yapılacak iyi bir hesap planı, bir gider kaleminin nereye ve nasıl kaydedileceği ve böylece hangi gider merkezinde bulunacağı konusunda fikir vermektedir. Sağlık işletmeleri, sağlık hizmeti üreterek sunan işletmeler olmasından dolayı, işletmeler için asıl önemli kalemler giderler olup, hizmet maliyetlerini oluşturan "üretim giderleri" olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sağlık hizmeti üretiminde ve üretime yardımcı olan faaliyetlerde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal tutarı, bir başka deyişle; Sağlık hizmetini elde etmek amacıyla katlanılan fedakârlıkların parasal ifadesine Maliyet giderleri denilmektedir. Sağlık hizmetlerini elde edebilmek için ilk bakışta çok karmaşık ve çeşitlilik gösteren giderler üç grup altında (işçilik, genel üretim giderleri, malzeme) toplayarak ele alınabilir. En geniş anlamıyla; Sağlık hizmeti üretmek amacıyla kullanılan her ürüne malzeme denilebilir. Sağlık işletmelerinde sağlık hizmeti için kullanılan malzemelerin küçük çapta bulunan sağlık işletmelerinde bile çokça çeşidi bulunmaktadır.

3.1.2.2. İşçilik (Personel) Giderler, Muhasebesi

Çalışan insan emeği, üretim yapmak ya da diğer gerekli olan hizmetlerin gördürülmesi için işletme içerisinde zihnen yahut bedenen veya her ikisini birden kullanarak faaliyet gösteren tanıma işçilik adı verilmektedir İşçilik gideri, maliyet muhasebesinde hizmete yüklenecek emek maliyetini vurgulayan bir kavramdır. Belirli zaman dilimlerinde işveren tarafından karşılığı olan emeğin değeri paradır ve maaş ya da haftalık olarak alınmaktadır. İşçilik giderlerinin oluşması için;

-Çalışanların işletmede bulunduğu zamanın saptanması, Bunun için çalışanların işletmede bulunduğu çalışma saati içerisinde hangi işlerde kaç saat çalıştığının bilinmesi gerekmektedir. (Puantaj bölümünün görevidir. Hastanelerde yapılmamaktadır.) Günümüzde ise giriş-çıkış kart okuma sistemi PDKS yöntemi kullanılmaktadır.

-Çalışanların ücretlerinin tahakkuk ettirilmesi,

-Çalışanların çalıştıkları süre ilgili mevzuat ve kişisel özelliklerine göre her birinin bordrolarının oluşturulması gerekmektedir. (Personel servisi, tahakkuk servisi veya ilgili bölüm sorumlularının görevidir).

3.1.2.3. Genel Üretim Giderler Muhasebesi

Tüm gider kalemleri, muhasebe departmanını ilgilendiren Genel Üretim Gideri (GÜG) başlığı altında toplayabiliriz. (Örneğin; su giderleri, amortisman giderleri, elektrik giderleri gibi). Hastanelerde üretilen sağlık hizmeti dışında kalan tüm giderler de aynı başlık altında yer almaktadır. (Catering hizmetleri, Çamaşırhane ve tamir bakım gibi hizmetleri örnek olarak verilebilir). Bu maliyetler söz konusu olan mamuller ile direkt olarak bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bahsettiğimiz maliyet grubu birbiri ile benzerlik göstermemekle birlikte, birçok maliyetin birleşmesi ile oluşur. Maliyetlerin belli bir kısmı sabit olup, diğer kısmı ise değişken giderleri kapsamaktadır. (Örneğin; Enerji gideri değişkenlik gösterirken, aşınma payı sabit giderdir). Bu maliyetler yılın belli dönemlerinde farklı ya da düzensiz bir dağılım yansıtabilmekte, yılın bazı dönemlerde çok yüksek olabilmektedir. Kesin tutarlar ancak yıl sonunda belli olmaktadır. Maliyetlere yüklenebilmesi için GÜG için iki yol izlenebilir;

1. Bir yıllık dönem içerisinde tüm gider kalemlerinin kesin tutarlarının sonucunu beklemek. Bu seçenek genel olarak küçük işletmelerin tercihidir.

2. Bütçe üzerinden sunulan ve üretilen mal ve hizmetler için götürü yükleme yapmak, bütçelenmiş olan dönem için GÜG bütçesi yapılırken üretim ve giderler kaleminin nasıl yapılacağı ve miktarının belirlenmesi ve bu durumun netleştirilmesi gerekmektedir. Böylece; bütçelenen GÜG ile fiili GÜG arasında fark çıkar. Çıkan fark muhasebe kayıtları ile düzeltilir.

GÜG İşçilik ve hammadde kadar mamullerle doğrudan doğruya ilgili olmasa da bu gider kalemleri kadar hizmet maliyet giderinin önemli bir parçası içerisinde yer almaktadır. Bu sebeple; Maliyetlere aktarım sağlanırken dağıtım yapılan ölçüt, gider ve sunulan hizmet arasında bulunan ilişkiyi, gerçeği en doğru şekilde yansıtan boyutta olmalıdır. Dağıtım ölçütü, direkt olmayan gider kalemlerinin gider merkezlerine dağıtımı için kullandığımız bir araçtır. Bu ölçüt belirlenirken giderin nitelik durumunu doğru yansıtan ve değişimini kontrol edilebilecek bir ölçüt tercih edilmelidir.

3.1.2.4. Malzeme Maliyet Giderleri Muhasebesi

Maliyet hesaplarındaki en büyük etken kullanılan madde ve yükleme arasında bulunan ilişkinin derecesi maliyet hesabının hassasiyeti için en büyük etkindir. Maliyetler direkt ve endirekt olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Direkt madde dendiğinde mamulün üretimdeki oluşumunu sağlayan ve mamulde yer alan maliyeti doğrudan doğruya mamüle yükleyen maddeler olarak tanımlanmaktadır.

Endirekt madde ise direkt oluşumunda yer almayan ancak dolaylı Endirekt maddeler üretilen mamullerin oluşumunda direkt maddeler gibi temel rol oynamayan ve mamul üretiminde dolaylı katkıları bulunan ve mamüllere doğrudan doğruya yüklenemeyen maddelere denilmektedir. Malzemenin satın alınması ve bu maliyetlerin hesaplanması işletmeler açısından çok önemlidir. Bir aksaklık nedeni olarak satın alma faaliyetlerinde bir durum yaşandığında işletmedeki diğer bölümlerde etkilenmekte bu nedenle satın alma faaliyetlerinin de denetlenmesi ve kontrolü önem taşımaktadır. Böylece satın alma süreci başlar. İşletmede malzeme maliyetinin satış

fiyatı ile arasında fark bulunmaktadır. İşletmenin kâr etmesi açısından malzeme maliyet fiyatlarının kontrolü çok önemlidir. ⁶⁴

3.2. Sağlık Kurumlarında Muhasebe Fonksiyonlarının Uygulanabilirliği

Sağlık işletmelerindeki muhasebe ve finans işlemlerinde finans fonksiyonunun da son dönemler içerisinde önemli değişiklikler olduğu görülmektedir. Finans departmanı sorumlusunun asli görevi, şimdiki zamana kadar muhasebe kayıtlarının tutulması ve belirli dönemlerde finans raporlarını hazırlamak olduğu halde, yeni dönemde genel yönetim fonksiyonunun içerisinde yer alan ve zaman ilerledikçe artarak önem kazanmasına sebep olan bir finans fonksiyonu olduğunu söyleyebiliriz.

-Bugüne kadar hastanelerde karar verme durumunda bulunan üst yöneticilerin iş idaresi ve finansal yönetimi ile ilgili eğitimlerinin olmaması,

- Finansman tekniklerinin ve maliyet unsurlarının karar vermede ve yönetim de öneminin artması

- Sağlık hizmetlerinin, tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmelere bağlı olarak pahalı ve kompleks hizmetler haline gelmesidir. Bilgi toplama, bilgi depolama, kontrol ve bilgilerin analizinde bilgi işlem teknikleri kullanılmaya ve yönetim de doğrusal programlama, oyun teorisi, simülasyon gibi esas itibarıyla matematik teknik ve modellerden yararlanılmaya başlanılmıştır.

Günümüzde bu gelişmeler sayesinde planlama ve kontrol tekniklerinde önemli derecede ilerleme kaydedilmiştir. Bu durumu bir bütün olarak ele aldığımızda; Sağlık işletmesinde hedeflenen finansal tablonun sayısal olarak saptanarak, departmanlar ya da hizmet sunan gruplar için ayrımını, tüm gelişmelerin ölçülenmesini, çıkan sonuca göre önceden belirlenen standartlar çerçevesinde değerlendirilerek hedeflenen ve planlanan sonuçtan sapması durumunda da önleyici ve düzeltici önlemler alınmasına olanak sağlamaktadır.

⁶⁴ Osman Altuğ, *Maliyet Muhasebesi*, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001, s. 94.

Hastanelerde planlanan ve hedeflenen sonuçlara ulaşabilmek için kontrol ve planlama yöntemine olan ihtiyacın artması finans sorumlusunun da görev ve sorumluluklarının artmasına sebep olmuştur. Bu durum yöneticinin hastane yönetiminde önemli bir yer almasına da olanak sağlamıştır. Finans yöneticisinin en dar tanımı ile sorumluluğu "Hastanenin ihtiyaç duyduğu fonların tam zamanında sağlanması ve döner değerlerin doğru yönetimidir. Yeni dönemde ise bu sorumluluklara ek olarak hastanenin değerini maksimum seviyeye taşımak da eklenmiştir. Finans yöneticilerinin görev ve sorumluluklarını yerine getirirken üstlendiği roller dört ana kategoride toplanabilir;

3.2.1. Kaydetme Fonksiyonunun İşlevi ve Önemi

Mali nitelik taşıyan her türlü işlem ve durumların Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununun 'da yer alan belgeler göz önünde bulundurularak tarih, sıra ve ayrıntıları ile günlük deftere (Yevmiye Defteri) işlenmesidir. İşlem gerçekleştirilirken doğru şekilde ve belirtilen usule göre işlem yapılmalıdır.

Yapılan kayıtlar oluşturulup, deftere işlenirken Vergi Usul kuralları çerçevesinde yapılması ve bu çizgide ilerlenmesi zorunludur. Belirlenen kurallara uyulmaması durumunda ise cezai yaptırım uygulanmaktadır.

3.2.2. Sınıflandırma Fonksiyonunun İşlevi ve Önemi

Tarih, sıra ve ilgili bilgilere göre yevmiye defterine kaydı oluşturulan işlem ve durumların Defter-i Kebir ismi verilen büyük defterde sınıflandırılmasıdır. Ticari mallar, kasa şeklinde örneklendirilebilir.

3.2.3. Özetleme Fonksiyonunun İşlevi ve Önemi

Yevmiye defteri kaydı yapıldıktan sonra Defter-i Kebir de sınıflandırılan bilgilerin muhasebe bilgilerini kontrol edecek ve bu bilgilerden fayda sağlayacak kişilere tablo ve açıklayıcı bilgiler ile düzenli bir rapor olarak hazırlanarak sunulmasıdır. Sunulan raporlama işletmenin sahibi, denetçiler ve müşteriler tarafından anlaşılabilir ve kolay bir biçimde hazırlanmalıdır. Rapor etme işlemi kaydetme ve sınıflandırmanın fonksiyonu olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.2.4. Raporlama Fonksiyonunun İşlevi ve Önemi

İşletmenin durumu mali tablolar ile rapor edildikten sonra, işletmenin ne şekilde olduğu, durumu, nereye doğru ilerlediği ya da hangi yönünün zayıf olduğu gibi bilgilerin yorumlanmasında raporlama işlevinin büyük önemi olduğu anlaşılmaktadır. Oluşan tabloya göre bir yol çizmek onu bu şekilde yorumlamak son derece önemlidir. Böylece işletme için doğru yönünün belirlenmesine yardımcı olmaktadır.

Hedef maliyetleme ve hedeflenen satış fiyatlarının belirlenmesi işletme ilerlemesi açısından önem taşımaktadır. Hedef satış fiyatı; hedef maliyetin bulunabilmesi için önemli bir etken olan ürün veya hizmetin piyasa fiyat araştırması yapıldıktan sonra hitap edilen müşterilerin alım gücüne uygun olan, ödemeye rıza gösterdiği bir fiyattır. Hedef maliyet ile ilgili diğer bir kavram ise hedef kâr marjıdır. Hedef kâr marjı; üretilen ürün veya hizmetin işletmenin amaçlarına ulaşabilecek ve varlığını uzun vadede sürdürebilecek bir kar oranıdır.

Hedef maliyet kavramı işletmelere yol gösterici ilerleme kaydetmeleri için ışık tutan bir kavramdır. Hedef maliyet üç şekilde tanımlanabilir. Bir ürün için beklediğimiz kâr oranını kazandırabilecek maliyet düzeyi olarak tanımlanabileceği gibi, hedef kâr ile hedef satış fiyatı arasındaki kâr marjı olarak da tanımlanabilmektedir. Başka bir tanım ise; hedef pazar payına ulaşabilmek için kullanılan satış fiyatına göre de hesaplanan, pazar bazlı maliyeti ifade etmektedir. Hedef maliyet ile ilgili diğer bir kavram ise hedef üründür.

Hedef ürün (satış) hacmi HMY'de müşterinin ürünün değerini nasıl algıladığına dayalı olarak belirlenir. Hedef maliyetleme için yalnızca Pazar fiyatının tahmini yapılarak hedeflenen maliyet belirlenemez. Hedef maliyeti belirleyebilmek için aynı zamanda Pazar payı ve olabilecek satış hacmi de belirlenmelidir. Bu şekilde belirlenmediği takdirde, ürün için üretim, Ar-Ge, finansman ve diğer giderlerin karşılanıp karşılanmadığını anlayamayız. Böylece; gözden geçirmemiz gereken işletmelerin büyüklüğü, rakiplerle olan rekabet durumu, hedeflediğimiz satış hedefinin durumu, fiyatın kabul edilebilirliği ve diğer genel şartlardır; diyebiliriz.⁶⁵

⁶⁵ Gamze Ayça Kaya, "Hedef Maliyetleme", *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 1, 2010, s. 315.

HMY 'nin en temel ilkeleri diyeceğimiz aşamaları;

- Fiyata göre maliyetleme
- Tüketiciler üzerinde yoğunlaşma,
- Ürün tasarımı üzerinde yoğunlaşma
- Geniş kapsamlı katılım,

-Yaşam dönemi yaklaşımı ve değer zinciri ile ilgilenme aşamalarından oluşmaktadır. HMY'de Hedef satış fiyatı önce belirlenmelidir. Müşterilerin üretilen ya da sunulan mal ve hizmet için ödemeyi kararlaştırdığı ücret bedeline "Hedef Satış fiyatı" denilmektedir. Bu fiyattan, hedef kâr marjı düşülerek hedef maliyet belirlenir. Fiyat, pazarın kontrolü altında iken; hedeflenen kâr, işletmenin gerek duyduğu finansal durum ve içerisinde yer aldığı sektörün finansal şartlarına göre belirlenmektedir.⁶⁶

Hedef maliyetleme sürecinde dikkat edilmesi gereken birçok husus bulunmaktadır. Bu hususlardan en önemlisi müşterinin ihtiyaçları, düşünce ve yorumlarıdır. Tüketicilerin ihtiyaçları üretilcek ya da üretilmiş olan ürünün tüm özelliklerini belirlemektedir. Böylece ihtiyaçlar maliyet unsuru, kalite ve zaman unsuru ile ilgili maliyet analizlerinin yönlendirmesinde yardımcı olmaktadır.

HMY' de tasarım aşamasının rolü çok büyüktür. Oluşacak maliyetler ortaya çıkmadan önce HMY'de yönetimi ilkesine dayanmaktadır. Sunulan ürünün maliyetlerinin yaklaşık olarak %80-85'i tasarım aşamasında belirlenen kararlarla belirlenebilmektedir. Tasarım aşaması bu nedenle çok önemlidir. Bu aşamadaki maliyetler, geleceğe yansıtılan maliyetlerdir. HMY, bu konuda çalışan kişileri ürünün, teknolojinin ve tasarımın maliyet etkilerini araştırmaya yönlendirir. Böylece, tasarım aşamasına geçiş yapılmadan önce, ürün ve ürünün üretimi konusundaki fikirler, tüketicinin yani müşterinin istek ve talepleri göz önüne alınarak incelenmektedir.⁶⁷

⁶⁶ Kaya, a.g.e., s. 320.

⁶⁷ Nubin, a.g.e., s. 62.

HMY' yi uygularken üretim ve tasarım mühendisliği departmanı, üretim departmanı, satın alma departmanı, maliyet muhasebesi ve yardımcı hizmetleri temsil eden departmanların üyelerinden oluşan hedef maliyetleme takımından faydalanılır. İşletmenin dışından da satıcı, dağıtıcı ve tüketici grupları gibi gruplardan da katılım sağlanarak yarar sağlanmaktadır. Oluşturulan takımda tek hedef noktası ve amaç işletmenin hedeflemiş olduğu maliyete ulaşarak görev tanımlarını doğru zamanda, en iyi ve hızlı şekilde, yerine getirmektir.

Yöneticilere bir ürün için ürünün tüketim ömrü boyunca karşılaştığı maliyetleri anlaması ve yönetebilmesi için bilgi aktaran süreç Ürün Yaşam Dönemi Maliyetleme yaklaşımı denilmektedir. Yaklaşımına göre sunulan ürünün maliyet hesaplamasında yalnızca üretim maliyetlerini değil, aynı anda Ar-Ge, tasarım hizmetleri, satış ve pazarlama hizmetleri, bakım-onarım ve müşteri hizmetleri gibi maliyetlerinde dikkate alınması gerekmektedir. Teknolojideki yaşanan hızlı değişiklikler sayesinde ürünlerin yaşam dönemlerinin kısalmasıyla ürün için üretim maliyetlerinin yanı sıra pek çok maliyet unsuru da önemini ortaya koymaktadır.

Stratejik maliyet yönetimi için temel amacı oluşturan etken, gereken tüm faaliyetlerin uygulanarak maliyetlerin düşmesini sağlamaktır. Bu zincir oluşumu ürünün tasarımından başlayarak, tedarikçi firmalardan mal alımı, pazarlama ve üretim, satış ve satış sonrası yapılan servis hizmetleri gibi tüm aşamaları içerisinde bulunduran faaliyetlerin bütünüdür. İşletme kendi iç bünyesindeki tüm faaliyetleri geliştirirken diğer yandan da zincirde bulunan diğer işletmelerle çevresel tüm bağlarını geliştirmeye çalışarak yaratacağı veya karşılaşıcağı fırsatlar ile durumunu güçlendirmelidir.⁶⁸

⁶⁸ Kaya, a.g.e., s. 322.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL HASTANELERDE MEDİKAL MUHASEBE

4.1. Özel Hastanelerde Medikal Muhasebe Kapsamı ve Tanımı

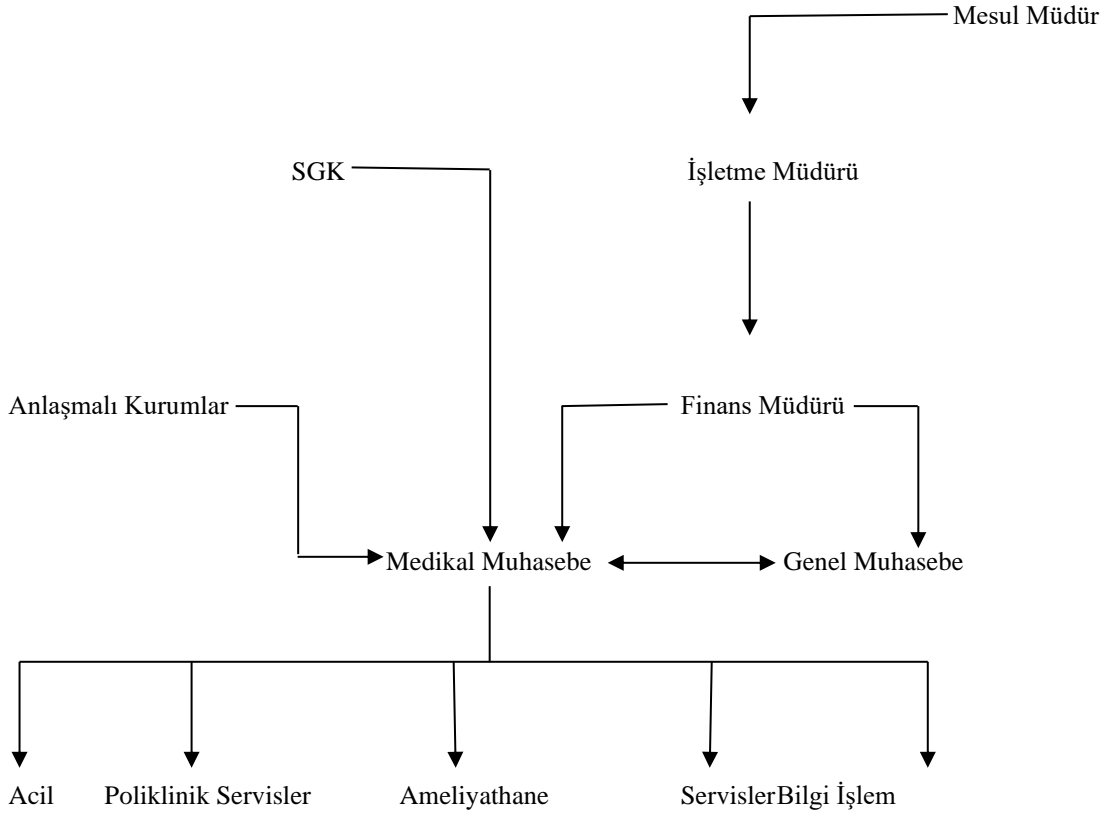
Medikal muhasebe kapsamı, tanımı ve medikal muhasebe iş süreçleri, muhasebede yer alan kayıt örneklerinin belirlenmesi ve iç kontrol analizi Özel hastanelerin medikal muhasebe işlemlerinin temelini oluşturmaktadır. Medikal muhasebe kapsamında, görev tanımlarının ve dağılımlarının nasıl yapıldığı, faturalandırma ve kayıtların oluşturulması, oluşan hataların cezai yaptırımları ile yol açtığı kayıplar önemli bir yer tutmaktadır.

Özel hastane işletmelerinde medikal muhasebe departmanının alanına giren hastane de gerçekleştirilen tüm işlemlerin analiz edilip, değerlendirilerek faturalandırma sürecine kadar takip edildiği ve bu süreçlerin tümünü kapsayan bir organizasyondur. Medikal muhasebe işlemleri hizmet alan kişinin oluşturulan protokolü üzerinden, poliklinik, cerrahi girişim ya da yatarak tedavi tüm hizmetlerini kapsayan, Ayrıca; Sisteme girişleri yapılan malzeme veya hizmetlerin doğru şekilde yapılıp, yapılmadığı, eksik veya fazla girişlerin analizinin yapıldığı, yapılan tüm işlemlerin eksiksiz bir şekilde faturalandırılmasını, hatalı işlem ya da durumların olması durumunda da düzeltilmesini sağlayan bir süreçtir.

Hizmet alan ister ÖSS ister SGK mensubu olsun faturalanma süresi yaklaşan hasta protokolleri belirlenerek, faturalandırma sürecinde eksik olduğu belirlenen evraklar (Ameliyat raporu, Tedavi ve Girişim raporu, Tetkik Sonuçları, Epikriz, Endoskopi Raporu vb. gibi) ilgili birimden talep edilerek tamamlanır. Evrakların ve işlemlerin tam ve eksiksiz olması çok büyük önem taşımaktadır.

Hizmeti sunan çalışanlar hekimler tarafından oluşturulan, hastalara ait rapor ve tetkik sonuçlarının ilgili personeller tarafından imzalatılarak hasta dosyasını eksiksiz olarak tamamlanmasını sağlamak en önemli görevlerindedir.⁶⁹

⁶⁹ İstanbul Üniversitesi Onkoloji Enstitüsü, Medikal Muhasebe Personel Görev Tanımı, 2017, <https://onkoloji.istanbul.edu.tr/content/kalite-yonetim-sistemi/gorev-tanimlari> (Erişim Tarihi: 17.11.2019).



Şekil-11 Medikal Muhasebe İş Akış Şeması⁷⁰

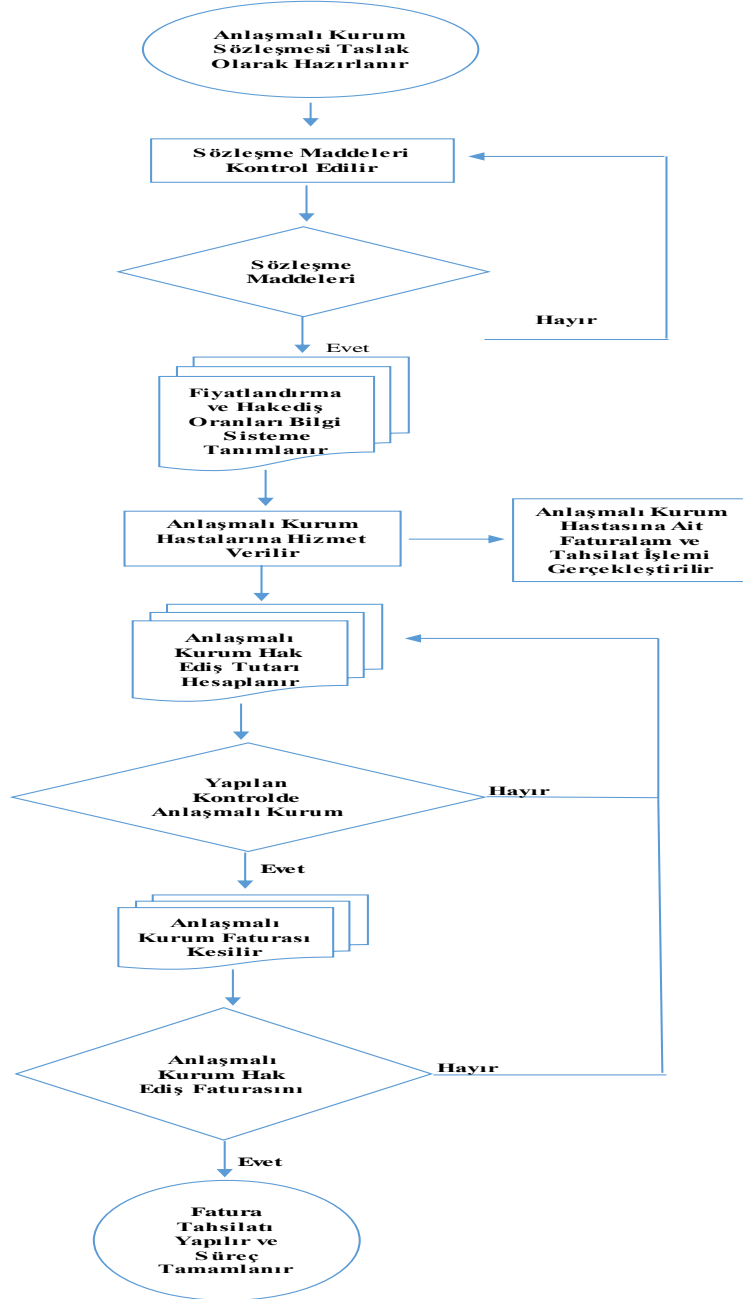
Medikal Muhasebe de genel olarak iş akış şemasını içeren birimler Şekil 11 de gösterilmiştir.

4.2. Medikal Muhasebeyi Oluşturan İş Envanterleri ve İş Süreçleri

Medikal muhasebe iş envanterleri ve iş süreçleri yoğun ve karmaşık süreçlerin toplanarak belli bir düzene sokularak faturalandırılmasıyla devam eden bir yapıdır. Bu süreçler iş akış şeması Şekil 12'deki görselde yer almaktadır.

⁷⁰ Mustafa Kördeve, Sağlık Ödemelerinde Yeni Bir Kavram: Medikal Muhasebe, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2, 2017, s. 4.

4.2.1. Anlaşmalı Kurumlar (ÖSS, Banka ve Sigortalar)



Şekil-12 Anlaşmalı Kurumlar

4.2.1.1. Sözleşmelerin Yapılması

Anlaşmalı Kurumlar birimi tarafından yapılan anlaşma madde ve koşullarına göre mutabakat sağlanarak sözleşme yapılmaktadır. Bu esaslara göre, Anlaşmalı kurumlar biriminin amacı hastaların yönlendirilerek kişilerin hastalık ya da kaza sonucu ortaya çıkan sağlık durumu ile ilgili sorunlarının ayakta ve yatarak teşhis ve tedavi edilmelerini sağlayarak kontrat imzalanan ve imzalanan kontrat ile tedavi sırasında yapılacak işlemlerle uygulama esaslarının belirlenerek ödeme şartlarının düzenlendiği kurumsal müşteriler ile kurum arasında her konudaki iletişim Anlaşmalı Kurumlar birimi tarafından sağlanmaktadır.

- Kurumlar ile anlaşmalı kurumlar arasında iş ortaklıklarını yönetmek.
- Sözleşme revizyon edilen ya da gelen taleplerde mevcut bulunan sözleşme ile gerekli olan karşılaştırmaları takip etmek, kontrolünü sağlamak ve hazırlanan raporları değerlendirmek.
- İşletmenin cirosunu arttırmaya yönelik kuruma özel yapılan özel ürün çalışmaları yapmak.
- Anlaşmalı kurum ziyaretleri gerçekleştirerek sözleşme revizyonu, mutabakat sağlanacak görüşmeler, kronik duruma gelen sorunlara çözüm bulmak için Anlaşmalı Kurum ziyaretleri yapmak.
- Analizlerin incelendiği birim tarafından hazırlanan kurum bazlı ciro raporlarını incelemek ve sonucu konusunda olumlu ya da olumsuz geri bildirimler vermek. Böylece kurumu etkileyen noktaları birim yöneticisi ile paylaşmak ve öneriler aktarmak.
- Provizyon sistemlerinin etkin şekilde kullanımlarını takip ederek hastane yöneticisine bildirerek gerekli durumda eğitim verilmesini sağlayarak birimden gelen bildirimlerin takip ve kontrolünü yapmak.
- Anlaşmalı olunan kurumlardan gelen isteklere çözüm sağlayacak yaklaşımla hızlıca dönüş yapılmasını sağlamak.
- Prosedürlerin kurumlar özelinde güncel olmasını sağlamak.
- Sigorta şirketlerinin ve anlaşmalı kurumların ödeme durumlarını takip ederek ödeme hususunda çıkan sorunların çözümü ve tahsilatlarının eksiksiz yapılmasını sağlamak
- Anlaşmalı kurumlardan gelen hasta ve müşteri şikayetlerinin hasta memnuniyet birimine aktararak ve yapılan dönüşlere istinaden verilen

yanıtların kurumlara bildirimini sağlayarak kurum yetkilisi ve Anlaşmalı Kurumlar yöneticilerinin takiplerini inceleyerek iletilecek olan yanıtların uygun olup olmadığını kontrol etmek.

- Medikal Muhasebe biriminden tahsilat sorunları iletilmesi durumunda kurumlar ile irtibat sağlayarak sürecin iyileştirilmesi için gereken görüşmeleri gerçekleştirmek.
- Kurumların Branş-hizmet bazında gelirlerini arttırmaya yönelik özel fiyat, kampanya gibi projeleri üretmek ve konu ile ilgili gerekli rapor çalışmalarını yaparak ilgili birim yöneticisinin görüş ve onayına sunmak.
- Yeni anlaşma yapılacak olan kurumları ziyaret ederek ilgili kurum tarafından istenilen talepleri kurumun genel profili, sahip olduğu mensup sayısı ortaya çıkan sonuçlara göre görüş ya da onay vermek.
- Kurumun yer aldığı sektöre göre değerlendirmeler yapmak.
- Her sene I. ve II. dönem olmak üzere işletme, sektör ve önceki döneme göre karşılaştırmalı olarak detaylı genel ciro çalışması yapmak ve incelemek.
- Verilen hizmetlerin karşılığında kesilen faturaların mutabakatını sağlayarak muhasebe hesaplarına aktarılmasını sağlamak.
- Yıllık faaliyet raporlarını, mevcut kurumlar konusunda ilgili sene içerisinde yapılan revizyonları, yeni anlaşmaları ve ciro açısından gelişim raporlarını değerlendirerek Bölüm yöneticisine sunmaktır.

4.2.1.2. Fiyatlandırma Yapılması:

Ekonomik göstergeleri ve sektörde geçerli olan fiyatlandırmaya yönelik uygulamaları (TTB, SUT vb.) takip ederek, piyasa araştırmalarına göre rekabet avantajı sağlayacak fiyatların oluşturulmasını sağlamak, Anlaşmalı Kurumlar ve sigorta şirketleri ile olan operasyonel ilişkilerinin etkin yürütülmesini desteklemek, yayınlanan raporları takip ederek, gelişim gereken alanları tespit etmek ve bu alanlar için iyileştirmeler sağlamak.

Fiyatlandırma Bölümünde yapılan işler ilaç ve sarf malzeme dışında kalan ve hastane tarafından yapılan ameliyat, paket, radyoloji, laboratuvar vs. gibi her türlü sağlık hizmetin sisteme tanımlanması ve tanımlanan hizmetlerin cari fiyatlarının, TTB, SUT ve kurum fiyatlarının belirlenmesi ve sisteme tanımlanmasıdır. Bu hizmetler ve

fiyatları sisteme tanımlandıktan sonra hekim hakediş oranları için hekim hakedişleri bölümüne bilgi verilir ve onlar tarafından gerekli oran tanımlamaları yapılmaktadır.

Anlaşmalı kurumlar birimi tarafından yeni bir kurumla anlaşma yapıldığından yapılan sözleşme ve fiyat eki fiyatlandırma birimine iletilir. İletilen bu sözleşmeye göre öncelikle kurum tanımlaması sisteme kaydedilerek yapılır. Kurum tanımı yapılırken şirket unvanı, vergi numarası, vergi dairesi, yetkili kişi gibi bilgiler kaydedilir.

Sonrasında belirlenmiş olan fiyat ekine göre gerekli tanımlamalar yapılır. Her fiyat tanımı kurumun sözleşmesinde yer alan hizmet gruplarına ve fiyat listelerine göre ayrı ayrı yapılmaktadır.

Hastanede fatura yetkilisi tarafından fatura kesilirken yapılan tanımlamaya göre fatura kesilir. Fakat öncesinde hastanın kurum bilgisine göre sigorta veya kurum tarafından provizyon onayı alınmalıdır. Alınan onaya göre; Kurum fiyatına göre fatura kesilir. Kurumun karşılığı fiyat ile anlaşmalı kurum fiyatı arasındaki fark ise hasta payıdır. Hasta payı nakit veya kredi kartı ile yapılabilmektedir. Kurum faturası kesildikten sigorta veya kurumların anlaşmalarına göre gerekli evraklar eklenerek ve hasta imzaları alınarak hastanelerin fatura kontrol yetkilileri tarafından kurumlara gönderilmektedir.

SGK lı hastalar için kurumun karşıladığı fiyatlar her hizmet için sabit olduğundan sisteme kurum payı ve hasta payı otomatik olarak yansımaktadır. Çünkü SGK lı hastalarda hastalardan sadece Devletin belirlediği yasal fark alınmaktadır. Bu fiyatlar SUT listesinde belirtilmiştir. SGK lı hastaların hasta payları peşin olarak nakit veya kredi kartıyla kesilebilmektedir.

Cari, SGK lı, özel sigortalı ya da kurumlu hastalardan alınacak olan ücretler nakit veya kredi kartı ile yapılmaktadır. Belirli bir ücretin üzerinde olan fiyatlar için kredi kartına taksit yapılamamaktadır. Hastanın ödeme gücünün olmadığı durumlarda ise hastane yönetiminin onayı ile senet düzenlenebilmektedir.

Ayrıca hastalardan alınan ücretin nakit veya kredi kartı olması fiyat konusunda herhangi bir değişikliğe sebep olmamaktadır. Yan hastalar ödemesini hem kredi kartı hem de nakit olarak yapabilmektedir. Fakat bu durum hekim hakedişini

etkileyebilmektedir. Böyle durumlarda hekime yansıyan hakediş oranında belli miktarda kesinti olabilmektedir.

Her kurumun hastaneye ödeme yapması için belirlenen bir vade gün sayısı vardır. Bu tanımlama Hastane Anlaşmalı Kurumlar birimi tarafından Fiyatlandırma birimine iletilir ve fiyatlandırma birimi tarafından sisteme tanımlanır. Fatura kesildikten sonra vade günü devreye girmektedir. Kurum tarafından o fatura vadesine kadar ödenmek zorundadır. Örneğin; Ödeme vadesi 45 gün olan bir fatura, fatura kesildikten sonra 45 gün içerisinde ödenmek zorundadır. Kurumların ödeme takibi Mali İşler bünyesindeki ödeme takip müdürlüğü tarafından yapılmaktadır. Vadesi geçen faturalar için Ödeme takip tarafından kurumlara bildirim yapılır.

Hastaneler sık yapılan ve maliyetleri yüksek olan ameliyatlar için paketler tanımlayabilmektedir. Bu süreç fiyatlandırma ekibi tarafından gerekli maliyet çalışmalarından sonra yapılır ve anlaşmalı kurumlar aracılığı ile sigorta ve diğer kurumlara bildirilir. Fakat sadece ameliyatlar için paket yapılmakta, poliklinik hizmetleri için paket yapılamamaktadır.

Hastaneler özellikle doğum ve bazı checkup paketlerinde kampanyalı paketler düzenleyebilmektedir. Bunun için zaman zaman normal fiyatların ve paketlerden daha uygun bir fiyat belirlenerek belirli bir zaman aralığında geçerli olacak şekilde gerekli duyurular yapıldıktan sonra sisteme aktif edilip kullanılmaya başlanır. Checkup panelleri ise biraz daha rutin olup Anlaşmalı kurumlar müdürlüğü bünyesindeki tarafından Checkup bölümü tarafından hazırlanır ve fiyatlandırma Bölümü tarafından sisteme tanımlanır.

4.2.1.3. Hastanede (Sahada) Hizmet Verilmesi:

Yüksek kalitede hizmet sunarak muhasebe hizmetlerinin politika, prosedür ve standartlarını oluşturarak sahada gerekli ihtiyaç ve alt yapı sağlanarak faturalandırma ve işleyişin en doğru şekilde yapılmasını sağlamaktır.

- Hizmet alan bireylere en iyi şekilde hizmet sunmak ve etik kurallar ve iş ahlakı doğrultusunda hizmet vermek.

- Sistemin güncel kalmasını sağlayarak, sistemde oluşan hataların giderilmesini sağlamak, takip etmek ve gelişimine katkı sağlamak.
- Faturalandırma ve faturaların takibini düzenli bir şekilde kontrol ederek iyileştirmeler yapmak ve sürecin doğru bir şekilde ilerlemesini sağlamak.
- Sıkça rastlanan faturalara ilişkin hataların tekrarlanmaması için çalışma ve toplantılar yaparak sonuçları hakkında birim yöneticisini bilgilendirmek.
- Hasta Hizmetleri birimi olarak poliklinikte hizmet sunmaya başlayacak olan yeni bölümler için gereken desteği sağlayarak, takibini ve planlamasını yaparak gerekli bilgilendirmeleri yapmak
- Vezne ödeme ve kasaların kontrolünü yaparak ön muhasebe birimine nakit ödemelerin teslimini sağlamak.
- Kasadaki ödeme şeklinin (nakit yada kredi kartı) kontrollerini sağlayarak doğru, tam ve eksiksiz şekilde kontrol ederek teslim etmek
- Finans Biriminden bildirilen banka havalelerini muhasebe hesabına girerek faturaların kapatılmasını sağlamak.
- Anlaşmalı olan kurumların faturalandırma işlemlerini yaparak evraklarını temin ederek fatura kontrol birimine iletmek.
- Yatarak tedavi almış olan hastaların raporlarını teslim etmek. Faturalandırmalarını yaparak doktorlara epikriz, ameliyat ve işlemlerin raporlarının yazdırılmasını sağlamak.
- Güncel duyuru ve prosedürlerin takibini yaparak faturalandırma süreçlerinde uygulamak.
- Acil servis, trafik kazası, adli vaka işlemlerindeki belgelerin fatura eki ile fatura kontrol birimine gönderimlerini sağlamaktır.

4.2.1.4. Hakediş Hesaplanması

Kurumda hizmet veren hekimler için hak ediş sistemini oluşturmak, yönetmek ve sistemin yeni şartlara uygun çalışabilmesi için gerekli organizasyon ve yapıyı kurmak. Kurum bünyesinde yayınlanan raporları takip ederek gelişim gereken alanları tespit etmek ve bu alanlar için iyileştirmeler sağlamak üzere;

- Sistemin gelişimine katkıda bulunarak hakediş sistemine yönelik üst yönetime ve ilgili birimlere öneriler sunarak, iyileştirme yapılması gereken konularda iyileştirme için taleplerde bulunmak.

- Yapılacak işlemlere yönelik olarak standartların belirlenmesine yardımcı olmak. Hekimler ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde sistem güncellemelerinin yapılmasını takip etmek.
- İlgili birimler ile bilgilendirmeye yönelik iletişimin sağlanabilmesi için gerekli tüm çalışmaları yapmak.
- Hakediş ile ilgili yapılan çalışmaları destekleyen sistem yapısını geliştirmek.
- Birimin yöneticisi tarafından yapılan iş paylaşımı doğrultusunda aktif rol almak.
- Hastanenin gereksinimlerini göz önünde bulundurarak orta ve uzun vadeli proje bazlı çalışmalar yapmak. Projenin tasarımı, planlama ve kontrol gibi aşamalarında diğer birimler ile koordinasyonu sağlayarak projenin aşama ve sonuçları hakkında üst yönetimi bilgilendirerek ve rapor sunarak kritik yapılacak noktaları bildirip önlem alınması için önerilerde bulunmak.
- Hizmet içi eğitim programları ile personelin bilgi ve tecrübesini takip ederek bilgilerin güncel kalmasını sağlamak.
- Hastane içerisinde yeni hizmet verecek olan hekimlerin oryantasyonları aracılığı ile hakediş biriminin süreçlerinin aktarılmasını sağlamak ve detaylar konusunda bilgilendirmek.
- Yeni projeler üreterek sistemin işleyişinin üst seviyeye ulaşmasına katkı sağlayacak projeler yaparak koordinasyonun doğruluğunu sağlamak.
- Standart olan profillerin sürekliliğini sağlayarak hakediş sisteminin doğru işleyiş ile ilerlemesini sağlamak
- Hekimlerin hakediş oranlarının sistemselsel olarak tüm kontrollerini yapmak.
- Talep yapılan hekim ve hizmet talepleri için gerekli olan paylaşımların oluşturulması için analizleri yapmak.
- Her ay hekimlere ödemelerin yapıldığı birim tarafından oluşturulan ödeme listelerinin kontrollerini yaparak tutarsızlık ya da yanlışlık olası durumunda gerekli tespitleri yaparak düzeltilmesini sağlamak ya da nedeni üst yönetime bildirmek.
- Yöneticilerin analiz ve kontrol yapabilmesi için detaylı raporlar hazırlayarak üst yönetime sunmaktır.

4.2.1.5. Fatura (Anlaşmalı Kurum Faturaları Kontrolü)

Vezne birimi tarafından kontrol edilmek üzere fatura kontrol birimine gönderilen faturaların takibi ve kontrolü fatura kontrol biriminde yapılmaktadır.

- Ayaktan Hasta Kabul İşleyiş sürecine göre, ayaktan hasta kabulü yapan vezne çalışanları, her günün sonunda tüm kurum faturalarını Fatura Kontrol Birimine fatura ekleriyle birlikte teslim eder. Yatarak tedavi ve Taburcu Prosedürlerine uygun olarak kabulü yapılan yatan hasta faturaları daha yüksek tutarlı ve fazla eki olması nedeni ile evrak eksikleri tamamlandıktan sonra Fatura Kontrol Birimine teslim edilir.
- Barkod okuma cihazı ile sisteme kaydedilen faturalar, fatura kontrol havuzu konumuna alınır.
- Fatura kontrol havuzuna alınan faturalar kurum bazında ayrılır. Her fatura kontrol birimindeki yetkili, kontrol ettiği kurumları esas alıp, barkod cihazı ile faturaları okutarak kendi üzerine alır ve kontrol sürecine başlar.
- Faturaların Kontrolü aşamasında ise; Faturalar, kurum anlaşma şartlarına ve prosedürlere uygunluk açısından kontrol edilir.
- Fatura üzerinde; hasta adı soyadı, kurum tarafından isteniyorsa hastanın imzası, kurum ismi, hasta payı (hasta payı bilgisi fatura üzerinde çıkmadıysa sistemden döküm alınır), fatura numarası/e-fatura numarası, toplam fatura tutarı ve fatura hizmet girişleri kontrol edilir.
- Hasta muayene formu üzerinde; hasta adı soyadı ve imzası, muayene tarihi, hekim tetkik istekleri, hekim kaşe ve imzası, şikâyet ve tanı bilgileri, istisna işlem bilgileri bulunur.
- Kurum onay formu üzerinde; onay numarası, hasta T.C. kimlik numarası, sevkli hastalar için sevkteki hasta adı soyadı ve tarih bulunur. Kurum gerekliliğine göre ibraname ya da internet dökümü, kurum provizyon formu eklenir.
- Çalışılan tetkikler varsa sonuçları ve ilgili anlaşmalı kurumun prosedüründe belirtilen ekler (kimlik belgesi, sevk belgesi, ilaç kupürleri vb.) faturaya eklenir.
- Çalışılmayan tetkik, mükerrer /hatalı hizmet girişi, provizyon numarası, tutar hatalı fatura var ise aynı gün içerisinde faturanın iptal edilmesi için vezneye

iade edilir. E-faturalar 48 saat kuralı nedeni ile Fatura Kontrol birim yöneticisi tarafından iptal edilir.

- Faturalarda eksik evrak ya da hatalı düzenleme, e-fatura sürecinde de e-red, e-iade varsa, barkod okuyucu ile okutularak sisteme fatura hatalı olarak yazılır.
- Vezne konumuna geri aktarılır ve hataları düzeltmek üzere bölüm yöneticisine teslim edilir.
- E-fatura numarası oluşmuş olan e-fatura üyesi kurumların faturaları ile diğer kurumların faturaları, eksikleri tamamlandıktan sonra bildiriye eklenir.
- İlgili kurum koduna göre yeni bildiri tanımlanır. Kontrolü tamamlanan normal ve e-faturalar kuruma gönderilmek üzere bildiriye eklenir, varsa ekindeki evraklar tamamlandıktan sonra bildiri kapatılır. Ancak; bildiride bulunan bir faturanın kapatma esnasında, e-red ve e-iadesi gelmiş ise kapatılamaz. Bu faturaların bildiriden çıkartılarak, bildirinin kapatılması sağlanır.
- Hatasız ve evrakı tamamlanmış kurum faturaları barkod okuyucu kullanılarak listelenir.
- Kurumun talebine göre, yatan ve ayaktan kurum faturaları ile provizyon türüne göre ayrı bildirimler oluşturulur.
- Kurum prosedürleri ile belirlenen kurallar dikkate alınarak, aynı bildiride olması gereken fatura adedi sınırlaması gibi, gönderilecek faturalar aynı listeye eklenerek bildiri oluşturulur.
- Sistem girişi yapılan faturaların icmal listelerini oluşturulur.
- E-fatura kontrolünde de hasta kabul yetkilisi tarafından kesilen e-faturalar mevcut süreçte olduğu gibi Fatura Kontrol Bölümü'ne aynı gün eksiksiz olarak teslim edilir. Normal ve e-faturalar Fatura Kontrol Yetkilisi tarafından barkot okuyucu ile okutularak fatura kontrol havuzuna alınır.
- Fatura kesildiği tarihten itibaren e-fatura sürecine göre, 2 gün içerisinde alınan provizyon numarası ve tutarı ile birlikte Fatura Kontrol Bölümü tarafından kontrol edilir. Kontrol edilen faturalar sistem üzerinde 'Kontrol Edildi' konumuna getirilir.
- Vezneye faturanın iadesi sürecinde; Evrak eksikliği (geçici iade) bulunan, ilgili anlaşmalı kurum prosedürlerine uygun kesilmeyen, onayla uyumlu olmayan faturalar ya da e-fatura, e-red/e-iade faturaları durumuna göre, vezneye geri verilir.

- Faturaların vezneye hataya çıkarılma işlemi sistem üzerinden yapılır. Barkod okuyucu ile ilgili fatura kaydına girilir. Fatura 'durumu değiştirilerek 'Eksik Evrak' olarak işaretlenir ve hataya verilme sebebi açıklama ile eksik evrak bilgisi olarak girilir.
- Fatura sistem konsolunda 'Fatura İade' ekranına kaydedilir ve sistem otomatik olarak faturanın konumunu 'Vezne' olarak değiştirir ve Vezneye iade edilir.
- İşlem tamamlandığında ilgili fatura tekrar fatura kontrol havuzuna gelir.
- Faturalar, fatura kontrol konsolunda; fatura durum raporu/eksik evrak seçeneği ve vezne bazında döküm alınarak 2 kopya halinde imza karşılığı, ilgili birim sorumlusuna teslim edilir.
- Kendisine fatura hatası çıkılan vezne, 2 iş günü içerisinde gerekli düzeltmeleri yaparak doğru faturayı Fatura Kontrol Birimine teslim etmekle yükümlüdür.
- E-faturanın kurum tarafından sistem üzerinden "RED" yanıtı verilmiş ve iade nedeni belirtilmiş faturalar, fatura iade ekranından hata bilgisi girilip iptal edilerek vezneye yönlendirilmektedir.
- Vezne tarafından düzeltilen fatura gerekli eksikliklerin tamamlanmasının ardından tekrar fatura kontrol birimine anlaşmalı kurumlara gönderilmek üzere teslim edilmektedir.

4.2.1.6. Tahsilat

Anlaşmalı kurumlar, spor kulüpleri ve sigorta şirketleri ile operasyonel ilişkilerin etkin yürütülmesini sağlamak tahsilat biriminin iş sürecidir.

- Anlaşmalı kurumlar, sigorta şirketleri ve spor kulüpleri anlaşma yapılan kurumların ödemelerini takip ederek ödemeler hususunda çıkan sorunların çözümlenmesi için ilgili birimlerle görüşmek ve tahsilatların eksiksiz bir şekilde yapılmasını sağlamak.
- Sunulan hizmet karşılığı kesilen faturaların mutabakatlarını sağlayarak ön muhasebe ve vezne raporları ile karşılaştırarak muhasebe hesaplarına aktarımını yapmak. Muhasebe hesaplarına girişleri yapılan tüm aktarımların kontrolünü sağlamak.
- Anlaşmalı olunan tüm kurumlar, spor kulüpleri ve sigorta şirketleri ile yapılan anlaşmaların oluşturulmasına ve ilişkilerin yürütülmesine katkı sağlamak.

- Tahsilat süreçlerine yönelik koordinasyon, planlama ve bilgilendirmeleri yaparak, ayakta ve yatarak tedavide kesilen faturaların anlaşmalı olunan kurumlara gönderimini sağlamak.
- Kurumların ve kişilerin ödenmemiş olan faturalarının takibinin yaparak, gerektiğinde hukuksal süreçlerin başlatılmasını sağlamak.
- Tahsilat süreci ve medikal muhasebe çalışmaları etkinliğinin sürekli gelişmesine katkı sağlamak.
- Ön muhasebe ve veznelere tarafından gerçekleştirilen tahsilatlara dair bilgileri ve ilgili evrakları toplayarak kontrollerinin gerçekleştirilmesini sağlamak.
- Alacakların takibi ile ilgili hizmet standartlarını, politika ve prosedürlerini oluşturmak ve birimlere gerekli bilgilendirmeyi yapmak.
- Alacaklar takibi hizmet standartlarını, tahsilat sürecinin etkin ve verimli olmasını sağlayacak şekilde oluşturmak.
- Standartlar doğrultusunda politika ve prosedürleri oluşturularak üst yönetime sunmak.
- Hizmet standartları, politika ve prosedürler ile ekibi bilgilendirmek ve bu doğrultuda çalışılmasını sağlamak.
- Hastane işletmesinde sunulan fatura edilmiş hizmetlerin tahsilatının eksiksiz yapılması için gerekli işlemleri kontrol etmek.
- Anlaşmalı kurumlar, spor kulüpleri ve sigorta şirketleri tarafından düzenlenen iade fatura veya dekontların sisteme giriş kaydını takip etmek.
- Kesilen faturaların, avansların vezne raporlarında bulunan dökümlerden kontrolünü sağlamak, ilgili muhasebe hesaplarına aktarımlarını yaparak takip etmek.
- Faturalara ilişkin sıkça rastlanan hataların tekrarlanmamasına yönelik önerileri üst yönetime iletmek.
- Ödemeleri sigorta şirketleri, spor kulüpleri ve anlaşmalı kurumlar tarafından üstlenilen hastaların, aldıkları hizmetlerin ve ödeme süreçlerinin etkinliğini ve verimliliğini inceleyerek değerlendirmek.
- Tahsilat sürecine yönelik planlamayı yaparak gerekli bilgilendirmeyi gerçekleştirmek.
- Anlaşmalı kurum, spor kulüpleri ve sigorta şirketleri ödemelerini, belirlenmiş vade ve ödeme şartlarına uygun şekilde ödemelerini takip etmek.

- Ödenmeyen, eksik ödenen veya iade edilen faturalar olması durumunda, ilgili kurum ile irtibata geçilerek ödenmemişlerin sebepleri hakkında görüşülmesini ve çözümlenmesini sağlamak veya çözümü için ilgili birimlerle görüşmek; sorunlu ödeme kayıtlarını inceleyerek gerekli noktalarda çözümlerin oluşturulmasına destek vermek.
- Vadesinde ödenmeyen faturalar için vade farkının ilgili kurumun hesabına işlenmesini sağlamak ve ödenmesini takip etmek.
- Kişi ve kurumların ödenmemiş faturalarının takibinin yapılmasını, gerektiğinde hukuksal süreçlerin başlatılmasını sağlamak.
- Hastane ve polikliniklerdeki tahsilat süreçlerinin etkinlik ve verimliliğinin izlenmesini ve gerekli bilgilendirmelerin yapılarak önlemlerin alınmasını sağlamak.
- Hastane işletmelerinde tahsilat süreçlerinin etkinliğine ve performansına yönelik alınan raporların hastanelerde kesilmiş ancak tahsilat sürecine girmeden bekleyen, iade gelen düzeltilip tekrar kesilmesi gereken faturalar vb.) incelemek ve eksik olan noktaların sebeplerini araştırmak.
- Sözleşmelerin yanlış ya da eksik tanımlanmasından kaynaklanan hataları inceleyerek gerekli önlemleri almaktır.

4.2.1.7. İtiraz ve İade Süreci:

Kurumlar tarafından eksiklik, yanlışlık nedeni ile iade süreci oluşmaktadır. Yapılan iade süreci işleyişi şu şekildedir;

- Kurumdan iade olarak gelen faturalar önce Ödeme Takip Birimine gelmektedir. Sistemden iadeye düşülen faturalar bir liste ekinde hastanedeki ilgili Fatura Kontrol Birimine gönderilir.
- Fatura Kontrol Birimi sorumlusu gelen iade faturaları kontrol ederek teslim alır.
- E-faturalar ise Medikal Muhasebe Birimi tarafından e-iade, e-red, geçici iade olarak, Fatura Kontrol Birimine gönderilmektedir. Fatura sistem üzerinde 'İade seçilir. Gelen geçici iade, e-iade, normal faturalar için, iadeye göre iade nedeni girilir. Böylece faturanın konumu Fatura Kontrol olarak değişir.
- İade sebebi sisteme girilerek (tetkik sonucunun eksik olması vb.) tamamlanarak tekrar kuruma gönderilmek üzere hazırlanır. E-fatura

sürecine dahil olan faturalar, Medikal Muhasebe birimi tarafından geçici iade seçildiğinde, fatura iptal edilmeden fatura eki tamamlanır.

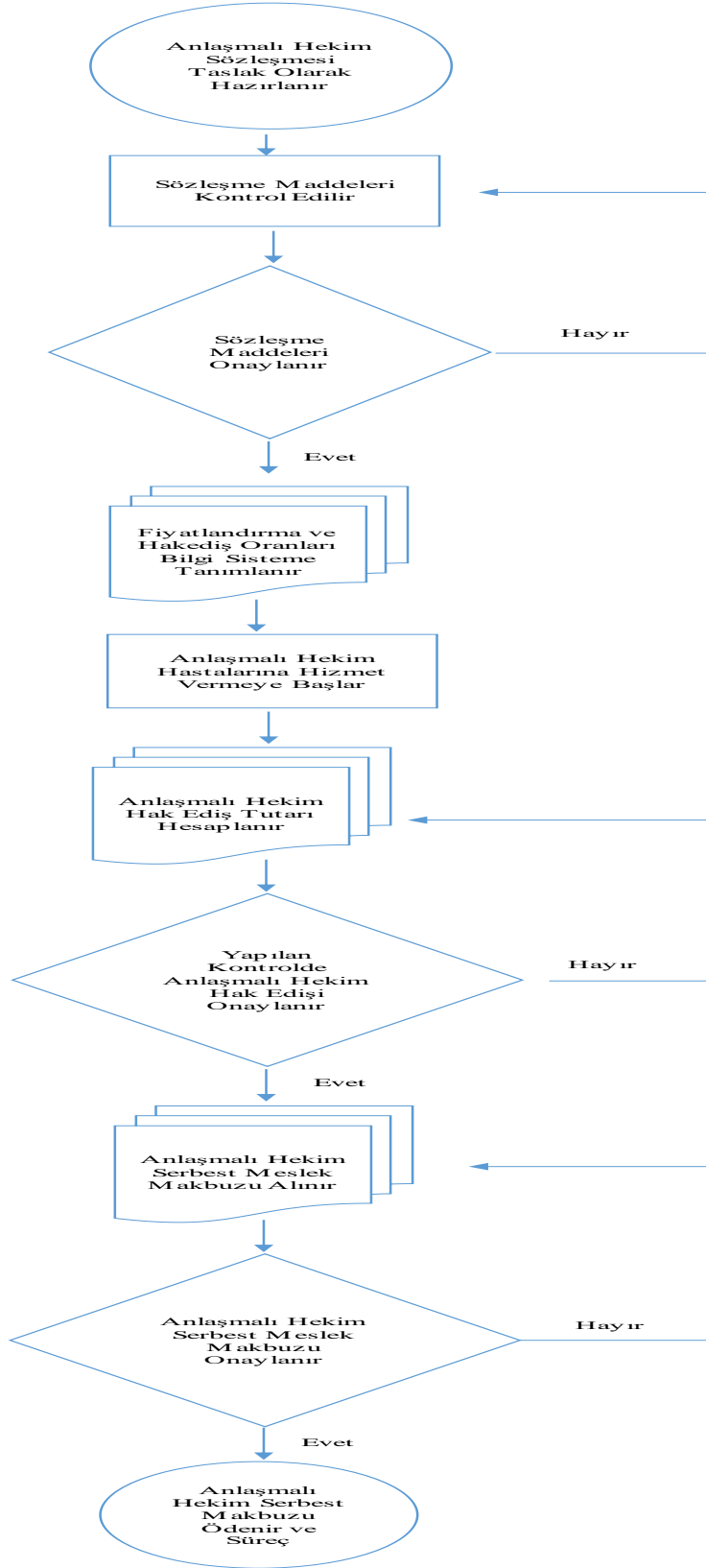
- E-red olan fatura, ERP ve hastane sisteminden 'E-Red' statüsüne gelir. E-red statüsündeki fatura bekletilmeden iptal edilmeli, red gerekçesi dikkate alınarak yeni fatura kesilmelidir.
- E-iade olan faturalar, ERP ve Hastane sisteminde 'E-İade' statüsüne gelir. Bu statüdeki faturalar da sistem tarafında bekletilmeden iptal edilip doğru fatura kesilmelidir. Örneğin; çalışılmamış tetkik, hatalı tutar vb. gerekçelerle faturanın tamamına e-iade kesilebilir.
- E-fatura kullanıcı kuruma kesilen ve GİB üzerinden kuruma gönderilen ilgili fatura tıbbi ekleri ile kuruma fiziki olarak gönderildikten sonra, kurum tarafından ekindeki evraklarda eksik tespit edilmesi sonucu ilgili evrakların tamamlanması için tarafımıza iade edilmesi; geçici iade düşülen faturalardır. Bu faturalar için iptal işlemi gerçekleştirilmez.
- Vezne birimi hatası sebebi ile gelen iade faturalar veznelerin kendisine ya da bağlı buldukları birim sorumlusuna teslim edilir.
- Faturanın iade sebebi Anlaşmalı Kurumlar Birimi ya da Satın alma, Lojistik ve Biyomedikal ise ilgili bölümle yazışmalar yapılarak ilgili birime bilgilendirme gerçekleştirilir. Gelen cevap doğrultusunda faturanın yeniden düzenlenmesi sağlanır.
- Faturanın iade sebebi girildikten sonra ilgili bölümlerle yazışma süreci başlar. Bu esnada seçilen iade sebebinin hatalı olduğu anlaşılırsa, ilk iade sebebi girişinin yapıldığı günden sonraki 10 gün içinde faturaya atanan iade sebebi değiştirilebilir. Hatalı sebep girişi yapıldığı tespit edildiğinde ilgili süre içerisinde sebep değiştirilerek doğru tanımlama sisteme girilir.
- Kurumların eksik ödeme yazısı kabul etmesi halinde eksik ödeme yapılarak tahsilat sonuçlandırılır.
- E-faturaların iadesi ve kurumlardan alınan, ERP tarafından hastane sistemine iletilen red veya tamamı iade faturalar için Hastane sisteminde mevcuttaki gibi 'İptal Fatura' süreci işletilir. Kurum tarafından tamamına düzenlenen iade faturaları Medikal Muhasebe Birimi tarafından ilgili bildirimden e-iade düşülür. İade bilgisi bildiri geri aktarılarak hastane sistemine gitmektedir.
- E-faturalar fatura kesildikten sonra 2 gün içerisinde fatura bilgisi GİB (Gelir İdare Başkanlığı) sistemine gönderilir. Dolayısıyla fatura kesiminden

itibaren 2 gün geçtikten sonra ilgili faturada iptal/değişiklik yapılamaz. Kurumlarda 'Red' veya 'E-İade' istenerek faturanın iptali sağlanır.

- Hastane sisteminde fatura 'İptal' konumuna gelir. Yönetimin alacağı karara göre yeniden faturalandırılacaksa yapılan hizmet girişi açığa düşürölür, yeniden fatura düzenlenmeyecekse yönetim kararı ile hizmet kapatılır.
- Fatura ekli evraklarından kaynaklanan iadelerde kurum iadelerini fiziksel olarak Medikal Muhasebe Birimine gönderir. ERP'de bildiriden çıkartılarak fatura iadesi düşölür ve işletmeye eksiklerin tamamlanması için yönlendirilir.
- İşlemler ve düzeltmeler tamamlandıktan sonra tahsilat olması üzere tekrar fatura ilgili kuruma gönderilir.

4.2.2. Doktor Hakedişi

Yönetim tarafından belirlenen kurallara uygun olarak hekimlerin doğru fiyatlar ile çalışması doğru hakedişi almaları için tanımlanan hizmetlerin hakedişi sistemine uygun bir yapıda uygulanması ve ödeme raporlarının hazırlanarak analizlerinin yapılmasını sağlamak Doktor Hakedişi Biriminin amacıdır.



Şekil 13 Hekim Hakedişi

4.2.2.1. Sözleşme Yapılması

Kurumda hizmet vermek üzere anlaşma belli protokol ve esaslara göre mutabakat sağlanarak sözleşme yapılmaktadır. Hekim hakedişleri birimindeki yapılan görevler aşağıda maddelenmiştir.

- Kurumda hizmet veren hekimler için hakediş sistemini oluşturmak ve geliştirmek; sisteminin doğru işleyebilmesi için tanımlamaları ve kontrolleri yapmak.
- Branş bazlı standart profilleri düzenlemek ve güncellemek.
- Hekimlerin hakediş oran tanımlarını yaparak takip etmek ve güncellemek.
- Hekimlerin çalışacakları fiyatların uygulanabilmesi için sistem tanımı yapmak.
- Hizmetlerden oluşacak hakedişlerin yöntemini sisteme entegre etmek, Hakediş verilmemesi gereken hizmetler/hizmet grupları için tanımlama yapmak.
- Yeni tanımlanan ya da tanımı revize olan hekimleri takip ederek sistemsal tanımları düzenlemek.
- Periyodik sistem düzenleme ve kontrolleri yaparak kirli dataları temizlemek.
- Hekimlerin hakedişlerine yönelik raporlama yapmak.
- İstisna uygulamaları raporlamak.
- Hekim, servis, işlem bazlı raporlar oluşturarak bölüm yöneticisi ile paylaşmak.
- Hekimlerden, yöneticilerden ve diğer birimlerden gelen destek taleplerini karşılamak.
- Sahadan iletilen sorunlara çözüm üretmek, destek vermek ve hakediş sistemi ile ilgili bilgi paylaşımında bulunmak.
- Hekimlerden gelen sorular ve sorunlara çözüm üretmek, destek vermek.
- Birimlere destek vererek hakediş sistemi ile ilgili bilgi paylaşımında bulunmak.
- Manuel işlemleri yönetmek.
- Kampanyalı ya da özellikli (örneğin cihaz ile yapılan) ürünler ile ilgili hakediş oranlarını hesaplayarak hekimlere sistemsal ya da manuel yansımaları sağlamak.

- Yansımayan ya da hatalı yansıyan, dönem sebebi ile sistemsel revize olamayacak hakediş hesaplamalarını yaparak, manuel ilave ya da kesinti yapılması için hekim ödemeleri birimine bilgi vermek.

4.2.2.2. Doktorun Sahada Hizmet Vermesi

Hekim anlaşılan saat ve gün üzerinden çalışma programına göre hastalara hizmet vermektedir. Hekimin muayene, ameliyat, istemiş olduğu tetkik ve laboratuvar hizmetleri üzerinden hakediş almaktadır.

4.2.2.3. Hakediş Hesaplanması

Hizmet verilen sağlık hizmetleri üzerinde anlaşma maddelerine göre hekimler hakediş almaktadır. Hakediş hesaplanırken anlaşma koşulları ve hizmet bedellerinin hastanın mensubu olduğu kurum ya da kurumu yok ise cari tutarlar üzerinden ve hasta payı kısmında alınan ödemenin kredi kartı ya da nakit alınması ile yapılmış sistem hesaplaması üzerinden hakediş almaktadır. Kampanyalı ya da özellikli (örneğin cihaz ile yapılan) ürünler ile ilgili hakediş oranlarını hesaplanarak hekimlere sistemsel ya da manuel yansımaları sağlanmaktadır. Yansımayan ya da hatalı yansıyan, dönem sebebi ile sistemsel revize olamayacak hakediş hesaplamalarını yaparak, manuel ilave ya da kesinti yapılması için hekim ödemelerine bilgilendirme yapılmaktadır.

Örneğin; ÖSS sigortalı bir hasta için verilen muayene hizmeti için kesilen fatura üzerinden muayene girişinde sistemden hastaneye anlaşmasına göre % olarak hakediş yansımaktadır. Örn: %40 Hastane %60 Doktor gibi.

4.2.2.4. Doktordan Fatura Alınması

Doktorun kendisine ait şirketi ve bağlı bulunduğu bir şirket var ise (örneğin; ltd. şti.) fatura kesmektedirler. Hastanelerde tercih edilen yöntem genellikle hekimin şirkete bağlı bulunmasıdır.

Herhangi bir şirkete bağlı olmayıp hizmet veren hekimler ise Serbest Meslek Makbuzu (SMM) kesmektedir. SMM kesen hekimler kestikleri makbuz üzerinden %20 stopaj ödemektedirler.

Sistemden hakediş yansıyan hekimler ise hizmet bedeli karşılığında her ay aylık olarak hizmet bedeli tutarında ödenen tutar kadar fatura kesmektedirler. Kesilen tüm faturalarda kdv %8 dir.

4.2.2.5. Ödeme

Sistemde üretilen hekim payı üzerinden hekimin belge durumuna göre sistemde üretilen hakediş tutarı net olarak hekime bedel ödenmektedir.

Bunun karşılığında hekimde fatura kesmektedir.

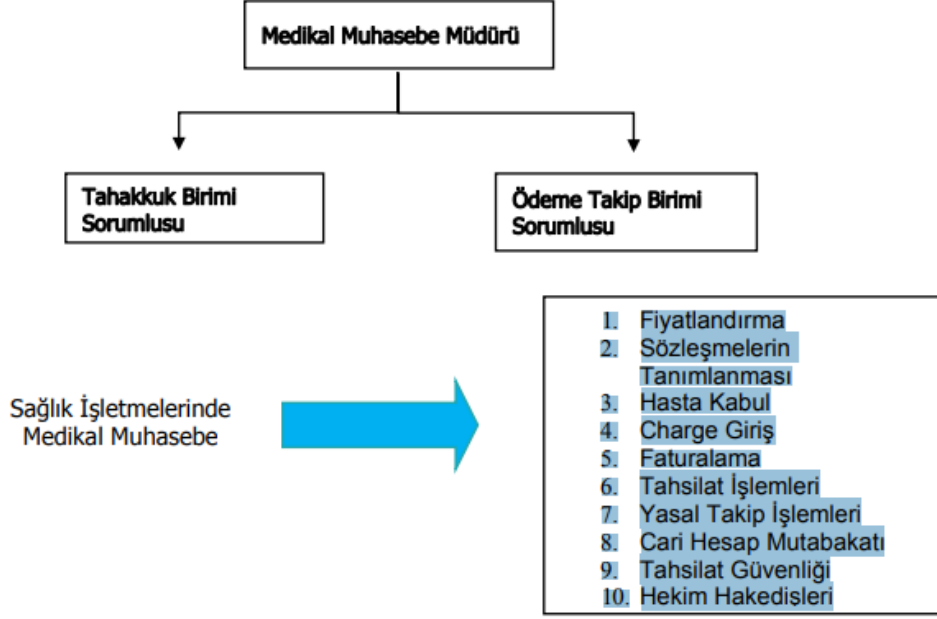
4.2.2.6. İtiraz ve Düzeltme

Sistemde kesilmiş faturada hatalı fatura kesilmesi, yanlış hizmet girilmesi, faturanın hatalı düzenlenmesi, özel sigortalı faturalarda ise anlaşma koşulları dışında faturalandırma yapılması, sistemsal hata oluşması gibi nedenlerle itiraz söz konusu olabilmektedir. Bu durumda hata kaynağı araştırılarak düzeltilerek fatura yeniden düzenlenerek ve probleme neden olan kaynak düzeltilerek itiraza konu olan işlem sonlandırılmaktadır.

4.3. Medikal Muhasebe Uygulamalarına İlişkin Muhasebe Kayıt Örneklerinin Belirlenmesi

Sağlık işletmelerinde, gerçekleştirilen tüm işlemler için faturalandırılma ve hasta hesabına kaydedilme yükümlülüğü bulunmaktadır. Muhasebe birimleri aşağıdaki şekildedir.

- Mali İşler Direktörlüğü
- Muhasebe Müdürlüğü
- Gider Yönetimi Birimi.
- Finansman Müdürlüğü
- Hekim Ödemeleri Müdürlüğü
- Ticari Ödemeler Müdürlüğü
- Medikal Muhasebe (Tahsilat) Müdürlüğü
- Denetim ve Raporlama Müdürlüğü
- Hukuk



Şekil-14 Medikal Muhasebe Organizasyon Şeması

Şekil-14’de yer alan birimler medikal muhasebe departmanlarının tümünü oluşturmaktadır. İlgili birimlerin görev tanımlarına göre işleyiş ve süreçler yönetilmektedir.

Hasta profillerine ve işlemlerin prosedürlerine göre tüm medikal muhasebe süreci yapılmaktadır. Bu profiller;

- Kurumsuz Hasta
- Özel Sigorta Hastaları
- Özel Kurum Hastaları
- Kamu Hastaları
- Uluslararası Hasta Transfer Merkezi Hastaları
- Spor Kulüpleri

4.3.1. Fatura

Satılan emtia (mal, eşya) veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari belge, mali değerdir. (V.U.K m.229).⁷¹

VUK 'a (Vergi Usül Kanunu) göre aynı ay içerisinde olmak koşulu ile mal ve hizmetin tesliminden itibaren en geç 7 gün içinde düzenlenmelidir.

Faturanın muhasebe sistemi içerisindeki önemi kanun koyucunun faturaya yüklemiş olduğu özelliklerden kaynaklanmaktadır. Bu durumda bu işlemlerin başında fatura veya fatura yerine geçecek diğer belgelerin kullanımının zorunlu yapılması gerekmektedir. Vergi mevzuatın da ve Ticaret Hukukunda da kişi ya da kurumlar arasında gerçekleştirilen tüm alım-satım, ya da hizmet alma gibi tüm ticari işlemlerde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Faturanın vergilendirme usul ve amaçlarına göre uygun olarak vergiye konu olacak matrahın hesaplanmasında gerekli defter kayıtlarını belgelendirmeye yaraması ve ticari faaliyetlerdeki tarafların tamamını ilgilendirmesi de faturayı muhasebe sistemi içerisinde önemli kılmaktadır.⁷²

Faturaların Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre 5 yıl, Türk Ticaret Kanunu'na göre 10 yıl saklanması zorunluluğu vardır. Türk Ticaret Kanunu'nun "Saklama Müddeti" başlıklı 68. maddesine göre mükellefler kullandıkları defter ve belgeleri on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar.⁷³

4.3.2. Fatura Türleri

4.3.2.1. Açık Fatura

Açık Fatura Matbu olarak çıktısı alınan faturalar anlamına gelmektedir. İşletmenin bedelini ileri bir tarihte tahsil edeceğini göstermek için faturanın üst

⁷¹ Selçuk Gülten, *Adım Adım E-fatura ve E-Defter Uygulamaları*, Ankara SMMM ODASI Yayınları, Ankara, 2015, s. 11.

⁷² Cihan Bayraktar ve Murat Yıldırım, "E-Belge Sistemleri Üzerine Davranışsal Tutum ve Kullanım Niyetlerinin İncelenmesi", *Karabük İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği, Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 75, 2017, s. 99.

⁷³ Memiş Kürk, "Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları", *Mali Çözüm Dergisi* Sayı:98, 2010, s. 176.

tarafının kaşelenip imzalandığı matbu olarak çıktısı alınan faturalardır. Örnek olarak; Sözleşmeli olunan kurum faturaları verilebilir.

4.3.2.2. E-Fatura Olarak Düzenlenen Faturalar

İşletmenin, fatura bedelini ileri bir tarihte tahsil edecek olup ilgili faturanın elektronik ortamda kuruma gönderildi/iletildiği A4 kâğıda çıktısı alınan faturalardır.⁷⁴

İşletmenin müşterilerine verilecek veya tedarikçilerden alınacak faturaların e-fatura üyelik kontrolünün yapılarak GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı) üzerinden iletilmesi alınması bu sayede mevzuatın gerekliliklerinin yerine getirilmesi için kağıda basılı olan faturanın karşılığı bilgileri içeren, belli bir formatta standart hale getirilmiş, değiştirilemez bir şekilde mühürlenmiş, elektronik belgedir.

Anlaşmalı kurumlar için kesilen faturalar için, fatura kesilirken, ilgili sigorta ya da kurumdan onay sonrası alınan provizyon numarası kaydedilmelidir. Provizyonun sözlü alınması durumunda onay veren kişinin adı kaydedilmektedir. Girilen provizyon numarası sonrasında fatura bilgileri A4 kâğıdı üzerine basılmaktadır.

Açık fatura edilen tüm faturalar her gün ilgili vezne çalışanı tarafından kasanın kapatılması sonrasında faturaların kontrol edildiği birime teslim edilmektedir. Fatura kontrol birimi tarafından incelemesi sonrası, evrakı tamamlanan faturalar, ilgili kuruma gönderilmek üzere icmal oluşturularak bildirilere eklenmektedir. Medikal muhasebe departmanına tüm işletmelerden gelen faturalar eklenerek ve yapılan bildirimleri kontrol ederek, anlaşmalı olan kurumlara gönderimini yaparak teslim etmektedir. Sistem girişleri yapılarak bildiri teslim tarihleri girilerek anlaşmalı kurumun ödeme vadesi oluşturulur. Medikal Muhasebe Müdürlüğü, Ödeme Takip Birimi tarafından fatura tahsil edilir. Yapılan tahsilat sisteme giriş yapılarak fatura ödendi durumuna getirilir.

⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı E-Fatura <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkinda.html>, (Erişim Tarihi: 30.10.2019).

4.3.2.3. Kapalı Fatura

Mal veya hizmet alan kişinin mal veya hizmet bedelini, faturanın düzenlendiği aynı anda ödemesi durumunda düzenlenen faturalara kapalı fatura adı verilmektedir.⁷⁵

Kapalı faturalar gün sonunda kasa kapatılıp son kontrolü yapıldıktan sonra ilgili birime Ana vezne birimine iletilmektedir. Ana vezne birimi tarafından kontrolleri tamamlandıktan sonra kapalı faturalar Medikal Muhasebe Birimine iletilmektedir.

4.3.3. Medikal Muhasebe İade Sürecinde, Hasta İadeleri

Hatalı faturalandırma, hasta şikâyeti, hastanın kurumunun ödenen tutarı karşılması vs. gibi nedenlerle hizmet sunan birimden gelen talep doğrultusunda hizmet alan kişinin yaptığı ödemeler tamamen veya kısmen geri iade edil. Bu talep ilgili departmana mail olarak iletilmelidir. Mailde iadeye konu olan fatura veya avans makbuz numarası, hasta protokol numarası, tarih bilgisi, iade nedeni, iade edilecek hesap bilgisi ve iade tutarı net olarak yazılarak işlem hasta hizmetleri yöneticisinin onayına sunulur. İade tutarının yüksek olduğu durumlarda ise hastane yöneticisi tarafından onay verilir.

İade işlemi hastaların kartına veya iban numarasına yapılabileceği gibi nakit olarak da yapılabilir. Burada dikkat edilecek husus iadesi istenen ödemenin ne şekilde hangi ödeme yöntemi ile alındığıdır. Eğer kredi kartı olarak ödeme alınmışsa kredi kartına, nakit veya havale olarak alındıysa aynen nakit veya havale olarak iade edilmelidir. Ödeme alınan karttan farklı bir kredi kartına veya bir başkasının kartına iade çıkılamaz. Parakartlarda iadenin hesaba geçmesi uzun sürebildiğinden bu tür bir kartla alınan ödemelerin iadeleri havale olarak iban numarasına yapılmaktadır. Kart sahibinin ödediği kartı iptal ettirmesi durumunda eğer aynı bankaya ait başka bir kart çıkardıysa bu karta, çıkarmadıysa iban numarasına iade edilmektedir.

⁷⁵ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı Megep (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), **Muhasebe ve Finansman Fatura ve İrsaliye**, Ankara, 2017, s. 5.

İadesi istenen kapalı fatura iptal edildiğinde sistemde bir avans oluşur. Bu avans işletmenin muhasebe sisteminden iade olarak çıkmaktadır. Muhasebe sistemi hastanelerin kullandığı, hastalara girdikleri tüm kayıtları gösteren bir programdır. Sistemden iade çıkmadığı durumlarda aslında iade edilmesi gereken bu avansa sonraki tarihlerde başka bir yetkili tarafından tekrar fatura kesilebilir. Bu durumda aynı ödemenin hem iadesi hem de faturalandırılması gibi mükerrer bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu durumu önlemek amacıyla mutlaka sistemden iade çıkılmalıdır. İade edilecek tutar 43,15 TL olduğundan sistemde bu tutar kadar iade çıkmaktadır.

Nakit iadelerde aynı gün hastane muhasebe sisteminden iadesi yapılarak tutar hastaya ana vezne birimi tarafından nakit verilir ve işlem tamamlanır. Ancak örnekteki gibi kredi kartı iadelerinde daha farklı bir süreç izlenmektedir. Bu işlemde sadece ekrandan iade yapılmış olup henüz hastaya fiili bir tutar iade edilmemiştir. Yukarıdaki gibi onay alınıp hastane muhasebe sisteminden ekran iadesi gerçekleştiğinde bankaya işlemin yapılması için medikal muhasebe departmanı tarafından talimat gönderilir. Talimattan sonraki gün veya en fazla 3 iş günü içerisinde tutar hesaptan çıkarak kart sahibinin hesabına geçmektedir.

Ekran iadesi yapılan işlem herhangi bir bankaya ait olabilir. Ana vezne birimi tarafından günlük olarak tüm bankaların muhasebe ve günsonu toplamı karşılaştırılır. İşlem toplamı hastane muhasebe sistemine girilen faturaları ve avansları, günsonu toplamı ise bu işlemlerin karşılığında gerçekte alınan kart ödemelerinin toplamını gösterir. Muhasebe sistemi tutarı iadesi yapılmış gibi banka toplamından otomatik olarak düşer. Ancak gerçek bir iade yapılmadığından bu bankanın günsonu toplamı sabit kalır. Bu durumda muhasebe ve günsonu arasında bir fark oluşur. Bu farkın muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

Borç	Alacak	
-----	-----	
108.00. 43,15 TL		K.K. İADESİ
	397.00. 43,15 TL	K.K. İADESİ

Şekil-15 Muhasebe Fark Kaydı Görseli

Ana Hesap: 108 Hazır Değerler Hesabı Kredi Kartı

Ana Hesap: 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı

İlgili banka hesabına (108.01.002) borç verilerek karşılığında kasa fazlalıkları hesabı (397.01.001) alacak çalıştırılmıştır. Sistem de hastane tarafından yapılan tüm işlemler kullanılan ERP (Kurumsal Kaynak Planlama Sistemi) sistemine günlük olarak aktarılır. Bu örnekte aktarım sonrasında sistem kayıtları aynen ERP 'ye gelmiş olup yapılan iade işlemi kadar bankada bir fark oluşmaktadır ve bu farkın kapatılması için ERP sisteminde yukarıdaki kayıt yapılmıştır. Bu kayıt sonrasında banka hesabı tutmuş olur ancak bu seferde kasa fazlalıkları hesabında bir fark oluşur. Fark işlemin banka tarafından iadesi yapılana kadar bu hesapta bekler.

Finans birimi tarafından banka iadesinin yapıldığı bilgisi verildiğinde aşağıdaki kayıt yapılarak hesap borç çalıştırılıp kapatılır.

Borç		Alacak
-----	/	-----
397. 43,15 TL		
		102. 42,29 TL
		653. 0,86 TL

Şekil-16 Muhasebe Hesap Kapatma Görseli

Ana Hesap: 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı

Ana Hesap: 102 Bankalar Hesabı

Alt Hesap: 653 Komisyon Giderleri Hesabı

Bu örnekte işlemin 397.01.001 muavinine yansımaları aşağıdaki şekildedir. Muhasebe sisteminde ekran iadesi yapıldığı tarihte kayıt açılmış, iadenin banka hesabından çıktığı tarihte ise kayıt kapatılmıştır.

4.3.3.1. Açık ve Fazlalıkların Muhasebe Kayıtları

Hasta kabul işlemi yapan yetkililer kapalı fatura kesimi veya avans alımı esnasında sisteme girmiş oldukları tutarın karşılığını nakit, kart, havale gibi ödeme yöntemleri aracılığıyla tahsil ederler. Çeşitli sebeplerden dolayı tutarı fazla veya eksik almaları durumunda işlemle ilgili muhasebe kaydı yapılır.

Örnek olarak; Kapalı fatura tutarı 762,60 TL ancak karşılığında kredi kartıyla alınan tutar 726,60 TL olup bu durumda fatura girişi yapılan muhasebe sistemi ile kart çekimlerini gösteren günsonu toplamı arasında bir fark oluşacaktır.

Yukarıda ana vezne biriminin günlük olarak tüm bankaların muhasebe sistemi ve günsonu toplamını karşılaştırdığı belirtilmişti. Ana vezne ve günsonu toplamını kontrol ettikten sonra günlük olarak hazırladığı tabloda bu işlemi tespit ederek bunu eksik çekim olarak belirtilmektedir. Düzenlenen fatura sistemine kayıtlarının, Erp (Kurumsal Kaynak Planlama/Enterprise Resource Planning) ye aktarımında da aynen gelecek ve ilgili banka hesabı muavininin borcunda aşağıdaki şekilde görülecektir. Ancak fatura için alınan asıl ödeme tutarı bu kadar olmayıp arada 36,00 TL fark bulunmaktadır. Bu fark vezne görevlisine açık olarak yansıtılmaktadır. Muhasebe kayıtlarında muavin defterine borç kısmına 762,60 tl yansımaktadır.

Borç	Alacak
-----	-----
	108. 36,00 TL
197. 36,00 TL	

Şekil-17 Banka Muavini Alacak Kaydı Örneği

Ana Hesap: 108 Hazır Değerler Hesabı Kredi Kartı

Ana Hesap: 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı

Muhasebe kaydında ilgili banka hesabı ve 197.01.001 hesabı çalıştırılmış, bu kayıt sonrasında yanlış çekim nedeniyle oluşan fark banka muavinine alacak verilerek

kapatılmış olur. Aynı hesabın borç ve alacak olarak karşılıklı çalışması sonucunda bakiye alınan asıl ödeme tutarıyla aynı duruma gelmiştir.

108.01.002 hesabına bu tutar kadar alacak girilerek, Banka muavini bu şekilde kapanır. Ancak bu sefer de 197 kasa açıkları hesabında 36,00 TL bir kayıt oluşmuş olur. 197 hesabı bu örnekte olduğu gibi vezne görevlilerinin açıklarının takip edildiği bir hesaptır. Bu hesaba girilen kayıtlar veznelere derhal maaş kesintisi olarak yansımaz. Personele açığın kapatılması için belli bir süre verilir. Açığın kapanışı ödemeyi yapan kişiden eksik ödemenin tahsil edilmesi veya faturanın iptal edilip yeniden düzenlenmesiyle gerçekleşebilir. Ödeme alındığında yapılan ödeme tipine göre ilgili hesaba borç kaydı girilir, 197 hesabında bekleyen karşılığı ise alacak çalıştırılarak kapatılmış olur.

Fazla alınan ödemeler de aynı mantıkla çalışır. Ödeme tipi ne olarak alındıysa bu hesaba borç verilerek karşılığında 397.01.001 no'lu hesaba alacak kaydı girilir.

Aşağıdaki örnekte fazla alınan ödemelerin muhasebe kaydı yapılmıştır. Burada farklı kişilerden yapılan 3 adet fazla çekim mevcut olup her biri için aynı hesaba kayıtlar girilmiştir.

Borç		Alacak
-----	/	-----
108. 239,46 TL		
		397. 239,46 TL
108. 42,50 TL		
		397. 42,50 TL
108. 29,18 TL		
		397. 29,18 TL

Şekil-18 Fazla Çekim Yapılmış Kredi Kartı Muhasebe Kaydı Örneği

Ana Hesap: 108 Hazır Değerler Hesabı Kredi Kartı

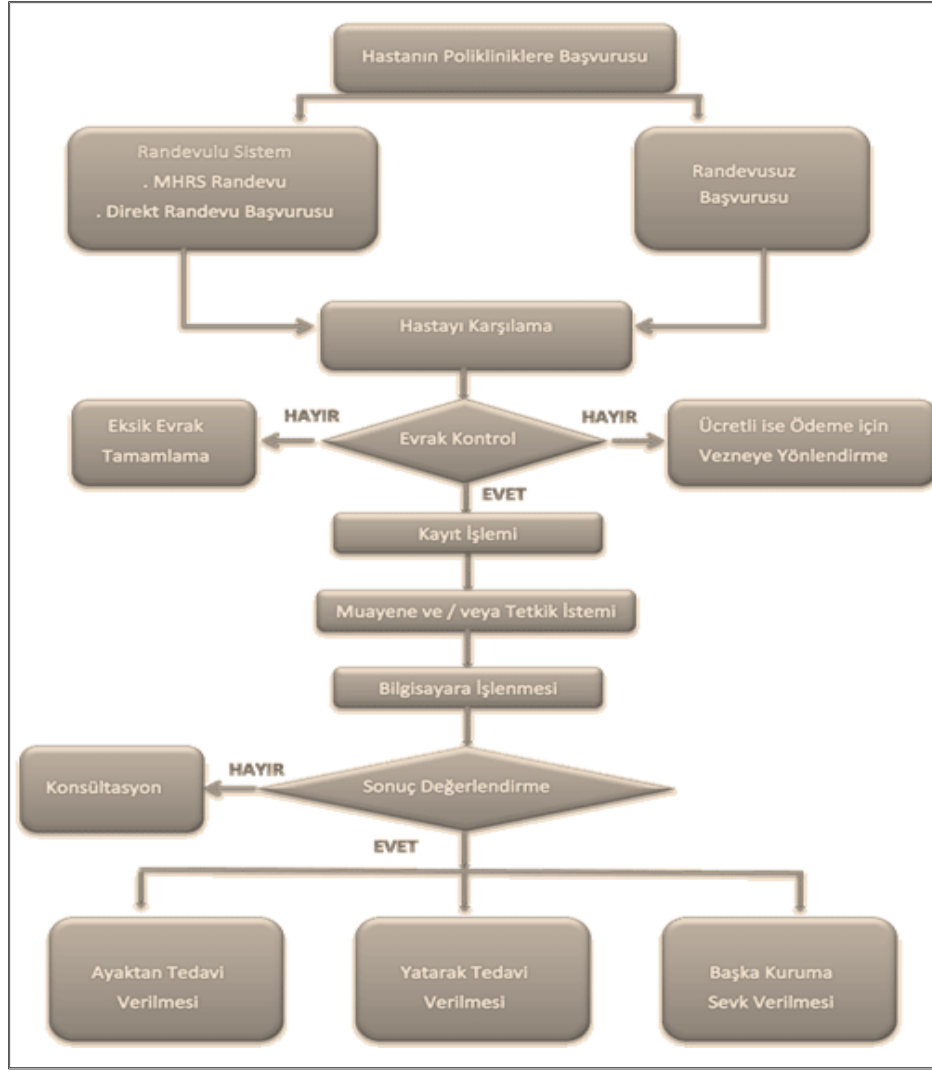
Ana Hesap: 397 Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı

Eksik çekimlerde olduğu gibi fazla çekimler de ana veznenin kontrollerinde fark olarak görünür. Alınan bedel düzenlenen fatura tutarından fazla olduğundan günsonlarına yansıyan ve dolayısıyla banka hesabına geçen tutar da muhasebe sisteminde görünenden daha fazla bir tutardır. Bu durumda ödeme alınan hesabın fazla çekim kadar borç çalıştırılması gerekir. Aynı hesaptaki iki borç kaydının toplamı bankaya geçen asıl tutarı vermiş ve fark kapatılmış olur.

Fazla ödeme alınan kişi, vezne yetkilisi tarafından durumdan haberdar edilerek kendisine kesilecek faturalarda bu tutarın kullanılmasını isteyebilmekte, bu durumda tutar hasta avansına alınmakta veya kendisine iade edilmesini talep edebilmektedir.

4.3.4. Medikal Muhasebe Poliklinik ve Acil Servis, Yatarak Tedavi Hasta Kabul Süreçleri

Medikal muhasebe işlemleri, Acil servis, Poliklinik veya Yatarak Tedavi, Hasta Kabul süreçlerinde hassasiyetle uygulanması gereken çoklu iş süreçlerinden bir araya gelmektedir.



Şekil-19 Hasta Kabul İşlemi Genel Süreci⁷⁶

Ayaktan hasta kabul başvurularında yapılan tüm işlemlerin, özel sağlık hizmeti veren işletmeler için günlük azami muayene sınırı acil servis/polikliniğe yapılan başvurular haricinde, sağlık hizmeti veren işletmenin sözleşmelerinde yer alan kapsamın hastanede çalışan tüm hekimlerin gün içerisindeki çalışma saatinin 6 ile çarpılması sonucunda bulunmaktadır. Her doktor için muayene sayısı günlük her koşulda 60'ı geçmemelidir. Acil servis/polikliniğine yapılan başvurular için ise hizmet veren özel hastane işletmesi acil servis hekimi için günlük yaptığı muayene 90'ı geçmemektedir. Sağlık Bakanlığının "Yataklı Sağlık Tesislerinde Acil Servis Hizmetlerinin Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ" e göre triyaj

⁷⁶ <http://83122,acil-sag-hiz-bsk-is-akislari-birimlerrar.rar> (Erişim Tarihi: 26.11.2019).

uygulanmasında Kırmızı alan tarifine giren acil servis/polikliniğine başvurular olması halinde günlük muayene sayısı 90'ı geçebilir, Ancak; bu durum dahil günlük toplam sayı hiçbir şekilde 100'ü geçemez. Özel sağlık hizmet sunucularında SUT eki EK-2/B Listesindeki 700610 kodlu "Transözefajiyal ekokardiyografi" ve 700611 kodlu "Transözefajiyal ekokardiyografi, çocuk" işlemlerinin yapılması durumunda her bir işlem için muayene sayısından bir muayene sayısı düşülerek yeni günlük muayene sayısı hesaplanır. Özel sağlık hizmeti sunucuları her bir hekim için ayrı ayrı olmak üzere bu sınırlarda muayene fatura edebilir. Bu sınırlar aşıldıktan sonra kabul edilen hastalar için yapılan işlemler Kuruma faturalandırılmaz.⁷⁷

Ayakta tedavi, Yatarak tedavi ve Acil servis süreçlerinde yapılan işleyiş aşağıdaki şekilde yürütülmektedir. Bu süreçler;

- Adli Vaka, İş Kazası ve Trafik Kazası işlemlerinde kurum evraklarının takipleri ve kontrollerini sağlamak.
- Provizyon (onay) süreçlerinin kontrolünü ve takibini sağlamak,
- Müdahale işlemi yapılan hastaların sistem girişlerini ve hastaların evraklarının takip ve kontrolünü yapmak, gününbirlik tedavi gören hastaların işlemlerini kontrol ve takibini yapmak, eksik evrak doktor kaşe ve imza alınacak evrakların kontrollerini yapmak,
- Güncel olarak, Mevzuat ve sözleşmelerde olan değişikliklerin birim sorumlusu ve çalışan birim personelleri ile paylaşmak,
- ÖSS ya da diğer kurum mensubu tüm hastaların provizyon ve onay süreçlerini kontrol etmek,
- Faturalandırmalarını yaparak, muayene, laboratuvar, radyoloji, yapılan tüm tetkiklerin ve diğer hizmet kayıtlarının eksiksiz olarak yapılıp yapılmadığını kontrol ve analiz etmek,

⁷⁷ Resmi Gazete, **Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**, Sayı: 29071, 2014, **MADDE 4-**
MADDE 4- Aynı Tebliğin 2.2.1.B-1 numaralı alt maddesinin onikinci fıkrasının ikinci cümlesinde yer alan "geçemez" ibaresinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir.
"Acil servis/polikliniğine başvurularda ise özel sağlık hizmeti sunucularında bir acil servis doktoru için günlük muayene sayısı 90'ı geçemez. Sağlık Bakanlığının "Yataklı Sağlık Tesislerinde Acil Servis Hizmetlerinin Uygulama Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ" e göre triyaj uygulamasında Kırmızı alan tarifine giren acil servis/polikliniğine başvurular olması halinde günlük muayene sayısı 90'ı geçebilir, ancak bu durum dahil günlük toplam sayı hiçbir şekilde 100'ü geçemez."

- Hastalara yapılmış olan; Laboratuvar, Radyoloji, Patoloji ve diğer ileri tetkik sonuçlarının takiplerini yaparak sonuçların ve evrakların onay sürecini takip etmek,
- Rapor yazılan özellikli tedavilerde, tüm tedavilerin evraklarının takipleri (FTR, ESWT, ESWL. Endoskopi, Kolonoskopi gibi.), ve kurumlara gönderilecek evrak gönderimlerini eksiksiz yapmak,
- Kuruma gönderilen belli nedenlerle geri dönen veya hatalı olarak faturalandırılmış ya da gönderilmiş faturaların takibini ve düzeltmelerini yapmak. Tekrar gönderimini sağlamak olarak sıralayabiliriz.

4.3.5. Medikal Muhasebe Hasta Katılım Payı, Kurum Payı Faturalandırma Süreçleri

Özel hastane işletmelerinde yapılan tüm işlemler belirli muhasebe işlemleri ile belirlenen hüküm ve yönetmelikler çerçevesinde gerçekleştirilir. Bu süreçler için sistem tanımlamalarına göre işleyiş ve prosedürler gerçekleştirilmektedir.

Hizmet sunan işletmenin vermiş olduğu hizmet karşılığında aldığı hizmet için hastanın mensubu olduğu kurum ya da sigorta esaslarına göre katılım payı alınarak faturalandırma yapılmaktadır.

Hasta Kayıt işlemi hastanın sağlık kuruluşu içerisindeki işlemlerinin ilk adımıdır. Hastanın almış olduğu sağlık hizmeti hastanın tüm bilgilerinin sistem üzerinde kaydedilmesi ile başlar. Burada temel amaç; hastayı en kısa sürede doğru hizmete yönlendirebilmektir. Müracaat eden hastaya ait olan kimlik bilgileri, iletişim bilgileri ve diğer tüm işlem ve hizmetlerin verileri kaydedilerek, girilen her bilgi sistemde saklanmaktadır. (Genel Sağlık Sigortası) / Medula (provizyon alma, hak sahipliği ve faturalama) işlemlerinin kaydedilmesi, kayıtların kontrolü, web servisleriyle resmi ve özel sigortalı hastalar için online provizyon ve online Mernis sorgulama ve doğrulama işlemleri gerçekleştirilebilir.

İşlemler SGK prosedürlerine göre yapıldığı durumda, hastanın sigorta kabul işlemi yapılarak SGK sisteminden GSS onayı alınarak işlemler yapılmaktadır. Hasta kabul işlemi gerçekleştirildikten sonra faturalandırma için sistemde anlaşmalı prosedürlere göre otomatik yansıyan hasta katılım payları fatura edilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus hastanın aktif sigortasının olup olmadığıdır. Ayrıca çalışan ya da emekli statüsü dikkate alınmalıdır. Hasta emekli olduğu durumda SGK

katılım payı olan 15 TL alınmamakta, çalışan olması durumunda ise bu tutar hastadan talep edilmektedir. Bu işlemler yapıldıktan sonra sistem üzerinde Sosyal güvenlik bilgileri ve ücretli hastaların ödeme bilgileri sağlık dosyalarında anında görüntülenebilir. Hastanın finansal bilgileri, Faturalama ve Muhasebe işlemleri otomatik olarak kaydedilmektedir. Medula gönderimi yapıldıktan sonra sistem onayı sonrasında işlemler SGK sistemine de iletilmekte herhangi bir yanlışlık yapılması durumunda da sistemden hata dönüşü olmaktadır. Eksik ya da yanlış yapılan işlem bu süreç sonrasında ilgili birim kontrolörü tarafında hasta kabul birimine düzeltiltilerek ve istenen gerekli evraklar eklenerek sistemden onaylanması sağlanmaktadır.⁷⁸

ÖSS prosedürlerine göre yapılan işlemlerde ise alınmış olan özel sağlık sigorta poliçe esaslarına göre işlemler yapılmaktadır. Bu işlemler için hastanın almış olduğu hizmet için, poliçe detayında yer alan esaslara göre online ya da sözlü olarak provizyon(onay), alınmaktadır. Verilen onay doğrultusunda faturalandırılma gerçekleştirilmekte ve mensubu olunan kuruma gönderilmek üzere rapor ve evraklar tamamlanarak ilgili birimlere iletilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken süreç ise işlemlerin onay doğrultusunda doğru ve tam ve eksiksiz faturalandırma ve işlem yapılmasıdır. İşlemlerin eksik ya da hatalı yapılması durumunda anlaşmalı olan kurumun iade olarak faturayı göndermesi ve bu durumun finansal açıdan zaman kaybına neden olmasına yol açmaktadır. Bu durumda kontrolün çok iyi bir şekilde yapılarak işlemlerin usulünce yapılması her durumda çok büyük önem taşımaktadır.

Özel hastane işletmelerinde yapılan tüm işlemler için hastaların evraklarını isteme ve talep etme hakları bulunması nedeni ile; Özel hastaneler yönetmeliği Resmi Gazete: 27.03.2002 sayılı yayınlanan hükümlerine göre,

Madde 51- (Değişik birinci fıkra: RG-21/3/2014-28948) Özel hastanelerde ayakta veya yatarak tedavi edilen bütün hastalar için ilgili mevzuatına göre satış fişi veya fatura düzenlenmesi zorunludur. Satış fişi veya fatura ekinde hastaya sunulan sağlık hizmetinin ayrıntılı dökümünü ve birim fiyatlarını gösteren belge düzenlenir.

⁷⁸ Tedavi Katılım Payının Uygulanması Hakkında Tebliğ, 2009, Sayı: 27353 Sıra no:12 <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918-14.htm>, (Erişim Tarihi: 3.11.2019).

(Mülga ikinci fıkra: RG-13/04/2003-25078)

Özel hastanelerde kullanılan ilaç ve tıbbî malzemeler ile ayrıca verilen içecek, gazete, kitap, telefon konuşması ve benzeri ihtiyaçlar için alınacak ücret, piyasa rayiç bedellerinin üzerinde olamaz.

Hastalara verilecek belgeler;

Madde 52- Özel hastaneler, hastalar tarafından istenildiğinde, aşağıda belirtilen belgeleri ücretsiz olarak vermek zorundadırlar:

a) Özel hastanede kullanılıp bedeli hastadan alınan ilaç ve sarf malzemesinin tür ve miktarlarını gösteren liste,

b) **(Değişik: RG-22/3/2017-30015)** Adli vakalara ilişkin olanların asılları verilmemek kaydıyla, özel hastanede veya dışarıda yapılan ve bedeli hasta tarafından ödenen her türlü tetkik, tahlil ve görüntüleme sonuçları,

c) Dışarıdan satın alınan ilaç ve malzemenin reçeteleri,

d) Hastaların klinik ve laboratuvar bulguları, hastalığın teşhisi, seyri, yapılan incelemeler ile tedavi ve sonucuna ilişkin tedaviyi yapan tabip tarafından düzenlenecek çıkış özeti şeklinde yapılmalıdır⁷⁹.

4.3.6. ÖSS (Özel Sağlık Sigortası), SGK (Sosyal güvenlik Kurumu) Hasta Katılım Payı Alınması

ÖSS gönüllülük esasına dayalı bir sigortadır. Bireyin kendisi adına kendisi tarafından ya da işvereni tarafından özel olarak prim ödenerek yapılan sigortalar olarak tanımlanır. ÖSS, ikame edici, tamamlayıcı, destekleyici olarak sınıflandırılır. OECD'ye göre kamu sigortaları veya tamamlayıcı sağlık sigortası, ikame edici sigortalar tarafından karşılanmayan ya da bir kısmı karşılanan sağlık hizmetlerini içermektedir.

⁷⁹ <http://www.ttb.org.tr>, (Erişim Tarihi: 30.10.2019).

Genel sağlık sigortası, ise bireylerin ekonomik durumuna ve isteğine bakılma, dan ortaya çıkabilecek olan hastalık riski durumunda toplumdaki herkesin eğit, ulaşılabilir bir şekilde sağlık hizmetlerinden faydalanmasını sağlayan bir sağlık sigortasıdır.

5510 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi herkesin eğit olarak sağlık hizmetinden faydalanmasına olanak sağlamıştır. Bu kanun öncesinde norm birliği olmaması nedeni ile nicelik ve nitelik açısından farklı sağlık hizmeti alması söz konusuydu. Genel Sağlık Sigortası Sistemi, primli ve primsiz sosyal sigortacılığın bir arada olduğu zorunlu bir sistemdir. Bireylerin genel sağlık sigorta süreci devamlılık ve srekliplik göstermektedir. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun geçici 12nci maddesinde öngörülen geçiş süresi 1/1/2012 tarihinde sona ermiş ve Kanunun 92nci maddesi uyarınca ülkemizde yaşamakta olan ve herhangi bir sosyal güvencesi olmayanlar için, bu tarihten itibaren kurumca resen genel sağlık sigortalısı olarak tescil edilmiştir.

Katılım payı; Sağlık hizmetlerinden faydalanan kişilerden gereksiz olarak alınacak sağlık hizmetlerinin de önüne geçmek amacı ile katılım payı alınmaktadır. Sağlık hizmeti alındığında bu fark ödenmek zorundadır. Genel sağlık sigortası içerisinde hizmet alınan durumlarda ise sağlanmış olan finansmanların sağlık hizmetlerinden sadece aşağıda belirtilenler için katılım payı alınmaktadır.

- Ayakta hekim ve diş hekim muayenesi,
- Ayakta tedavide kullanılan ilaçlar,
- Vücut dışında kullanılan ortez ve protezler,
- Tüp bebek tedavileri⁸⁰

4.3.7. Hasta Fark cretinin Peşin Olarak Alınması

SS ve GSS kapsamında bulunan ve sigorta kapsamında mstahaklığı olmayan (Yurtiçi ve yurtdışı bireysel) hastalar için almış oldukları sağlık

⁸⁰ T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Yayın No: 79, Sosyal Güvenlik Bilgi Serisi: 2013/12, Genel Sağlık Sigortası, www.sgk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 29.11.2019).

hizmetlerinden belirlenen fiyatlar çerçevesinde ödemeler alınmaktadır. Bu ödemeler için belirlenen anlaşmalar ve fiyatlandırmalara göre işlem yapılmaktadır.

Yapılan anlaşmalar ve prosedürlere göre sigortası bulunup sistemde bulunan hasta katılım payı hastaya fark ücreti hesabı yapılarak hastadan tebliğ edilerek peşin ödeme seçimi ile faturalandırılarak ücret tahsil edilerek faturalandırma işlemi sonlandırılmaktadır⁸¹.

4.3.8. Hasta Fark Ücretinin Kredi Kartı ile Alınması

ÖSS ve GSS kapsamında bulunan ve sigorta kapsamında müstahaklığı olmayan (Yurtiçi ve yurtdışı bireysel) hastalar için almış oldukları sağlık hizmetlerinden belirlenen fiyatlar çerçevesinde ödemeler alınmaktadır. Bu ödemeler için belirlenen anlaşmalar ve fiyatlandırmalara göre işlem yapılmaktadır.

Yapılan anlaşmalar ve prosedürlere göre sigortası bulunup sistemde bulunan hasta katılım payı hastaya fark ücreti hesabı yapılarak hastadan tebliğ edilerek kredi kartı ödeme seçimi ile faturalandırılarak ücret tahsil edilerek faturalandırma işlemi sonlandırılmaktadır⁸².

4.3.9. Özel Hastanenin Yaptığı İşlemleri SGK'na Fatura Etmesi

5502 sayılı Yasa ile Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve SSK gibi sosyal kurumlar, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) adı altında birleşmiştir. Böylece Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve SSK gibi sosyal güvenlik kurumlara bağlı olan kişilerin, bundan böyle sağlık/tedavi hizmeti ile ilgili giderleri Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılanmaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) özel hastaneler ile her yıl anlaşma yaparak; özel hastanelerin, Sosyal Güvenlik Kurumu'na bağlı kişilere ücretsiz veya düşük bedelli bir katkı payı ile sağlık hizmeti almalarını sağlamaktadır. Özel hastaneler tarafından Sosyal Güvenlik Kurumuna bağlı kişilere verilen sağlık hizmetinin bedeli, Sosyal Güvenlik Kurumu'na fatura edilmekte, bu fatura bedelleri de Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ödenmektedir.

⁸¹ Ferhat Sayım, *Kamu Hastanelerinde Muhasebe İltisai Kurulan Faaliyetler ve Özel Hastane Karşılaştırması -Yalova Örneği*, 2016, s. 672-674.

⁸² Sayım, a.g.e., s. 672-674.

Sağlık işletmeleri tarafından ayın birinci günü ile son günü arasında sunulan tedavi hizmetlerine ilişkin kesilen fatura, takip eden ayın birinci gününden 15 inci (onbeş) gününe (15 inci gün dâhil) kadar olan zaman içinde SGK'ya teslim sürecini bitirmiş olmalıdır.

Sağlık işletmeleri tarafından sağlık hizmeti sunulan genel sağlık sigortası mensubu ve bu kişilerin bakmakla yükümlü buldukları aile bireylerine ait olan başvuru numaraları; SUT hükümlerine göre belirlenen oranlar üzerinden genel sonuçlar elde edecek biçimde medula sistemi üzerinden örneklenmektedir.

Sağlık işletmeleri tarafından sunulmuş olan sağlık hizmetlerine ait kesilmiş olan fatura ve iletilen tüm ekli evraklar, SGK merkezlerinde görevli olan sağlık hizmetleri sınıfı yetkili personeli tarafından incelenir.

Her branş için ayrı olarak tespit edilen kesinti oranı, SGK tarafından örnekleme yöntemine göre seçilmiş olan hasta takip numaralarının incelenmesi neticesinde elde edilen kesinti tutarının, örnekleme yöntemine göre seçilen hasta takip numaralarının toplam tutarına çarpılması sonucunda bulunmaktadır.

Örnek: Kesinti tutarı = Kesinti oranı (%) x Toplam fatura tutarı Ödenmesi gereken tutar = Toplam fatura tutarı- Kesinti tutarı

Sağlık kurumları tarafından manuel olarak düzenlenen faturaların incelenmesi sonucu tespit edilen kesinti tutarları sağlık kurumlarına iadeli taahhütlü posta ya da E-mail ile bildirilir.

Örnekleme yöntemini kabul eden sağlık kurumları, incelenen fatura dönemine ait oluşan kesinti tutarı ve gerekçelerine ilişkin hususları kabul ya da itiraz yolundaki kararını, medula hastane sisteminde "incelendi" ibaresinin belirttiği tarihi takip eden 5 (beş) iş günü içinde Kuruma medula hastane sistemi üzerinden veya elden ile bildireceklerdir. Birinci itiraz süresi içerisinde, Kuruma müracaat etmeyen sağlık kurumları, bu sürenin bitim tarihinden itibaren 10 (on) iş günü içerisinde de itirazda bulunabilir. Belirtilen bu 10 (on) iş günlük süre ikinci itiraz süresidir. İkinci itiraz süresi

içinde de itiraz etmeyen sağlık kurumlarının itirazları Kurum tarafından kabul edilmeyecek olup kesinti tutarı sağlık kurumları tarafından kabul edilmiş sayılır.

Fatura inceleme birimleri tarafından incelenmiş ve sağlık kurumları tarafından itiraz edilmiş veya sağlık kurumu fatura itiraz inceleme komisyonu tarafından oybirliği ile karar alınamamış olan fatura ve eki belgelerin incelenmesi üst komisyonlar marifetiyle yapılır.

Ödemeler her ayın 15 inci (onbeş) gününde yapılır. Sağlık kurumları tarafından temin edilen faturalandırılabilir tıbbi malzeme ile yatarak tedavilerde kullanılan faturalandırılabilir ilaç tutarları, fatura teslim tarihinden itibaren 15 (onbeş) gün içerisinde incelenerek ödenir. 15 (onbeş) gün içinde incelemesi tamamlanamaz ise 15 inci (onbeş) gün avans olarak ödeme yapılır.

Sağlık kurumlarına, fatura teslim tarihinden itibaren 60 (altmış) gün içerisinde incelemesi tamamlanmış ancak henüz mutabakatı sağlanmamış olan faturaların, kesinti tutarları hariç olmak üzere geri kalan tutar 60 ıncı (altmış) gün avans olarak ödenir. Kesinti uygulanan miktarlar ise mutabakata varılan tarihten sonraki ilk ödeme tarihinde ödenecektir⁸³.

4.3.9.1. SGK Faturalandırma Hataları

Sağlık Uygulama Tebliği kısaca SUT dediğimiz mevzuat metninde/eklerinde ve Fatura İnceleme Usul ve Esasları başlığı altında olmak üzere faturalama ile ilgili birtakım kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar medula sistemine tanımlanmış olup faturalamaya uygun olmaması/aykırı olması durumunda medula sistemi uyarlamakla birlikte bazı durumlarda da hata vermemektedir.

Hatalar; mevzuat hükümlerine aykırı ve teknik olarak veri gönderimine uygun olmaması gibi birçok nedenleri vardır.

⁸³ <http://www.istanbulymmo.org.tr> (Erişim Tarihi: 25.10.2019).

4.3.9.1.1. Genel Hatalar

- Muayene/Epikriz/Ameliyat/Girişim raporlarının yazılmaması, yazıldığı halde eksikleri nedeniyle onaylanmaması
- Laboratuvar sonuçlarının çıkmaması/raporun onaylanmaması
- Görüntüleme işlemlerinin raporlarının yazılmaması/onaylanmaması
- Malzemelerde ödenme kriterlerine uyulmaması
- İlaçlarda ödenme kriterlerine uyulmaması
- Çoklu ameliyatlarda seans-kesi kural hataları
- Hatalı provizyon alınması vs.
- Avuç içi biyometrik doğrulamanın yapılmaması ya da hatalı yapılması

4.3.9.1.2. Teknik Hatalar

Medulaya hizmet kaydedebilmek içinde medula kullanım kılavuzunda belirtilen yöntemlerin hastanenin otomasyon sisteminde de olması gereklidir. Olmaması durumunda medula sistemi hata dönmektedir.

Örnek:

- Epikriz/Ameliyat/Girişim bilgisi boş olması
- Laboratuvar sonuç bilgisi boş olması
- Radyoloji sonuç bilgisi boş olması
- Özellikli ilaçlar için rapor şartı aranmaktadır. Raporun yazılmamış olması.
- Özellikli malzemeler için ÜTS (Ürün Takip Sistemi) kaydı bulunmaması.
- İlgili görüntüleme hizmetinin Teletıpta görüntüsü bulunmaması.

Bu hatalardan kaynaklı faturalandırma yapılamamakta ve gönderimi sağlanamamaktadır.

SGK faturalandırması yapılırken önce taslak fatura oluşturulmaktadır. Taslak fatura sistemden gerekli evrakların eklenerek medula sistemine kaydedilmek üzere oluşturulan taslaktır. Gönderimi yapılan faturalar aylık olarak toplu şekilde toplu fatura olarak faturalandırılmaktadır. SGK faturası toplu faturaya dahil edildikten sonra faturalandırma tamamlanmış olmaktadır. Yukarıda belirtilen teknik ve genel hataların

olmaması için tüm kuralların eksiksiz uygulanması gerekmektedir. Kesilen toplu faturalar verilen sağlık hizmetinin bölümlerine göre muhasebeleştirilmektedir.

Örnek olarak;

Tablo-3 SGK Ana Hesap Kodları

600 Yurtiçi Satışlar	Hesapları Alacak Çalışır.
391 Kdv % 8	Hesapları Alacak Çalışır.
391 Kdv % 0	Hesapları Alacak Çalışır.
120 Yurtiçi Alıcılar	Hesapları Borç Çalışır.

Borç	Alacak
-----	-----
120. 690,000TL	
	600. 34,10 TL (Acil)
	391. 2,73 TL
	600. 589,000TL (Yoğun Bakım)
	391. 22,89
	600. 40,00 TL (Radyoloji)
	391. 1,28 TL

Şekil-20 SGK Toplu Fatura Muhasebe Örnek Görseli

Şekil 20'de görüldüğü gibi SGK toplu kesilen faturanın hizmet alınan bölüme göre muhasebe kaydı oluşturulmaktadır. Kesilen 1 aylık fatura içerisinde yer alan hizmetler birim bazlı toplu olarak fatura edilerek mahsuplaştırılarak tahsilatı gerçekleştirilmektedir.

4.3.10. Özel Hastanenin Sigorta Şirketlerinden Alacağı

SGK özel hastaneler ile yapmış olduğu anlaşmalar gereği kurumlarına bağlı olan bireylere ücretsiz olarak veya düşük ücretli katılım payı ile hastanelerden sağlık hizmeti almaları için olanak sağlamaktadır.

Özel sağlık işletmelerinde verilen hizmetin bedeli SGK ya fatura edilmektedir. Faturalarda bulunan bu bedeller SGK kurumu tarafından incelemeleri yapıldıktan sonra yayınlanmış esaslara ve şartlara göre ödenmektedir.

Yapılan incelemeler sonrasında protokole uygun olarak fatura edilmemiş olan hizmet bedelleri için, özel hastaneye ödeme yapılmamaktadır. Bu durumda ödenmemiş kısım içinde herhangi bir iade veya fiyat farkı faturası da düzenlenmemektedir. Burada dikkat edilmesi gereken yapılan faturalandırma ve buna bağlı evrakların tam ve protokole uygun olarak eklenmesi ve düzenlenmesidir. Böylece eksik ödeme ve kesinti olmaması adına doğru bir süreç izlenecektir.

Özel hastaneler SGK yanında anlaşma yaptıkları Özel Sağlık Sigorta Şirketleri mensuplarına da sağlık hizmeti vermektedir. Özel sigorta şirketlerinin KDV mükellefi olmamaları, BSMV mükellefi olmalarından dolayı eksik ödeme ya da yazı veya dekont ekinde fatura iadesi durumlarıyla burada da karşılaşılmaktadır.

Özel hastaneler tarafından sunmuş oldukları bu hizmetler nedeniyle fatura edilen tutar ile fatura üzerinden hesaplanan KDV muhasebe kayıtlarına alınmakla birlikte vergi dairelerine beyan edilmektedir.

Özel hastaneler tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'na düzenlenen fatura bedeli üzerinden yapılan kesinti nedeniyle, Sosyal Güvenlik Kuruluşları tarafından iade faturası düzenlenmemekte, bunun yerine sadece fatura edilen ve ödenen miktarları gösteren "*hesap dökümü*" verilmektedir.

Özel hastaneler tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu bünyesinde olan kişilere verilen sağlık hizmetleri nedeniyle düzenledikleri fatura bedellerinin bir kısmının ödenmemesi durumunda, ödenmeyen kısmın gelir/kurumlar vergisi bakımından Vergi Usul Kanununun alacaklarda amortisman (şüpheli alacaklar veya değersiz alacaklar) hükümlerine göre hasıllattan çıkarılmasının mümkün bulunduğu Maliye İdaresi tarafından verilen özelgelerle uygun bulunmuştur⁸⁴.

⁸⁴ Mehtap Tatar, "Sağlık Hizmetlerinin Finansman Modelleri: Sosyal Sağlık Sigortasının Türkiye'de Gelişimi", *Sosyal Güvenlik Dergisi*, Sayı: 1, 2011, s. 103.

4.3.11. Özel Hastanelerin İnteraktif Muayene Gelirleri

Hastane yöneticilerinin mali veriler üzerinde etkinliğinin sağlanabilmesi için hastanelerde yapılan giderleri belirlenen maliyet departmanlarına (poliklinik, servis, acil, ameliyathane) dağıtılması ve bu merkezlerde toplanan hizmetlerin birim maliyetlerinin hesaplanmasıdır.⁸⁵

Ülkemizde sağlık alanında yapılan değişikliklerden birisi de araştırma konusunu teşkil eden Sağlık Bakanlığı Uygulama Genel Tebliği ile verilen sağlık hizmetlerinde paket uygulamasına geçilmesidir. Hastanelerde yapılan her muayene için önceleri Sağlık Bakanlığı fiyat belirlemede iken 2007 yılında sosyal güvenlik kurumlarının tek çatı altında toplanmasından sonra bu fiyatlar Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından belirlenmeye başlanmıştır. Sağlık Bakanlığı tarafından yayınlanan fiyatlar Bütçe Uygulama Talimatı olarak adlandırılırken, SGK tarafından tespit edilen fiyatlar SUT (Sağlık Uygulama Tebliği) olarak adlandırılmaktadır.

Bütçe Uygulama Talimatında muayene ücreti her hekim için belirlenmiş olup bunun dışında yapılan her işlem için ayrı ayrı faturalama yapılmakta iken özellikle 2005 yılından itibaren sağlık hizmetlerinin kapsamı genişlemiş, özel sağlık kuruluşlarından tüm SGK mensubu hastaların buralardan da sağlık hizmeti alması için yasal düzenlemeler yapılmış olması nedeniyle SGK' dan sağlık hizmeti satın alan sağlık kuruluşlarının sayısının çoğalması sonucu bir kısım yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu kapsamda ayakta muayene olan tüm hastalar için fiiks ücret belirlenmiş (ayaktan vaka başı muayene) Hastane sınıflarına göre hekim muayeneleri için tek bir fiyat uygulanmaya başlanmıştır. 26.05.2007 tarihli resmi gazetede yayınlanan SUT 24.madde 1.fıkra 2.bendinde bu durum açıklanmıştır.⁸⁶

4.3.12. Özel Hastanelerin Kampanyalı Hizmetleri

Özel hastanelerde check-up, doğum ve anne-çocuk sağlığı gibi paketler oluşturularak kampanyalı sağlık hizmetleri verilmektedir. Bu hizmetlerin bir paket

⁸⁵ Ümit Erkol ve İsmail Ağırbaş, "Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama" *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 64, Sayı: 2, 2011.

⁸⁶ Suat Yıldırım ve Metin Kılıç, "Vaka Başlı Muayene Maliyetlerinin Kontrol Edilebilirliği", *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (ERZSOSDE)*, Cilt: VII, Sayı: I, 2011, s. 79-90.

içerisinde sunulması hem hastalar için cazip hale gelmekte hem de maddi olarak paket oluşturduğu için ödenecek fatura maliyetini de düşürmektedir. Bu tür işlemlere talep son yıllarda daha fazla artış göstermektedir. Bu şekildeki sunulan paket hizmetler çevre hastanelerdeki sunulan hizmetler içinde hasta kazanmak adına rekabette oluşturmaktadır.

Kadınlar hamilelik ve gebelik süreci içerisinde aldığı hizmetler ve doğum paketleri gibi almış olduğu hizmetlerde tercihlerine göre aradıkları fırsatları hastane içerisinde alabildikleri için bu durum hem teşvik edici hem de tercihe uyumlu olması nedeni ile pazarlama faaliyetleri konusunda da hastane için ideal bir doğum gerçekleşmesine rehber olmaktadır. Bu durum hastanedeki gelirin de artmasına neden olmaktadır.

Çünkü doğum olayı, ailenin çok hassas ve titiz olduğu, sunulan tüm hizmetlerin hem sosyal hem fiziksel yönlerin çok önemli olduğu vurgulanmaktadır. Hastane odaları, süsleme paketleri, catering hizmetleri, iyi iletişim, yardımseverlik ve paket hizmetlerin kişinin bütçesine uyarlayarak hizmetler sunulduğunda hastalara kendi evinde olduğu hissini vermektedir.

Bu tür pazarlanabilir unsurlar anne adaylarına sunulmakta; anne adayları sunulan alternatifler arasından seçim yapabilmektedir. Doğum paketlerinin tutundurulmasında hastane web sitelerinden yararlanılmaktadır.⁸⁷

Sağlık işletmeleri web siteleri aracılığıyla sundukları hizmetlere yönelik bilgileri paylaşarak etik, doğru, güvenilir, sosyal fayda ve sorumluluk anlayışını benimsemiş bir hastane olduğu izlenimini vermektedir. “Hastaneler sundukları hizmetin doğası gereği diğer örgütlere oranla sosyal sorumlulukları çok daha fazla olan örgütlerdir. Toplum potansiyel sağlık riskleri, hastalıklar, ilaç ve madde bağımlılıklarından koruma, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon konularında halkı bilinçlendirme, hastalara ve

⁸⁷ Gülcan Şantaş ve Fatih Şantaş, Özel Hastanelerin Hizmet Pazarlamasında Yeni Trend: Doğum Paketleri, *KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 7, Sayı: 13, Haziran 2017, s. 59.

hasta yakınlarına verilen bilgiler ve öğretilen teknikler hastanelerin sosyal sorumlulukları kapsamında gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sadece birkaçıdır".⁸⁸

4.4. Medikal Muhasebeye İlişkin İş Süreçlerinin ve Risklerinin Belirlenmesi ve Önleyici Tedbirlerin Ortaya Çıkarılması

Özel hastane işletmelerinde tutulan resmi kayıtlar muhasebe birimleri tarafından ayrı ayrı yürütülmektedir. Medikal muhasebe departmanı dışında bulunan ve hastane içerisindeki muhasebe kontrollerini sağlayan birim ön muhasebe olarak adlandırılmaktadır. Yapılan faaliyetler ise; hasta kabul tarafından yapılan işlemlerin faturalarının gün sonunda teslim alınarak kontrol edilmesi, nakit ve kredi kartı ile yapılan ödemelerin ve hesapların kontrolünün yapılması, satın alma bölümü tarafından iletilen faturaların işlenmesi, cari hesap üzerinden çalışılan işletmelerle mutabakat yapılması, vadeli veya nakit yapılan ödemelerin takibi, doktor hesaplarının ve personel maaş ve ödemelerinin gerçekleştirilmesi ve hesaplanması olarak sınıflandırabiliriz.⁸⁹

İşletmelerde istenilen amacı ulaştırmak için bu amaçları engelleyecek olan riskleri tanımlamak çok önemlidir. Bu riskler tanımlanmadan iç kontrol değerlendirilemez. İç kontrolü eğer ki değerlendirilmek isteniyor ise en öncelikli olarak işletmenin amacını ve riskleri doğru bir şekilde belirlenmelidir.

Sağlık işletmesine belirlediği hedef ve amaçlarına ulaşmayı engelleyecek olan risk ve hataların olmaması için doğru yönetilmesi ve oluşabilecek hatalar için doğru ve uzun vadeli önlemler alınması büyük önem taşıdığı gibi riski önlemek ise işletmeye süreklilik kazandırmaktadır. Çıkabilecek olan risk unsurları belirlendiği takdirde yönetilebilmesi daha kolay olmaktadır. Bu durumda yönetim yaptığı çalışmalar için önleyici ve düzeltici tedbirler alarak meydana gelebilecek olan zararın ortadan kalkması ya da en aza indirilmesi için imkân bulmaktadır. Çalışan personelin tecrübesi, almış olduğu eğitim, etiklik, şeffaflık, düzen, kural ve prosedürler, görev

⁸⁸ Nilay Başok Yurdakul ve Burcu Öksüz, Hastanelerde Bir Tanıtım Aracı Olarak Web Siteleri: İzmir İli Eğitim Hastaneleri ve Özel Hastanelerin Kurumsal Web Sitelerinin Kıyaslamalı Analizi, **Selçuk İletişim**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2007, s. 118-134.

⁸⁹ Sayım, a.g.e., s. 672-674.

tanımları ne kadar doğru bir şekilde tanımlanırsa o kadar olumlu sonuçlar alınmasına neden olmaktadır.

4.5. Medikal Muhasebe İç Kontrol Soru Listesi Meydana Getirilmesi ve İç Kontrol Seviyesi Testinin Yapılması

Tablo-4 İç Kontrol Seviyesinin Tespiti

İÇ KONTROL SEVİYE TESPİTİ TABLOSU				
OLUŞABİLECEK HATALAR	İLGİLİ BİRİMLER	HATA NEDENLERİ	OLUŞABİLECEK RİSK	OLMASI GEREKEN YAPI
Hatalı Faturalandırma	Hasta Hizmetleri/Vezne Birimi	Hatalı Giriş	Faturanın iptali	Sisteme Kural Tanımlaması Yapmak
Evrak Eksikliği	Fiyatlandırma Birimi	Hatalı Kurum Tanımı Seçimi	İade	Hizmet İçi Eğitim
İmza Eksikliği	Anlaşılmalı Kurumlar	Kurum-Unvan Değişikliği	Ödemenin Eksik Alınması	Duyuru Gönderilmesi
Fiyat veya Tanım Hatası	Fatura Kontrol Birimi	Ek Evrak Talebi	Ödemenin Fazla Alınması	Görevler Ayrılığı İlkesinin Benimsenmesi
Hatalı Provizyon	Satın Alma Birimi	Hatalı Kurum Seçimi	Ödemenin Zamanında Alınmaması	Hatırlatma Yapılması
Dış Talep	Hekim Hakediş	Dikkatsizlik	Suistimal	Üst Yönetici Kontrolü Sağlanması
		Eksik Ödeme Alınması	Performans Düşüklüğü	Faturanın İç Kontrol Ekibinden Geçerek Gönderiminin Yapılması
		Eksik Hizmet Girilmesi	Ciro düşüşü	Kural Tanımlaması Yapılması
		Kontrol Eksikliği	Mali Kayıp	Yetkilendirme Sınırlandırılması
		Motivasyon Düşüklüğü	Hakediş Yansımaması	
		Hekim Tanımı Hatası	Faturanın Gönderim Zamanının Uzaması	
		Hekim Rapor Eksikliği	Faturadan Kesinti Yapılarak Ödenmesi	
		Provizyon Hatası	Faturanın Hiç Ödenmemesi	
		Sistem Hatası		
		SGK Biometrik Doğrulamanın Yapılmaması		
		Mutabakat Sağlanamaması		
		Diğer Hatalar		

Tablo 3 de görüldüğü gibi iç kontrol anlamında faaliyetlerin sağlıklı ve etkin bir biçimde yürütülebilmesi için dikkat edilmesi ve farkındalık oluşturması için gereken başlıklar belirtilmiştir.

Faaliyetlerin etkin ve düzenli bir şekilde kurum prosedürleri ve mevzuata uygun olarak yürütülmesini sağlamak, oto kontrol mekanizmasının oluşturulması, sistem kontrolleri yürütecek birimlerin kurulması ve faaliyetlerin etkin bir biçimde sürdürülebilmesi için destek olması açısından kurulan sistem iç kontrol sistemidir.

İç kontrolün hedefi ise Kurumun hedef ve stratejileri doğrultusunda operasyonel etkinlik ve verimliliğin artırılması amacı işlem, hesap ve faaliyetlerin mevzuata ve ana sözleşmeye, iç düzenlemelere uygunluğunun incelenerek, iç kontrol faaliyeti kapsamında yürütülen incelemeler sonucunda düzeltilerek, önlem alınması gerekli olduğu düşünülen konularda ise önerilerde bulunmaktır.

4.5.1. Oluşabilecek Hatalar

4.5.1.1. Hatalı Faturalandırma

Hatalı faturalandırma yapılmasına neden olan unsurları maddelediğimizde aşağıdaki maddelerin etken olduğunu söyleyebiliriz.

- Vezne
- Fiyatlandırma
- Sistem
- Dikkatsizlik
- Eğitim Eksikliği

Hizmet alınan işlem için yapılan faturalandırmanın vezne, sistem ya da fiyatlandırma kaynaklı yapılan hatalardır. Bu durumda kontrol mekanizmasının oluşturulması, sistemde hata önleyici uyarılar bulundurulmalı ve hatanın yapılmaması için doğru sistem üzerinden işlem yapılması gereklidir.

4.5.1.2. Evrak Eksikliği ve İmza Eksikliği

Yapılan her işlem ve hizmetler için evraklar hazırlanmakta ve tıbbi işlemler için raporlar oluşturulmaktadır. Bu evrakların eksiklik nedenleri aşağıdaki gibidir.

- Hekimin raporu zamanında yazmaması
- Kontrolün doğru yapılmaması
- Hatalı evrak eklenmesi
- Evrakın eklenmemesi

Gönderimi yapılan işlemlerinin tahsilatının yapılabilmesi için hazırlanan tüm rapor ve evrakların tam ve hekim tarafından kaşe imzalı olması zorunludur. Eksik evrak nedeni ile, kontrolün çift taraflı yapılmaması kaynaklı oluşmaktadır. Ekip yöneticisi tarafından 2. iç kontrolü sağlandıktan sonra faturanın kontrol birimi onayı ile gönderilmesi tahsilatın zamanında alınabilmesi ya da eksik ödeme sorunu yaşanmaması adına önem taşımaktadır.

4.5.1.3. Fiyat ve Tanım Hatası

Yapılan sözleşme maddelerine göre sunulan tüm hizmetlerin fiyat ve sistem tanımlamaları yapılmaktadır. Sisteme tanımlanan fiyat ve tanımların olumsuz sonuçlara neden olabilecek durumları aşağıda belirtilmektedir.

- Sözleşmenin hatalı iletilmesi
- Dikkatsizlik
- Kontrol eksikliği
- Motivasyon Düşüklüğü
- Sistem Hatası
- Revizenin Yapılmaması
- Birimlere Duyuru Yapılmamış Olması
- Pasiflenecek Tanımın Aktif kalması
- Sisteme Kural Tanımlamasının yapılması

Fiyat Tanım hatası Fiyatlandırma tarafından Anlaşmalı kurumları sözleşme maddeleri uyarınca sisteme tanımlama yaptığı işlemin hatalı tanımlanması sonucu

karşılaşılan durumdur. Bu işlemi yapan birimlerin tanımlama yaparken sistem kontrollerinin karşılaştırmalı olarak yapılması ve deneme yapılarak kontrol edildikten sonra aktif hale getirilmesi bu hataların oluşmaması için yapılacak önlemlerdir.

4.5.1.4. Hatalı Provizyon

ÖSS'li hastalarımızın sigorta şirketlerden alacakları hizmetler için ön onayları alınmaktadır. Alınacak hizmete göre sigorta hastanın poliçe şartlarına göre provizyon vermektedir. Sigortadan gelen provizyon aşağıdaki nedenlerle hatalı olabilmektedir.

- Vezne Hatası
- Dikkatsizlik
- Kontrol Eksikliği
- Eğitim Eksikliği
- Motivasyon Düşüklüğü
- Performansta Düşüş
- Kurumun Hatalı Provizyon İletmesi

Fatura edilmiş olan hizmetin alınan onay numarasının vezne ya da kurum kaynaklı hatalı verilmesi durumunda yapılan yanlışlıklar faturanın iptal olması, geç ödenmesi, gibi durumların oluşmasına sebep olmaktadır. Provizyonun fatura kesilmeden önce tekrar kontrol edilerek sisteme girilmesi sonrasında işlemin tamamlanması hatanın oluşmasını engellemekte fatura iadelerinin de önüne geçilmesine olanak sağlamaktadır.

4.5.1.5. Dış Talep

Faturalandırılıp anlaşmalı kurumlara gönderimi sağlanan tüm evraklar kontrol edildikten sonra kurumlar tarafında farklı nedenlerle ek rapor ya da evrak talep edebilmektedir. Bu taleplerin nedenleri şöyle sıralanabilmektedir.

- Kurum tarafında inceleme ve kontrol eksikliği
- Hekimin raporda yer alan bilgileri tam yazmamış olması
- Hastadan istenen bilgilerin eksikliği
- İnceleme sonrası ek rapor ihtiyacı duyulması

Kurumlardan istenen ek raporlar talep edildiği ya da yapılan işlem kalemlerinden itiraza konu olan bir işlem olması durumunda dışarıdan talep edilen evrakların gönderiminin hızlı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Evrakların tamamlanarak gönderiminin yapılmaması durumunda faturanın tahsilatı yapılamamaktadır. Zaman kaybı ve mali kayıp yaşanabilmekte bu durum işlemi yapan veznenin sorumluluğunda olması nedeni ile kesinti durumuna da yol açmaktadır.

4.5.2. İlgili Birimler

4.5.2.1. Hasta Hizmetleri/Vezne

Hastanenin tüm kayıt, kabul, finansal ve operasyonel süreçleri hasta hizmetleri ekipleri tarafından yapılmaktadır. Yapılan işlemlerde oluşabilecek riskleri aşağıda yer alan maddeler ile sıralayabiliriz.

- Hastanın iletişim bilgilerinin eksik alınması
- Hastanın kabul işlemlerinin eksik yapılması
- Faturalandırma Hatası
- Evrakların eksik olması
- Alınan hizmetlerin girişlerinin yapılmaması, eksik yapılması
- Randevu işlemlerinin takibinin yapılmaması
- Üst Yönetici tarafından ekip üyelerinin eğitimine katkı sağlanmaması
- Üst yönetici tarafından ekip motivasyonunun sağlanmaması
- Gerekli sistem kontrollerinin yapılarak hata ile karşılaşılmaması durumunda bildirimlerinin yapılması
- Çalışan ve üst yönetici kontrolünün
- Suistimal
- Güncellenen duyuruların günlük kontrol edilmemesi ve duyuruların ekip ile paylaşılmaması
- Çalışılan ortamın düzensiz olması

Hasta Hizmetleri hastanede hasta ile doktor arasında köprü görevi gören ara süreçlerin hemen hemen hepsinde yer alan birimdir. İşlemlerin tam ve eksiksiz yapılarak, prosedürlere ve yapılan planlamaya göre işlem yapılması, ekip içi eğitim,

takip ve planlama yapılarak oluşabilecek risklerin en aza indirilmesi durumunda süreç doğru ve daha sağlıklı ilerleyecektir.

4.5.2.2. Anlaşmalı Kurumlar

Kurumlar ile anlaşma ve mutabakat sağlayan ve sözleşme maddelerinin hazırlanması ve kabulü anlamında süreçleri yürüten birim anlaşmalı kurumlar birimidir. Anlaşmalı kurumlar ayağında oluşabilecek riskleri aşağıda yer alan maddelerde sıralayabiliriz.

- Sözleşme Maddeleri belirlenmesi ve Sözleşmenin hatalı yapılması
- Maddelerin Kontrol Eksikliği
- Sistem Tanımlanması için fiyatlandırma birimine gönderimi
- Ekiplere duyurunun ilgili tarihte gönderilmemesi
- Ödenmemiş faturaların ödenmesi için mutabakat sağlanamaması
- Sistem revizelerinin takip edilmemesi
- Hataların önlenmesi için eğitim planlanmasının yapılmaması
- Faturalandırma Hatalarının analizlerinin yapılmaması

Anlaşmalı kurumlarda sözleşme koşullarının tam ve eksiksiz yapılmış olması ve kontrolünün çok doğru bir şekilde sağlanması gerekmektedir. Hataların tekrarlanmaması için duyuruların ve tanımlamaların zamanında yapılması, raporlama yönteminin uygulanarak oluşabilecek risklerin ortadan kaldırılması, kontrolün sürekliliği oluşabilecek hataların önlenmesinde katkı sağlayacaktır.

4.5.2.3. Fatura Kontrol Birimi

Vezne tarafından faturalandırılması yapıp evrakların kontrol için teslim edilerek, anlaşmalı kurumlara gönderimlerinin sağlandığı birimdir. Bu bölümde yaşanabilecek riskler bu şekildedir.

- Kontrolün tam sağlanmaması
- Evrakların gönderiminin eksik ya da geç yapılması
- Dikkatsizlik
- Su istimal

- İcmal listelerinin eksik yapılması
- Güncel prosedürlerin ve revize edilen duyuruların takip edilmemesi
- Çalışma ortamının düzensiz olması
- Görev ahlakına uyulmaması
- Sistem hatası oluşması ve zamanında bildirim yapılmaması
- Araç gereç eksikliği
- Mutabakat sağlanamaması
- Vezne tarafından evrakların eksik tesliminden kaynaklı gönderimin yapılamaması
- Kurumlardan istenen taleplere cevap verilmemesi

Fatura kontrol birimi tarafından kontrol sağlanırken güncel duyuru ve prosedürlere göre işlem yapılmalıdır. Süreçte hata oluşmaması için düzenli bir ortamda, eksiklerin tam ve zamanında tamamlanması, dikkatsizlik oluşturacak materyallerin bulundurulmaması, görev ahlakı çerçevesinde işlemlerin kontrolü sağlanarak sistem hatalarının zamanında bildirilmesi ile oluşabilecek iade ve eksik ödeme gibi sonuçlar ile karşılaşılmasına engel olacaktır.

4.5.2.4. Satın Alma Birimi

Kullanılan sarf ve özellikli malzemelerin fiyat ve stok takiplerinin, tanımlamalarının ve takiplerinin yapıldığı birimdir. Bu birimde oluşabilecek riskler aşağıda maddelenmiştir.

- Malzeme, sarf, konsinye tanımlarının yapılmaması
- Firmalar tarafından kesilen faturaların takibinin kontrolünün sağlanması
- Stok kontrolünün yapılması
- Sistem tanımlamalarında aksaklık ve zaman kaybı yaşanması
- Firmalardan gelen malzemelerin kayıtlarının zamanında bildirimlerinin yapılmaması
- Fiyat kontrolünün sağlanmaması
- Piyasa fiyatı ile döviz bazlı malzemelerin fiyat kontrollerinin ve takibinin yapılmaması
- İç ve dış tedarikçiler ile mutabakat sağlanamaması
- Malzemenin yüksek fiyata alınması

- Gereksiz maliyet oluşturacak durumlara sebep olmak

Satın alma departmanının piyasa takibini çok iyi sağlayarak, gereksiz maliyet oluşturacak durumlara sebebiyet vermemesi böyle bir durumla karşılaşıldığında ise kısıtlama yöntemini uygulaması gerekmektedir. İç ve dış tedarikçiler tarafından kesilen faturaların kontrolü ve sistem girişlerinin zamanında yapılması bildirimlerinin tamamlanması, fiyat kontrolünün ve güncel fiyatların takibini sağlayarak işletmenin mali kayıba ya da zarara uğramaması ve işlemlerin hızlı bir şekilde yürütülebilmesi açısından önem taşımaktadır.

4.5.2.5. Hekim Hakedişi

Hekimlerin sunmuş oldukları sisteme tanımlanmış hizmet ve işlemlerin hakediş oran ve tanımlamalarının takibi hekim hakedişi biriminde yapılmaktadır. Bu bölümde yapılan işlemler için aşağıdaki nedenlerle risk oluşabilmektedir.

- Sistem tanımlamasının hatalı yapılması
- Hekime tanımlanacak oranın hatalı kaydedilmesi
- Hatalı hizmet tanımı seçilmesi nedeni ile eksik hakediş yansımaları
- Hizmetin hatalı girilmesi ya da eksik girilmesi
- Faturalandırmanın zamanında yapılmamış olması
- Hekimin anlaşma koşulları dışında faturalandırma yapılmış olması
- Faturanın ödenme zamanının gecikmesi eksik evrak ve rapor nedeni ile.
- Faturanın iptal edilmesi
- Faturanın iade gelmesi
- Kontrol eksikliği

Hekim tarafından verilen hizmetin karşılığında yapılan hizmetlerin tam ve eksiksiz girişlerinin yapılması, sistemde raporların ve evrakların tam ve eksiksiz olup olmadığının kontrol edilmesi, faturalandırmanın zamanında yapılması ve kontrol edilerek yapılması, kurum tanımlarının doğru seçilmesi, anlaşma koşulları çerçevesinde işlem yapılması, iptal ve iade gibi olumsuz durumlarında ortadan kalkmasını sağlayacak ve hekimin alacağı hakedişin doğru yansımalarına olanak sağlayacaktır.

4.5.3. Oluşabilecek Riskler

4.5.3.1. Faturanın İptal /İade/Nedenleri

Alınan tüm hizmetler karşılığında faturası kesilen hizmetlerin birçok nedenle iptali ya da iadesi olabilmektedir. Bu durumlar aşağıda maddelenmiştir.

- Eksik giriş
- Yapılmayan işlemin fatura edilmesi
- Hatalı hekim adına işlem girilmesi
- Kurum unvan hatası
- Dikkatsizlik
- Motivasyon Düşüklüğü
- Eğitim eksikliği
- Hatalı provizyon
- Hatalı Fiyat tanımlanması
- Mutabakatın sağlanamaması
- Eksik ödeme alınması
- Fazla ödeme alınması
- Ödeme alınmaması
- Kurum tarafından karşılanmayan hizmetlerin faturaya dahil edilmesi

4.5.3.2. Su istimal nedenleri

İşletmede suistimale konu olabilecek durumlar birçok nedenden kaynaklı olabilmektedir. Bu durumların yaşanması sonucunda yüz kızartıcı durumlara ve hukuki yollara neden olabilecek durumlara kadar sonuçlar yaşanabilmektedir.

- Kişisel durum bozukluğu
- Psikolojik baskı
- Motivasyon düşüklüğü
- Performans düşüklüğü
- Kontrol eksikliği
- Kurumsal kültürün benimsenmemesi
- Maddi sıkıntı

- Başarısızlık

Su istimaline neden olabilecek durumların yaşanmaması için kurumsal kültürün benimsenmesi, çalışanların motivasyonunun sağlanması, yapılacak işler için hedefler belirleyerek ekibin çalışmalara katılımının sağlanması, zaman zaman sosyal ortam sağlayıp, kontrol mekanizmasını güçlendirerek, başarı odaklı, çalışan herkesin fikri alınarak etkin bir çalışma ortamında bulduklarını hissetmeleri ve yönetimin iç kontrolü sağlayarak tüm sistem tedbirlerinin alınması ile, çalışma alanına uygun ve güvenilir kişileri çalıştırmaları bu durumların yaşanmaması ve önlem alınmasına büyük oranda katkı sağlayacaktır.

4.5.3.3. Mali Kayıp/Ciro Düşüşü

Her işletmede olduğu gibi sağlık işletmelerinde de ciro ve mali durumun önemi büyüktür. Bu durumlarda yaşanabilecek finansal hatalar aşağıdaki sorunlara neden olabilmektedir.

- Faturalandırmanın doğru zamanda yapılmaması
- Evrakların eksik gönderilmesi
- Faturaların kesilmemesi
- Eksik Ödeme alınması
- Onayın yanlış alınması
- Hekim tarafından yapılacak işlemin hatalı yazılması
- Raporun eksik yazılması nedeni ile eksik ödeme alınması hiç alınmaması
- SGK' lı hastaların biometrik doğrulamasının yapılamamış olması
- Hatalı hizmet girilmesi
- Mutabakat sağlanamaması
- Yetkilendirme hataları
- Su istimal

İşletmede sunulan hizmetler için çalışanlar tarafından kontrol edilerek tam zamanında yapılması önemlidir. Faturaların hatalı işlem görmesinden kaynaklı tahsilat gecikmeleri ya da işlemin yanlış yapılmasından kaynaklı faturanın iptal olması ve yukarıda maddelenen nedenlerden dolayı ciro düşüşüne ve mali kayıplara neden olmaktadır. Bu durumları önlemek her durumda işletme için iç kontrolün önemini bir

kez daha karşımıza çıkarmaktadır. İç kontrolün seviyesinin tespiti bu durumlara olanak sağlayacak durumların ortadan kaldırılması ile mümkün olmaktadır.

Teknolojide olan gelişmeler sonrası ve yapılan ticari anlamda birçok alanda artış olması muhasebe de yaşanan hata ve hile oranını yükseltmiştir. Hata ve hile yaparak işlenen hesaplar oluşturulmuş olan finans tablolarında yanılığa sebep olmaktadır. Böylece alınacak olan kararlarında etkilenmesine ve işletmenin zarar görmesine sebep olmaktadır. Bu hataların en aza indirilmesi ya da önlenmesi için etkin ve doğru bir iç kontrol mekanizması oluşturulması gerekmektedir.

Yeni kanunlar ile iç kontrol işletmelerde önem kazanmıştır. Bu kontroller ile işletmelerde yaşanabilecek hatalar önlenmekte ve yönetimin sorumlu olduğu faaliyetleri uygulayabilmeleri açısından yerine getirmelerine yardımcı olmaktadır.⁹⁰

İç kontrolde ana amaç; Verimlilik ve etkinliğin artırılması, finansal raporlarda sistemin güvenilir olmasını ve etik kurallar ile yasal düzenlemeler ile uygunluğun sağlanmasıdır.

Belirtilen ana amaçlar sağlık işletmelerinde bulunan tüm faaliyetleri kapsamaktadır. İç kontrol bir sistemdir. Bu kontrol sistemi sağlık işletmesi içerisinde iş akışlarının içerisine mutlaka yerleştirilmelidir.

İç denetimi ise bir fonksiyondur. İç denetimde iç kontrol ile ilgili denetim başlıkları ise planlama, inceleme, değerlendirme, raporlama ve takip aşamalarıdır. Kurum içerisinde denetim faaliyetleri işletmenin hedeflerine ve amaçlarına uygun, verimli ekonomik bir biçimde kullanıldığı ya da kullanılmadığı, işletmenin bulunan varlıklarının korunabilmesi için yapılan faaliyetlerin mevzuata uygunluğu, iç kontrolün yeterli düzeyde olup olmadığı bir işletmede bulunan ve üretilen bilgilerin güvenilirliğini araştırarak elde edilen sonuçların raporlanması olarak ta özetlenebilmektedir.

⁹⁰ Mustafa Kılı v.d., “İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan Çalışması”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 20, 2012, s. 169-189.

İşletmeler ile sağlık işletmeleri arasında farklılıklar bulunmakta ancak bazı durumlarda ortak yönlerde bulunmaktadır.

Örnek olarak; işletmelerde ya da hastane işletmelerinin de kullanıcılara en doğru bilgi akışının sağlanması için denetim faaliyetleri yapılmaktadır. Muhasebe denetiminde bulunan aşamalar farksız görünse de denetim faaliyetlerinin ayrıntılarında farklar bulunmaktadır.

Sigorta, finans ve banka sektörlerinde faaliyette bulunan halka arz edilmiş şirketler kurumsal yönetimi SPK'ya tabi olan şirketlerinde olduğu gibi sağlık işletmelerinde de yapılan muhasebe denetimi olağan bir biçimde yapılmalıdır. Bu faaliyetler neticesinde işletmenin türü hangisi olursa olsun üretilmiş olan bilgi en gerçek ve doğru bilgiyi vermek durumundadır.

Muhasebede üretilmiş olan bilgiler kullanıcılar açısından büyük önem taşımaktadır. Hastane işletmeleri birçok yönden diğer işletmelerden farklıdır. Denetim açısından da yapısal açıdan farklılıkları bulunmaktadır. Denetim faaliyetlerinde istenen durum ile içinde bulunulan durum arasında değerlendirme ve karşılaştırma yapılması söz konusudur. Yapılan bu değerlendirmeler sonucunda uyumsuzluklar göze çarparsa düzeltilmesi için çeşitli eylemler gerçekleştirilmeli ve önleyici tedbirlerin alınabilmesi için çözümleyici ve düzenleyici hedefler belirlenmelidir.

Sağlık işletmelerinde yönetsel beceri ve uyum, koordinasyon sağlanması birçok amaca ulaşılabilmesi noktasında önemlidir. İyi bir örgüt yapısı ve etkin bir muhasebe sistemi, yeterli sayıda nitelikli personelin olması gibi etkenler denetim faaliyetlerini de etkilemektedir.

Bir başka yönden sağlık işletmeleri ile diğer işletmelerde kullanılan hesaplar yönü ile denetim faaliyetlerinde farklılık göstermektedir. Ticari mal üreten işletmede muhasebenin denetimi için denetlenebilen stok ürün bulunmakta iken sağlık işletmelerinde stoklu ürün bulunmamaktadır. Böylece ticari mal olarak bir denetim yapılmamaktadır.

Hastanelerde alınıp satılabilen ticari mal bulunmamaktadır. Sağlık işletmelerinde kullanılan sarf malzeme, ilaç ve malzemeler hizmet üretim maliyeti

hesabı olarak kaydedilmektedir. Yapılan denetimler de bu hesaplardan yapılmalıdır. Ticari mallar hesapları sağlık işletmelerinde kullanılmamalıdır.

Sağlık işletmelerinde istenilen hedefler diğer işletmelerin hedefleri ile aynı değildir. Bu şekilde hedefler karşılaştırıldığında farklı neticeler ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle bu netice sonucunda denetim faaliyetleri içerisinde farklı usul ve esasların ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir.⁹¹

Özetleyecek olursak, İ kontrolde olmazsa olmaz denilen yönetimin bakış açısı, sistem, alt yapı ve insan kaynağıdır. İ kontrolde risk yönetimi büyük önem taşımakta, risklerin düzeltilmesi için düzeltici ve önleyici faaliyetler yapılmalıdır. Örneğin bir hastanede alt yapı, personel ve fiziki yapıdan kaynaklı eksiklik olması durumunda hastaneye gelir kaybı, mali kayıp, hırsızlık, suiistimal, prestij kaybı gibi nedenlere yol açabilmektedir. Hastane işletmelerinde iç kontrol izlencesi bütçeleme, planlama, izleme, görevlerin ayrılığı, politika prosedür yetki limitleri, sistem kontrolleri mutabakatlar ve personel eğitimi ile sağlanmalıdır.

⁹¹ Mustafa Erzurum, Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe, İç Kontrol Sistem ve Swot Analizi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014, s. 43 (**Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi**).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırmanın önemine göre, Medikal Muhasebe alanında gerçekleştirilmiş olan uygulama ve teoriye yönelik ülkemizde buna benzer bir çalışma bulunmamaktadır. Hazırlanmış olan tez çalışmasında bu alanda görev yapan yetkililere çalışmalarında destek sağlayabilecek nitelikte hazırlanmıştır. Ayrıca medikal muhasebe alanında mevcut risklerin belirlenerek bu alanda yapılacak çalışmalardaki hataların da azaltılmasına katkıda bulunulması hedeflenmiştir.

Türkiye de sağlık sektörü gün geçtikçe daha fazla gelişim göstermekte ve faaliyetlerini sürdürmektedir. Sağlık ve ekonomi arasında olan en temel ilişki sosyal sağlık düzeyinde olan gelişmelerin doğrudan ve dolaylı olmasıdır. Sağlıkta üretim harcama ve refah düzeyini üzerindeki etkileri gösteren zincir sağlık ekonomisinin ana konusu içerisinde yer almaktadır.

Ülkede en önemli sosyo-ekonomik gelişme göstergeleri sağlık sektöründe var olan hizmetlerin göstergesidir. Sağlık hizmeti verirken temel amaç kalite düzeyi yüksek, birey için uygun fiyatlı sağlık hizmetinin sunulmasıdır.

Sağlık hizmeti sunulurken işletme tarafından maliyetlerin en düşük seviyede tutulması, kontrol altına alınarak, denetlenerek yönetilmesi önemli boyutta yönetim sorunlarını ortaya çıkarmaktadır. Maliyet ne kadar düşürülse düşürülsün hizmetin kalitesinden hiçbir şekilde taviz verilmemesi gerekmektedir. Bu gibi durumlar müşteri kaybına neden olmakta ve işletmeyi zarara uğratabilmektedir. Sağlık hizmeti sunulurken talep ve ihtiyaçlara cevap vermesi gerekmektedir. Bu durum işletmenin sürekliliği açısından da önem arz etmektedir.

Sağlık sektörü içerisinde sorun teşkil eden en önemli problem finansman problemidir. Bu durum gelişmiş ülkelerde baş gösterdiği gibi gelişmekte olan ülkelerde de görülmektedir. Ancak her ülke için görülen etkileri farklılık göstermektedir. Gelişmiş olan ülkelerde milli gelire göre sağlık harcamalarındaki artış oranı fazladır. Bunun yanı sıra gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkelerde ise sağlık kaynakları yönünde eksiklikler bulunmakta ve ihtiyaçlara etkin cevap verilememektedir.

Çalışmadaki üzerinde durduğumuz problem, Medikal Muhasebe sağlık kurumlarında hızlı bir şekilde gelişme gösteren önemli bir muhasebe uygulamasıdır. Bu uygulamaların hatalı bir şekilde işlem görmesi sağlık kurumlarının önemli maddi kayıplara uğramasına neden olmaktadır. Böylece finansal performanslarının düşmesine sebep olmaktadır. Özel hastanelerde Medikal Muhasebe uygulamalarının belli standartlar içerisinde yerine getirilmesi iş süreçlerinin netleştirilmesi ve riski azaltacak iç kontrol mekanizmasının oluşturulması; bu alandaki önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmanın amacında, Medikal muhasebede standart iş süreçlerinin ve uygulamalarının belirlenmesi, netleştirilen iş süreçleri ile riskin en aza indirilerek hızlı gelişim gösteren medikal muhasebe uygulamalarında kontrol başlıklarının belirlenmesi ve hataların en az seviyeye indirilmesi sayesinde, özel hastanelerde yüksek finansal performansa ulaşılmaktadır.

Süreçleri ve prensipleri ortaya çıkartılmış medikal muhasebe uygulamaları sayesinde özel hastanelerin iç kontrol mekanizmaları güçleneceğinden maddi kayıplara uğrama olasılıkları azalacaktır. Medikal Muhasebenin hızlı gelişim süreci doğru standartlar ve hiyerarşi ile ilerlediği takdirde yapılan uygulamalarda herhangi bir hata ve cezai yaptırım oluşturmayarak iç kontrolün düzenli ve kurallara uygun işlendiğinde cezai yaptırımlarla karşılaşmayacak ve maddi kayıplara uğramayacaktır.

Karmaşık bir yapıya sahip olan sağlık işletmeleri hastanenin içerisinde bulundurduğu yapısı gereği sistemleri sağlam, güvenilir, kontrol edilebilir yapılan uygulamalar ise bir bütün olarak ele alınmalıdır. Tüm uygulamalarda sistemin etkilenmemesi maliyetin düşünülerek yenilikçi anlayışla açık, şeffaf ve uygulanabilir olması en önemli maddeler arasında yer almaktadır.

Yetki ve sorumluluklar görevler ayrılığı ilkesi benimsenerek alt kademedan, en üst yönetici kademesine kadar konusunda yetkin, tecrübeli ve uzman kişilerce yapılması ve ekibin oluşturulurken bu şekilde planlanması işletmenin geleceği için önem taşımakta ve sürekliliği açısından da en önemli faktörler içerisinde yer almaktadır. Her işlemin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenerek, raporlanması bu durumda hastane içerisinde iç kontrol mekanizmasının oluşturularak iç denetim kurulması muhasebe sistemi için önem taşımakta ve sağlam temel oluşturmasına ve

her durumda performansın iyi sonuçlanmasına neden olmakta, işletmenin geleceğe dair dayanıklılığını arttırmaktadır.

Sağlık hizmeti sunan işletmelerin hizmetlerini sunarken hastaların mahremiyetine de önem vermesi gerekmektedir. Burada evrakların yazılıp, raporlanması, hastanın aldığı hizmetlerin faturalandırılması, etik kurallar içerisinde muhafaza edilmesi, 2. şahıslar ile paylaşılmaması, arşiv kural ve usulleri uyarınca saklanması gerekmektedir. Yapılacak bu tür hatalarda hırsızlık, suistimal, mali kayıp, ödemenin alınmaması, eksik alınması gibi durumlara da sebebiyet verebilmektedir.

Medikal muhasebe işlemleri uygulanırken her çalışanın görev tanımına göre verdiği hizmeti kuralına göre uygulaması gerekmektedir. Kurumsallık burada çok önemlidir. İşletmeye alınan tüm çalışanların hedefleri olması, çalışma ortamının düzenli olması, çalışanın istekli olması, moral ve motivasyonunda ekip içerisinde yüksek tutulması gerekmektedir. Yöneticilerin eğitim sürecine katkıları da işleyişin doğru ilerlemesi açısından önem taşımaktadır. Çalışanların kurum ahlakını doğru benimsemesi, fikrini ve isteklerini beyan edebilmesi, geri bildirim için açık olmaları da süreçlerin önemli bir parçasını oluşturmaktadır.

İçinde bulunduğumuz yapı da medikal muhasebe gün geçtikçe daha büyük önem kazanmaktadır. Özel sağlık işletmelerinde karşılaşılan cezai durumların ortadan kaldırılabilmesi, süreçlerin doğru bir şekilde ilerleyebilmesi için çalışanların yaptıkları birimdeki görevleri ile ilgili uzmanlaşmaları ve her süreçle ilgili detaylı eğitim almalarının önemini de ortaya çıkarmıştır. Çalışanların yetiştirilebilmesi için olanaklar sunulmalı ve öğrenebilmeleri için imkân sağlanmalıdır. Çalışacak personellerin bu bölümlerin yüksekokullarında ihtisas görmüş kişilerden oluşması öncelikli olmalıdır. Böylece teorik anlamda okulda alınan eğitim sahada pekiştirilerek kişinin kısa sürede adaptasyon sağlayıp, zaman kaybı yaşamadan etkin bir şekilde iş görmesine neden olabilecektir.

Hastane bilgi sistemleri de tüm işlemlerin kaynağını oluşturmaktadır. Sistemlerin işleyişinde yapılan hatalarda işletmenin olumsuz durumlarla karşılaşmasına neden olmaktadır. Örneğin; Sisteme tanımlanan yanlış bir işlem yapılan iş için zaman kaybı, faturalandırma hatası, evrağın yanlış eklenmesi, ödemenin geç alınması, hakedişin yanlış yansıtılması gibi birçok hataya neden

olabilmektedir. Burada işlemi yapan kişinin de dikkati çok önemlidir. Bu tür hataların oluşmasına neden olmamak için tüm birimlerin kendi içerisinde iç kontrolü sağlayabilmeleri gerekmektedir.

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürürken dikkat edilmesi gereken hususlarda iç kontrol sisteminin önemi ve etkisi, denetim faaliyetlerinin uygulanması içinde destek sağlamaktadır. İç kontrol etkinlik ve verimlilik sağlarken, yapılacak hatalı işlem, suiistimallerin önlenmesi ve işletmede yapılan faaliyetler için prosedür, kural ve mevzuata uygunluğu, sürecin etkinliği ile ilgilenmesine rağmen iç denetim ve iç kontrol arasında farklılık bulunduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

İşletmede bulunan herkesin bulunduğu organizasyon içerisinde iç kontrol ile ilgili görev ve sorumluluklar vardır. Her çalışan yapmış olduğu iş sürecini gerçekleştirirken belli prosedür kural ve işleyişe dikkat etmeli, olumsuz sonuçlara meyil verecek durumlara neden olmamak için üstüne düşen görevi en iyi şekilde yerine getirmelidir. İç kontrolün doğru etkili olması için işletmenin yönetici ve tüm çalışanlarının iç kontrol anlayışını benimsemesi ve bu sorumluluğu almaya istekli olması da önemli bir etkidir.

Kurumda hedef ve stratejilerin doğrultusunda operasyonel verimliliğin ve etkinliğin artırılması iç kontrolün hedeflerindedir. Hesapların ve yapılan işlerin mevzuata, ana sözleşmeye, yapılan düzenlemelere uygunluğu sağlanarak yapılan incelemeler sonucunda iç kontrol faaliyetinin düzeltilmesi ve önlem alınması gerekli faaliyetleri hususunda önerilerde bulunmakta hedefleri arasındadır.

Oluşturulan muhasebe sistemi sağlık işletmesinin yapısı açısından işletmeye güç katmaktadır. İç kontrol her işletmede uygulanması gereken, iş akışının düzgün bir şekilde yapılması, iş süreçlerinin belirlenmesi, işletmenin varlıklarının korunması ve her işlemin belgelenecek düzenli bilgi akışı ile gider ve gelir durumunun dengeli ilerlemesi için izlenecek yolun kilit noktasıdır.

Özetleyecek olursak; Medikal muhasebe uygulamalarında oluşabilecek risklerin ortadan kalkması için her birimin görev ve sorumluluklarını bilerek, kurallara ve süreçlere uygun davranılması, eğitimciler tarafından eğitim verilmesi, çalışanların seçimini yaparken muhasebe konusunda ihtisas durumlarının göz önünde

bulundurulması, iç kontrol sistemini benimseyen personeller ve yöneticiler ile çalışılması, mahremiyete, gizlilik ilkelerine önem verilmesi, prosedür, görev tanımları ve iş süreçlerinin yazılı hale getirilmesi, oluşabilecek aksaklıklara zamanında çözüm bulunması, personellerin motivasyonunun yüksek tutulması, sistemde aksaklığa sebebiyet verebilecek sorunlara hemen müdahale edilmesi, faturalandırma için güncel mevzuat ve değişikliklerin sürekli takibi ve izlenmesi, evrakların tesliminde gecikme oluşmaması kontrolün zamanında yapılması ve raporların yazıldığıнын teyit edilmesi ve hizmet veren kurumunu organizasyon yapısını bu kurallar ve işlemlere uygun hale getirmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ALTUĞ Osman, *Maliyet Muhasebesi*, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001.
- CERAN Yunus, *Maliyet Bilgilerine Dayalı Stratejik Pazarlama Kararları İçin Stratejik Pazarlama Muhasebesi*, Tablet Kitabevi, Konya, 2009.
- FINKLER Steven A., WARD David M., CALABRESE Thad D., *Accounting Fundamentals for Health Care Management*, Jones & Bartlett Learning, LLC, Boston, MA, 2018.
- GÜLTEN Selçuk, *Adım Adım E-fatura ve E-Defter Uygulamaları*, Ankara SMMM ODASI Yayınları, Ankara, 2015.
- KUTLU Hüseyin Ali, *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Basımevi, Ankara, 2008.
- SAYIM Ferhat, *Kamu Hastanelerinde Muhasebe İlintisi Kurulan Faaliyetler ve Özel Hastane Karşılaştırması -Yalova Örneği*, 2016.
- YAZICI Mehmet, *Muhasebe Bilim Öğeleri*, MÜ-İİBF-Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınevi, İstanbul, 2001.

MAKALELER

- AĞCA Ahmet, AKTAŞ, Rafet, "Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 18, 2007.
- AKTAŞ Metin, "Türkiye'de Sermaye Piyasalarının Gelişme Trendi ve Ekonomik Büyüme ile İlişkisi", *Yönetim*, Sayı: 55, 2006, ss. 47-54.
- BAŞOK YURDAKUL Nilay, ÖKSÜZ Burcu, Hastanelerde Bir Tanıtım Aracı Olarak Web Siteleri: İzmir İli Eğitim Hastaneleri ve Özel Hastanelerin Kurumsal Web Sitelerinin Kıyaslamalı Analizi, *Selçuk İletişim*, Cilt: 5, Sayı: 1, 2007, ss. 118-134.
- BAYRAKTAR Cihan, YILDIRIM, Murat, "E-Belge Sistemleri Üzerine Davranışsal Tutum ve Kullanım Niyetlerinin İncelenmesi", *Karabük İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği, Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 75, 2017, ss. 95-114.
- BENSTON George J., BROMWICH Michael, WAGENHOFER Alfred, "Principles-Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB's Standard Setting Strategy", *Abacus*, Vol: 42, No: 2, 2006, ss.165-188.

- CERAN Yunus, KOÇYİĞİT Nezahat, "Stratejik Yönetim Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Eş Zamanlı Maliyetleme", **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 1, 2013, ss. 209-222.
- ÇALIŞKAN Zafer, "Sağlık Hizmetlerinde Önceliklerin Belirlenmesinde Ekonomik Değerlendirme Yöntemi Olarak Maliyet-Etkililik Analizi", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 2, 2009, ss. 311-332.
- ÇANKAYA Fikret, "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama; Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırılması", **İİBF İşletme Bölümü ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 6, 2007, ss. 127-148.
- ÇELİK Orhan, ECER Alaattin, KARABACAK Hakan, "Impact of Firm Specific Characteristics on the Web Based Business Reporting, Evidence from the Companies Listed in Turkey", **Problems and Perspectives in Management**, Vol: 4, No: 3, 2006, pp.100-133.
- ERKOL Ümit AĞIRBAŞ, İsmail, "Hastanelerde Maliyet Analizi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama" **Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 64, Sayı: 2, 2011.
- GÜNEY Selami, ÖZYİĞİT Hüseyin, "Muhasebedeki Verilerin Yönetimde Kullanılması ve Elektronik Muhasebe Verilerinin Yönetim Kararlarına Etkisi", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 53, Bahar-2015, ss. 279-297.
- HABİB Ahsan, "Firm- Specific Determinants of Income Smoothing In Bangladesh An Empirical Evaluation", **Advances in International Accounting**, Vol: 18, 2005, ss. 53-71.
- KARACAER Semra, ÖZEK Pelin, "Denetim Firmasının Büyüklüğü ve Kar Yönetimi İlişkisi: İMKB Şirketleri Üzerinde Ampirik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 48, 2010, ss. 60-74.
- KARASİOĞLU Fehmi, ÇAM Alper Veli, "Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi**, Haziran 2008, Cilt: 1, Sayı: 1, ss. 15-24.
- KAYA Gamze Ayça, "Hedef Maliyetleme", **Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 1, 2010, ss. 313-332.
- KILLI Mustafa, KOCA Nurettin, HATUNOĞLU Zeynep, "İç Kontrolün Muhasebe Sistemindeki Hata ve Hilelerin Önlenmesindeki Rolü Üzerine Bir Alan

- Çalışması”, **Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 20, 2012, ss. 169-189.
- KÖRDEVE Mustafa, Sağlık Ödemelerinde Yeni Bir Kavram: Medikal Muhasebe, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 26, Sayı: 2, 2017, ss. 1-13.
- KÜRK Memiş, “Mükelleflerin Yasal Defter ve Belgelerini Saklama Süresi ve İstisnaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 98, 2010, ss. 175-184.
- OCAK Saffet, GİDER Ömer, TOP Mehmet, AKAR Çetin, “Muğla Devlet Hastanesi Tomografi Ünitesi Maliyet-Hacim-Kâr Analizi”, **Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi**, Cilt: 7, Sayı: 1, 2004, ss. 3-38.
- OTLU Fikret, KAYA Gamze Ayça, “Çevre Muhasebesi İle İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı:1, 2010, ss. 43-56.
- PAKSOY Vedat Mehmet, “Sağlık Ekonomisi Perspektifinden Teletıp Uygulamaları”, **Sağlık Akademisyenleri Dergisi**, Cilt: 4, Sayı: 1, 2017, ss. 9-16.
- SOLAŞ Çiğdem, AYHAN Sinan, “Çin Muhasebesinin ve Defter Kayıt Tekniklerinin Oluşumu Üzerinde Kültür Etkisi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 34, 2007, ss. 189-197.
- SÜRMEYEN Yusuf, AYGÜN Davut, “Muhasebe Çevresi ve Çevrenin Muhasebeye Etkisi”, **Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi**, Sayı: 7, 2013, s. 358-381.
- ŞANTAŞ Gülcan, ŞANTAŞ Fatih, Özel Hastanelerin Hizmet Pazarlamasında Yeni Trend: Doğum Paketleri, **KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 7, Sayı: 13, Haziran 2017, ss. 55-68.
- TATAR Mehtap, “Sağlık Hizmetlerinin Finansman Modelleri: Sosyal Sağlık Sigortasının Türkiye’de Gelişimi”, **Sosyal Güvenlik Dergisi**, Sayı: 1, 2011, ss. 103-133.
- TATAR Mehtap, “Teorik Çerçevesiyle Sağlık Ekonomisi ve Türkiye’ye İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, **Sağlık Ekonomisi Dergisi**, Sayı: 1, 2009.
- TIRAŞ Hacı Hayrettin, “Sağlık Ekonomisi: Teorik Bir İnceleme”, **Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, 2013, s. 125-152.
- TUTAR Filiz, KILINÇ Nurcan, “Türkiye'nin Sağlık Sektöründeki Ekonomik Gelişmişlik Potansiyeli ve Farklı Ülke Örnekleriyle Mukayesesi” **Afyon Kocatepe**

Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 1, 2007, ss. 31-54.

YILDIRIM Suat, KILIÇ Metin, "Vaka Başı Muayene Maliyetlerinin Kontrol Edilebilirliği", *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (ERZSOSDE)*, Cilt: VII, Sayı: I, 2014, ss. 79-90.

TEZLER

ALP Mustafa, Sağlık Ekonomisi ve Etkileri Aydın Örneği, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2016 (**Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi**).

BAYRAKTAR Ahmet, Türkiyede Muhasebe Hileleri, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2007 (**Yayımlanmış Yüksek lisans Tezi**).

BOYACI, Adnan Y., Üniversite Hastanelerinde Uygulanan Sağlık Paket Program Uygulamalarının Maliyet Analizi, Pamukkale Üniversitesi Eğitim Uygulama ve Araştırma Hastanesinde Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006 (**Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi**).

CLERMEUS Shedely Cassandra, Türkiye ve Haiti'de Sağlık Ekonomisi: Bir Karşılaştırma, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2019, (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).

ÇOBAN Hilmi, Sağlık Ekonomisi ve Türkiye'de Sağlık Hizmetlerinin Yeniden Yapılandırılması. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, İzmir, 2009 (**Yayımlanmış Doktora Tezi**).

ERZURUM Mustafa, Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe, İç Kontrol Sistem ve Swot Analizi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2014 (**Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi**).

NUBİN Subihan, Hizmet İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Uygulama Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006 (**Yayımlanmamış Yüksek lisans Tezi**).

USTA Hakan, Türkiye'de Sağlık Ekonomisi ve Sektörel Analiz, Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2018 (**Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**).

İNTERNET YAYINLARI

Gelir İdaresi Başkanlığı E-Fatura <https://ebelge.gib.gov.tr/efaturahakkinda.html>,
(Erişim Tarihi: 30.10.2019).
<http://83122.acil-sag-hiz-bsk-is-akislari-birimlerrar.rar> (Erişim Tarihi: 26.11.2019).
<http://www.istanbulymmo.org.tr> (Erişim Tarihi: 25.10.2019).
<http://www.ttb.org.tr> (Erişim Tarihi: 30.10.2019).
İstanbul Üniversitesi Onkoloji Enstitüsü, Medikal Muhasebe Personel Görev Tanımı,
2017, <https://onkoloji.istanbul.edu.tr/tr/content/kalite-yonetim-sistemi/gorev-tanimlari> (Erişim Tarihi: 17.11.2019).
T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Yayın No: 79, Sosyal Güvenlik Bilgi Serisi: 2013/12,
Genel Sağlık Sigortası, www.sgk.gov.tr (Erişim tarihi 29.11.2019).
Tedavi Katılım Payının Uygulanması Hakkında Tebliğ, 2009, Sayı: 27353 Sıra no:12
<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/09/20090918-14.htm>, (Erişim
Tarihi: 3.11.2019).
TÜİK, Sağlık Harcamaları İstatistikleri, 2018a,
http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1084#, Erişim Tarihi: 03.09.2019.
TÜİK, Sağlık Harcamaları İstatistikleri, 2017, Haber Bülteni, (2018b),
<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27621>, (Erişim Tarihi:
03.09.2019.)

DİĞER YAYINLAR

Resmi Gazete, **Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**, Sayı: 29071, 2014.
Sağlık Bakanlığı, **Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2017**, Ankara, 2018.
Sağlık Bakanlığı, **Yıllara Göre Memnuniyet Oranı, Sağlık İstatistikleri Yıllığı**, Ankara, 2017.
T.C. Milli Eğitim Bakanlığı Megep (Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), **Muhasebe ve Finansman Fatura ve İrsaliye**, Ankara, 2017.