

KAMU HASTANELERİNDE MUHASEBE İLİNTİSİ KURULAN FAALİYETLER ve ÖZEL HASTANE KARŞILAŞTIRMASI - YALOVA ÖRNEĞİ

Doç. Dr. Ferhat SAYIM

Yalova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü
f_sayim@hotmail.com

ÖZET

Bu araştırma sağlık kurumlarında muhasebe ile ilintilendirilen işlerin kimler tarafından nasıl bir organizasyon yapısıyla yürütüldüğünü açıklamaktadır. Bu amaçla Yalova ilinde bulunan kamu ve özel-hastanelerin ilgilileriyle yarı yapılandırılmış mülakat yöntemiyle görüşme yapılmıştır. Görüşmelerde, muhasebe departmanının kurulumu ve işleyişi ile ilgili uyulan mevzuat, muhasebe birimleri, buralarda istihdam edilen çalışan sayısı, çalışanların görevleri ve sorumlulukları hakkında bilgi alınmıştır. Görüşmeler kamu hastanesi için yöneticilerle ve bağlı bulunduğu hastane birliğindeki muhasebe yetkili personelle, özel hastane için ise muhasebe sorumlusu, medikal muhasebe sorumlusu ve finans sorumlusu ile gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bilgiler derlenerek, yapı ve işleyiş, hazırlanan şemalar yardımıyla aktarılmaya çalışılmıştır. Aynı zamanda kamu ve özel hastanelerin yapısı birbiri ile karşılaştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Hastane Yönetimi, Muhasebe Departmanı

ACCOUNTING OPERATIONS IN PUBLIC HOSPITAL AND COMPARISON OF PRIVATE HOSPITAL - YALOVA CASE

ABSTRACT

This research is related to the accounting processes in healthcare institutions. These transactions are carried out to explain how the organizational structure and by whom. For this purpose, the semi-structured interview is made with manager of public and private hospital in Yalova. During the talks, the installation and operation of the accounting department to comply with the relevant legislation, accounting units, the number of employees who are employed here, about the roles and responsibilities of the employees were taken. For public hospitals, it was interviewed with managers and authorized accounting personnel. For private hospitals, it was interviewed with accountant, medical accounting manager and finance manager. The information obtained has been compiled. Structure and functioning, has been explained with prepared schemes. At the same time the structure of public and private hospitals are compared with each other.

Key Words: Accounting, Hospital Management, Accounting Department

1. Giriş

Sağlık kurumlarında muhasebe sisteminin kalitesi, kurumsal yönetim yapısının geliştirilmesi, sürdürülebilir gelişmenin tesisi için kritik bir başarı faktörü haline

gelmektedir. Sağlık kurumları bu sayede gerek öz sermayedarlarına gerekse de kendilerine borç yoluyla finansman sağlamış yatırımcılarına güven vererek ve sağlıklı bir şekilde büyüyerek ülke ekonomisini de katkı sağlamış olacaklardır. Ayrıca kamu kurumlarındaki yönetim anlayışındaki gelişmelerde bu süreci desteklemektedir.

Hastanelerin çevresi ile ilişkilerinin karmaşıklığı finansal muhasebeyi ön plana çıkarsa da tepe yönetimlerin; maliyet ve teknik etkinlik konularının denetlenmesi, hizmet kalitesinin belirlenmesi kapasite planlaması gibi konularda bilinçlenmesi, maliyet bilgilerine verilen önemi de arttırmıştır (Menderes, Sağlık Kurumlarında Muhasebenin Önemi, 1992, s. 59). Sağlık kurumları, yönetim muhasebesine dikkat ederler. (Yurdakul, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları, 2007, s. 278). Ancak yönetime alınacak kararlarda destek olacak bilgilerin mutlaka güvenilir bir muhasebe sistemi üzerinden yöneticilere ulaşması gerekmektedir.

2. Muhasebe ve Muhasebe Sistemi

Muhasebe, bir işletmede meydana gelen değer ve miktar artış ve azalışlarını sürekli şekilde kaydeden, belirli dönemlerde bunların özetini çıkaran, sonucu saptayan, raporlayan ve bunları yorumlayarak ilgisi bulunduğu kişilere ve kurumlara, amaçlarına uygun yararlı bilgiler sağlayan, sanat, bilim ve uygulamadır (Tokaç, Finansal Muhasebe Uygulamaları, 2006, s. 17). Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumu, bu kaynakların kullanım biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi”dir. (Sevilengül, 2005, s. 9). Muhasebe, finansal (mali) özellik taşıyan ticari işlemler ile kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları, para cinsinden sistemli bir biçimde saptama, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle, ulaşılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin sahip ya da ortaklarına, yöneticilere ve bu kişilikle ilgisi, ilişkisi bulunan diğer kimselere, gereksinme duydukları uygun ve yararlı bilgileri sağlayan sanat, bilim ve uygulama düzenidir (Altuğ, 2006, s. 5). Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan, bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi”dir (Erol, 2008, s. 3). Özet olarak muhasebe, işletmenin parasal nitelikteki işlemlerinin saptanması, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlanması ve analize tabi tutularak yorumlanması sürecidir (Gökçen, 2009, s. 4).

Yatırım yapmış olan pay sahiplerine, mali analiz uzmanlarına, kredi verenlere, çalışanlara ve yasal kuruluşlara muhasebenin sağlayacağı bilgilerin aktarılması gerekir. İşletmenin sermayesi, nakit akışı hakkında, dönem sonlarında, işletmenin o tarihteki faaliyetlerinin sonucunu yansıtan bilançosu, gelir tablosu, satılan malların maliyeti, fon akış tablosu, nakit akış tablosu gibi tablolar hazırlanır ve raporlar halinde sunulur (Yurdakul, Şirketler Muhasebesi, 2003, s. 6).

2.1. Muhasebenin Alt Dalları

Muhasebe sisteminin, finansal olayların kayıtlanması, belli dönemler itibarıyla sonuçların saptanması, yorumlanması ve ilgililerin kullanımına sunulması yönlerinden finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi olmak üzere üç ana

bölümden incelenir (Altuğ, 2006, s. 6).

- İşletmeler arasında ve işletme dışındaki çıkar gruplarıyla işletme arasındaki, işletmeyle ilgili olarak oluşan değer hareketlerini izleyerek, bu değer hareketlerinden doğan borç ve alacak ilişkilerini, başka bir ifadeyle varlık ve kaynak oluşumunu hesaplara kaydedip sonuçlarını saptayan, raporlayan muhasebe türü finansal muhasebe türünü oluşturur (Yükçü, 2009, s. 4). Muhasebe sistemi bir bütündür, yani hem birinci hem ikinci amaca hizmet eder. Ama bu iki amaca yönelik muhasebe sisteminin birinci amaca yönelik işlemlerinin tümü “Yönetim Muhasebesi”, ikinci amaca yönelik işlemlerinin tümü ise “Finansal Muhasebe” adını alır (Tokaç, Finansal Muhasebe Uygulamaları, 2006, s. 22).
- İşletmede üretilen mamul veya hizmetlerin maliyetlerinin belirlenmesi, maliyet unsurlarının kontrolü, maliyet analizleri ve satış fiyatının belirlenmesi maliyet muhasebesinin konusunu oluşturur (Altuğ, 2006, s. 6). Maliyet muhasebesi verileri, yöneticilerin çeşitli kararlarında kullanacağı bilgilerin önemli bir bölümünü oluşturduğundan, maliyet ve finansal muhasebenin bir alt kümesidir (Tokaç, Finansal Muhasebe Uygulamaları, 2006, s. 22).
- Muhasebe verilerinin yönetime yardımcı olacak şekilde toplanması ve analiz edilmesi ile ilgili sorunlar yönetim muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır (Küçüksavaş, 2005, s. 12).

2.2. Muhasebe Sistemi

Muhasebe sisteminde konu işletmedir. Muhasebe sistemi, ekonomik olayları ve bunların sonuçlarını değerlendirebilmek için geliştirilmiş, belirli kavram ve kuralları bulunan bir düşünce sistemidir. Bu düşünce sisteminde, belirli bir dönemle ve bu dönemin sonundaki durum ile ilgili ekonomik birimler olarak tanımlanan işletmelerin ekonomik faaliyetleri ile yapısını değerlendirebilmek ve faaliyetlerini yönetebilmek için muhasebe kavramlarını bilmek gerekmektedir. Zamanında ulaşılabilecek muhasebe bilgileri üzerinde yapılan bilinçli değerlendirmeler, yorumlar yardımı ile işletmeler başarılı olarak yönetebilirler (Erdamar & Basık, 2006, s. 1-2).

Başarılı bir muhasebe sisteminde aşağıdaki unsurların bulunması gerekir (Tokaç, 2006, s. 21);

- İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde oluşturulmuş hesap planı
- Hesapların işleyişini açıklayan muhasebe yönetmeliği
- Bütçeleme sistemi
- İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde oluşturulmuş maliyet muhasebe sistemi
- İyi bir belge akış düzeni
- İyi bir bilgi işlem sistemi ile işletmenin yapısına uygun muhasebe yazılımları.

3. Araştırma

Kamu ve özel hastane işletmelerinde muhasebe ilintili görülen işlerin tespiti ve bu işlerin görüldüğü birimlerin yapılarını ortaya koymak için bir araştırma yapılmıştır. Araştırma Yalova ili merkezinde faaliyet gösteren kamu ve özel hastanelerinde

yapılmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Araştırma, giderek büyüyen ve özellikle kamu kurumlarında döner sermaye dağıtımı sebebiyle karmaşık hesaplamaları ve bütçeleme faaliyetlerini de gerektiren sağlık kurumlarının muhasebe departmanlarının nasıl örgütlendiği ve işlediğinin ortaya konması amacıyla yapılmıştır.

3.2. Araştırma Metodolojisi

Araştırma kapsamında sağlık kurumlarında muhasebe ve finans departmanının nasıl kurulup işleyişini devam ettirdiği tespit etmek amacıyla Yalova ilinde bulunan devlet hastanesi, ağız dış sağlığı hastanesi ve iki özel hastane ile görüşme yapılmıştır. Görüşmeler yapılmadan önce kamu hastanesinin bağlı bulunduğu “Yalova Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliği”nden yazılı izin alınmıştır. Saha araştırmasına ilişkin görüşmelerin ve ön raporlamaların bir kısmı yüksek lisans öğrencisine yaptırılmıştır. Bu çalışmada iki devlet hastanesinde muhasebe departmanının nasıl işlediği incelenecek ardından Yalova ilindeki bulunan iki özel hastanedeki uygulamayla karşılaştırılacaktır.

3.3. Örneklem ve Kapsam

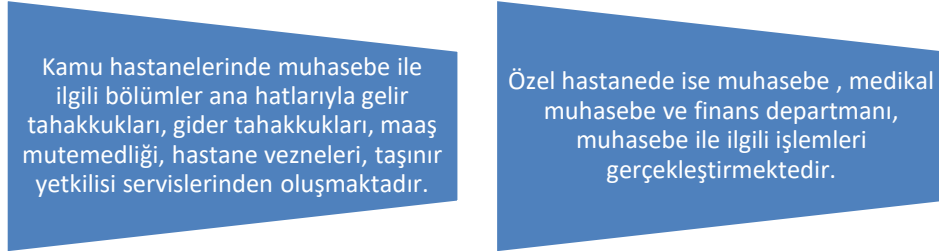
Yalova ili merkezinde “Kamu Hastaneleri Birliği”ne bağlı iki hastane bulunmaktadır. Bunlar; Yalova Devlet Hastanesi ve Yalova Ağız ve Diş Sağlığı Hastanesidir. Yalova ili merkezinde iki özel hastane bulunmaktadır. Kamu hastanelerinde muhasebe departmanının işleyişi hakkında bilgi almak üzere kamu hastaneleri birliği genel sekreterliği çalışanlarıyla ve kamu hastanelerinin yöneticileriyle yarı yapılandırılmış mülakat yapılmıştır. Mülakat sırasında, çalışanlara birimdeki personel sayısı, personellerin nasıl istihdam edildiği ve birimin hangi görevleri gerçekleştirdiği ve kimlere karşı sorumlu olduğu gibi sorular yöneltilmiştir. Elde edinilen bilgiler karşılaştırılarak aktarılacaktır. Elde edilen veriler ve aşağıda yer verilen kamu hastanelerinin bağlı olduğu muhasebe mevzuatı birbiriyle bağlantılı olarak açıklanacaktır.

Özel hastaneler ile ilgili görüşmeler ise Yalova ilindeki her iki özel hastanenin muhasebe sorumlularıyla gerçekleştirilmiştir. Özel hastanelerde muhasebe ile ilintilendirilen işlerin nasıl ve hangi birim tarafından yürütüldüğü açıklanacaktır.

3.4. Bulgular

Kamu ve özel hastanelerde muhasebe işlerinin yürütüldüğü birimlerin üst başlıklarla aşağıdaki şekilde ifade edilebileceği anlaşılmıştır.

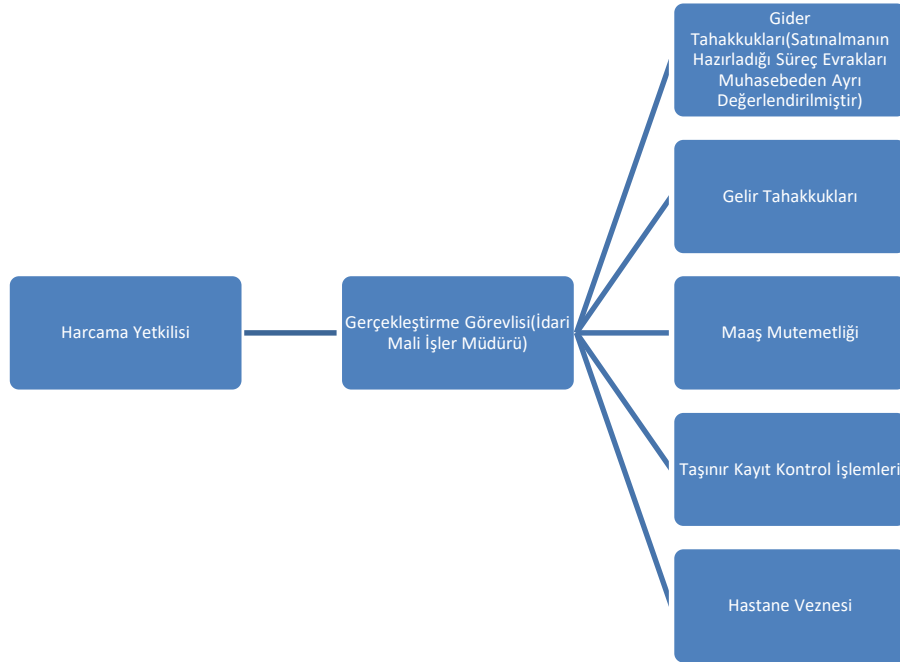
Şekil 1: Kamu ve Özel Hastanelerinde Muhasebe Departmanı Temel Birimler



3.4.1. Kamu Hastanesi Bünyesinde Yapılan Muhasebe İle İlgili İşlemler

Kamu hastanelerinde muhasebe ile ilgili işlemleri yapan birimler şemada gösterilmiştir. Kamu hastanesi tarafından Şekil 2’de birimlerce düzenlenen evraklar kamu hastaneler birliği genel sekreterliğine gönderilmektedir.

Şekil 2: Kamu Hastanesi Bünyesindeki Muhasebe İlişkili Temel Birimler



Yukarıdaki şemada gösterilen her bir birimin muhasebe ilişkili işlemleri şöyle gösterilebilir.

3.4.1.1. Gider Tahakkuku İle İlgili Temel İşlemler

Yapılan görüşmeler çerçevesinde kamu hastaneleri bünyesinde bu başlık altında yapılan ve muhasebe birimini ilgilendiren işlemler şu şekilde sıralanabilir.

- Kamu İhale Kanunu ve diğer ilgili satın alma mevzuatına bağlı belgelerin hazırlanması,(Bu işlemlere ilişkin faaliyetler doğrudan muhasebe faaliyeti kapsamında ele alınmadığından ayrıntılı ifadesine gerek görülmemiştir.)
- Genel Sekreterliğin sonuca bağladığı ihalelerin ödeme evraklarının hazırlanması; Genel sekreterliğin sonuca bağladığı ihaleler üç grupta toplanabilir.
 - 1)İhale ve ödeme süreçlerinin tamamı kendisi tarafından yapılanlar,
 - 2)İhale sürecini kendisinin yürüttüğü ancak ödemelerin hastanelere paylaştırıldığı ihaleler,
 - 3)Hastaneye verilen ihale yapma yetkisi ve tanımlanan limit dahilindeki satın almaların ödemeleri.
- Hastanelerin Elektrik, su, doğalgaz, vb. ödemelerinin yapılması,
- Doğrudan temin alımı yöntemi işlemlerinin yapılması.

3.4.1.2. Gelir Tahakkukları İle İlgili Temel İşlemler

Yapılan görüşmeler çerçevesinde kamu hastaneleri bünyesinde bu başlık altında yapılan ve muhasebe birimini ilgilendiren işlemler şu şekilde sıralanabilir.

- Medula olarak ifade edilen sistem üzerinden SGK faturalama işlemleri,
- SGK dışı protokollü ve protokolsüz kurumlara faturalama(Askeri Kurumlar, Suriyeli Mülteciler vb.)
- Ücretli hastaların takibi ve diğer faturalama işlemleri

3.4.1.3. Maaş Mutemetliği İle İlgili Temel İşlemler

Yapılan görüşmeler çerçevesinde kamu hastaneleri bünyesinde bu başlık altında yapılan ve muhasebe birimini ilgilendiren işlemler şu şekilde sıralanabilir.

- Genel bütçe maaş ödemelerin bordrolanması
- Döner sermaye ek ödemelerin bordrolanması
- Bütün bordrolama işlemleri
- SGK ya prim ödemeleri
- Geçici ve daimi görev yolluklarının ödenmesi
- Nöbet ücretleri
- Hazine hissesinin gönderilmesi
- Merkez(Sağlık Bakanlığı) Hisselinin Gönderilmesi
- SHÇEK hissesinin gönderilmesi

3.4.1.4. Taşınır Kayıt Kontrol Temel İşlemleri

Yapılan görüşmeler çerçevesinde kamu hastaneleri bünyesinde bu başlık altında

yapılan ve muhasebe birimini ilgilendiren işlemler şu şekilde sıralanabilir.

- Döner Sermaye Teminli Stoklara İlişkin Kayıt ve Takip
- Genel Bütçe Teminli Stoklara İlişkin Kayıt ve Takip
- Taşınır Kayıtın üç ana başlık ifade edilebileceği söylenmiştir.
 - Eczane
 - Demirbaş
 - Sarf(Tıbbi ve Tıbbi Olmayan)

3.4.1.5. Hastane Veznesi İle İlgili Temel İşlemler

Yapılan görüşmeler çerçevesinde kamu hastaneleri bünyesinde bu başlık altında yapılan ve muhasebe birimini ilgilendiren işlemler şu şekilde sıralanabilir.

- SGK katkı payları
- Ücretli hastaların tahsilatları
- Depozito vb. tahsilatlar

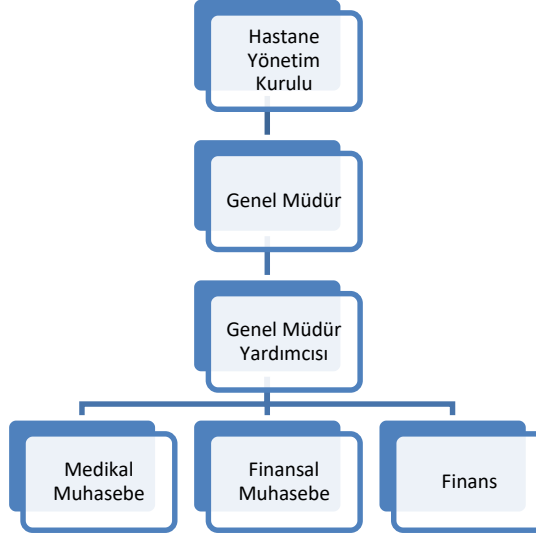
Şekil 3: Kamu Hastanelerinde Muhasebe İlişkili Temel İşlemlerin Toplu Gösterimi



3.5. Özel Hastanesi Bünyesinde Muhasebe Departmanı

Şekil 4’de özel hastane muhasebe departmanı örgüt şeması gösterilmektedir. Mali nitelikli işlemler muhasebe ve medikal muhasebe birimleri tarafından gerçekleştirilir. Finans departmanı aracılığıyla ödemeler ve tahsilatlar gerçekleşmektedir.

Şekil 4: Özel Hastanede Muhasebe Departmanı Örgüt Şeması



Özel hastanelerde görüşülen muhasebe elemanlarının ifade ettiği muhasebe ilintili işler şu şekilde ifade edilebilir.

- Kasaların sayımı, alınması;
- Kredi kartı tahsilatlarının takibi ve hesaplara aktarımı,
- Satın alma biriminden gelen faturaların işlenmesi,
- Cari hesap çalışılan firmaların takibi ve mutabakatların yapılması
- Nakit ve vadeli ödemelerin takibi,
- Banka hesaplarının takibi, çek ve diğer ödemelerin yapılması,
- Kredi kullanımları ve geri ödemelerinin takibi
- Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir taleplerinin karşılanması.

3.6. Muhasebe Organizasyonu ve Muhasebe İliintili Görülen İşlemler Açısından Kamu- Özel Hastane Karşılaştırması

Yapılan karşılaştırmada elde edilen bulgular kısa üst başlıklarla şu şekilde ifade edilebilir.

Sorumluluk: Özel hastanelerde sistemin işleyişi hastane genel müdürü ya da görevlendirilmiş yönetim kurulu üyesi kontrolünde şekillenmektedir. Yöneticinin yaptığı iş tanımlamaları ve imza yetkilendirmesi çerçevesinde muhasebe ile ilgili işlemler, kamu hastanesine göre daha dar bir kadro tarafından yürütülmektedir. Kamu Kurumlarında

muhasabe ile ilintilendirilecek çalışan sayısı daha fazladır. Mevzuatla belirlenen sayıdaki çalışanın hazırladığı evraklardaki ödeme ve tahsilatlar gerçekleştirme görevlisi, harcama yetkilisi imzalarıyla Kamu Hastaneler Birliğindeki kontrol işlemlerinin ardından tahakkuk ettirilmektedir. Kamu hastanelerinde İdari Mali İşlemler Müdürü “Gerçekleştirme Görevlisi” Hastane Yöneticisi ise “Harcama Yetkilisi” konumundadır.

Bağlı Olunan Mevzuat: Özel Sağlık kurumları “Ticaret Kanunu”na tabi diğer firmalarla aynı yasal mevzuata tabidir. Sağlık kurumu olması sebebiyle muhasabe sistemi açısından özel bir mevzuata tabi bulunmamaktadır. Ancak özellikle “Sosyal Güvenlik Kurumu” ve “Özel Sağlık Sigortası” kuruluşlarıyla olan ilişkilerinde hazırlanacak belgelerin SGK ve Sigorta kurumunun istediği bazı niteliklere haiz olması gerekmektedir. Bu evrakların hazırlanması, dosyalanması ve gönderilmesinden sorumlu birimler “Medikal Muhasebe” olarak ifade edilmektedir.

Kamu Hastaneleri mevzuat açısından tüm kamu kurumlarının bağlı bulunduğu mevzuatın yanı sıra bir takım özel mevzuatla da bağlı bulunmaktadır. 5018 Sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu yanı sıra Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği, Kamu Hastane Birliklerinde Muhasebe Biriminin Kurulması ve Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge, 663 Sayılı Kanunu Hükmünde Kararnamedeki bazı atıflar gibi çeşitli düzenlemeler bulunmaktadır.

Dışarıdan Muhasebe Hizmeti Satın Alımı: Kamu kurumları muhasabe hizmetleri ile ilgili bütün organizasyonu ve işlemleri kendi bünyesinde ve bağlı bulunduğu Kamu Hastaneler Birliği Genel Sekreterliği bünyesinde tamamlamaktadır. Özel sağlık kurumları ise Resmî kayıt düzeni ve beyannameler, vergi vb. yasal yükümlülükler için Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Hizmeti satın almaktadırlar. Yeminli Mali Müşavirin rutin ziyaretlerinde ve beyanname dönemlerinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile ortak çalışma ve bilgi alışverişi yoğunudur.

Kayıt ve Raporlama Düzeni: Özel hastanelerde muhasabe hizmetleri, tek düzen hesap planına göre yapılmaktadır. Ülkemizde özel hastaneler “Halka Açık Anonim Şirket ve Halka Açık Olmayan Ticari İşletme” statülerinde faaliyet göstermektedir. Mevcut duruma göre halka açık şirketler de katıldığında özel hastaneler ilgili mevzuat; Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu olarak sayılabilir. İlgili kurumlar arasında ise Maliye Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu gibi kurumlar yer almaktadır. Halka Açık Anonim Şirket statüsüne örnek olarak Acıbadem Hastaneleri gösterilebilir. Halka açık şirketlere bağlı hastaneler dışındaki özel hastanelerin muhasabe konusunda, şirketlerin takip etmek zorunda olduğu yasal çerçeve; Vergi Usul Kanunu, Tek Düzen Hesap Planı’na dayalı muhasabe sistemi ve Türk Ticaret Kanunu tarafından düzenlenmektedir. Yalova’daki özel hastaneler halka açık değildir. Türkiye genelinde de halka açık şirket bünyesindeki özel hastane sayısı çok düşüktür.

Medikal Muhasebe: Gerek kamu hastanesi faturalama birimi gerekse de özel hastane medikal muhasabe birimi için Sosyal Güvenlik Kurumu ile olan işlemlerde ana mevzuat SUT olarak ifade edilen Sağlık Uygulama Tebliği olmaktadır. Kamu hastanesinde SGK dışı, Askeri Kurumlar, Ceza ve Tutukevi, Suriyeli Mülteciler gibi farklı kurumlara fatura edilecek hizmetler için, varsa yapılan protokoller belirleyici

olmaktadır. Özel hastanelerde ise SGK dışı resmi kurumlara faturalamadan bahsedilmemekte ancak anlaşmalı olunan bir çok özel sigortası kurumunun belirlediği esaslar çerçevesinde faturalama hizmetleri yürütülmektedir.

Muhasebe Birimi Faaliyetleri: Özel hastanede resmi kayıtlar ayrı muhasebe bürosu tarafından yürütüldüğü için medikal muhasebe dışındaki muhasebe birimi kendi işlerini ön muhasebe olarak tanımlamaktadır. Yaptıkları faaliyetler sorulduğunda; Hastane kayıt kabullerdeki kasaların alınması işlemleri, kredi kartı ödemelerinin takibi, Satın alma biriminden aktarılan faturaların işlenmesi, cari hesap çalışılan işletmelerle mutabakatların yapılması, nakit ya da vadeli ödemelerin takibi, ayrıca doktor ve diğer personelin maaş ve ödemelerinin hesaplanması ve gerçekleştirilmesi işlemleri olarak saymaktadırlar. Kamu hastaneleri muhasebe ilintili birimlerde yapılan faaliyetler yasal mevzuat temelli olarak araştırmanın başında da gösterildiği üzere çok daha çeşitli başlıklarda ifade edilmektedir.

Kullanılan Muhasebe Programı: Görüşmenin bir diğer sorusu ise muhasebe işlemlerinin hangi muhasebe programı aracılığıyla gerçekleştiğidir. Kamu Hastaneleri Kurumu'na bağlı devlet hastanesi ve ağız diş sağlığı hastanesinin muhasebe işlemleri, web tabanlı Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) tarafından kaydedilip raporlanmaktadır. İncelenen özel hastanenin biri ORKA Muhasebe Paket Programı kullandığını ifade etmiştir. Diğer hastane ise Med Data programını kullanmakta ancak bu yıl ORKA programına geçeceklerini ifade etmektedir. Değişiklikte E-Fatura zorunluluğunu etken olduğu ifade edilmektedir.

Maaş ve Ek Ödemeler: Kamu hastanesinde çalışanların ödemeleri, yollukları, maaş mutemedi tarafından gerçekleştirilmektedir. Kamu çalışanlarının ödemeleri genel bütçe ve döner sermaye bütçesinden olmak üzere ayrı esaslara göre yapılmaktadır. Özel hastanelerde çalışanların maaş ve ödemeleri muhasebe elemanı tarafından hesaplanmakta onayın ardından ödenmesi gerçekleştirilmektedir.

Çalışan Seçimi: Kamu hastanelerinde muhasebe personeli istihdamı, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun açtığı kadro ile personel alımı gerçekleşmektedir. Açılan kadroya KPSS puanı göre atamalar yapılır. Kamu Hastane birliklerinde muhasebe biriminin kurulmasına ilişkin mevzuatta istihdam edilecek personele ilişkin aranılan özellikler belirtilmiştir. Kamu hastanelerinde görev ve sorumluluk dağılımı mevzuat temelli gerçekleşirken özel hastanelerde Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir yönlendirmesi ile gerçekleşmektedir.

Görüşme yapılan özel hastanenin personel seçimi insan kaynakları tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe elemanı hastanenin genel müdürüne ya da ilgili yönetim kurulu üyesine karşı sorumludur. İstihdam edilecek personelin seçimi hususunda bu yöneticiler etkindir.

Çalışan Sayısı Devlet hastanesinde doğrudan muhasebe ilintili işlemleri yapan 28 civarında personel sayılmaktadır. Diş hastanesinde 7 personel ön plana çıkmaktadır. Ancak bunlar tamamen bağımsız muhasebe personeli değildir. Yukarıda sayılan faturalama, maaş mutemetliği, vevneler, taşınır kayıt işlemlerini yapanlar, doğrudan temin ve diğer satın alma işlemleri gibi birimlerde muhasebe ilintili olarak görülen personel sayısıdır. İncelenen özel hastanenin birinde muhasebe departmanında çalışan kişi sayısı 10, diğerinde 7'dir. Özel hastanede çalışan muhasebe elemanlarının görev

dağılımında medikal muhasebe ön plana çıkmaktadır. Medikal muhasebe dışı muhasebe elemanı sayısı bir özel hastanede bir diğerinde ikidir.

Bankalarla İlgili Rutin İşlemler: Kamu kurumlarının bankalarla olan ilişkileri açısından hesap bakiyelerinin takibi, ödeme ve tahsilatların takibi daha az çeşitli işlemleri kapsarken, özel hastanelerde muhasebe birimlerinin rutin faaliyetleri içerisinde bankalarla ilgili birçok kredi ve hesap takibi işlemleri de bulunmaktadır.

Sonuç ve Değerlendirme

Özel hastane ve kamu hastanelerinin farklı mevzuatlar çerçevesinde işlemlerini yürüttüğü görülmüştür. Kamu kurumunda yapılan görüşmelerde görüşme yapılan muhasebe çalışanlarının mevzuat ve kanunlara sıkı sıkı bağlı olduğu belirtilmiştir. Bunu da 'kanun da ne diyorsa odur', 'ben kanun da yazanı uygulayım' ifadeleriyle belirtebilmektedirler. Kamu ve özel hastanelerin muhasebe ilintili iş tanımlarının benzer olduğu ancak iş hacimlerinin ve görevli sayısının farklı olduğu görülmüştür. Ayrıca iş tanımı benzer olsa da işi yapan birimin farklı isimlendirildiği sonucuna varılmıştır. Kamu hastanelerinden gelir tahakkukları, özel hastanelerde ise medikal muhasebe çoğunlukla aynı görevleri üstlenmektedir.

Kurumların SGK ile ilgili evrak hazırlama, evrakların SGK'ya gönderilmesi, ya da özel sigorta evraklarının ilgili kurumlara gönderilmesi süreçlerinde farklılıklar bulunmaktadır. Özel hastane her ay bir ay öncesine ait kayıtların evraklarını hazırlayıp ilgili kurumlara ulaştırmaktadırlar. Kamu hastaneleri ve özel hastaneler yanlış evrak yüzünden, ya da bir birine uygun olmaya tanı ve teşhis yüzünden kesintilere maruz kalabilmektedir. Bu kesinti ihtimali çalışanlar için bir stres olarak görülebilmektedir. Ancak kamu kurumun kesintileri Sağlık Bakanlığı tarafından yapılmaktadır. Sağlık bakanlığı SGK'dan tahsil ettiği toplam bütçeyi belirlediği performans kriterleri ve hastanelerin ihtiyaçları doğrultusunda kamu hastanelerine dağıtmaktadır. Kamu hastanesinin kestiği fatura tutarı bu kriterlerden sadece biridir.

Kamu hastanesi ve bağlı bulunduğu Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliği arasında da yoğun bir evrak akışı söz konusudur. Kamu hastanelerinin ödeme ve tahsilat işlemleri Genel sekreterlik bünyesindeki onayla gerçekleştirilmektedir. Özel hastanede muhasebe departmanı, finans departmanı, medikal muhasebe departmanı ve satın alma departmanı sürekli bir bilgi alışverişi içindedir. Kamu hastanelerinde gider ve gelir tahakkukları servisleri harcama yetkilisine karşı sorumluyken, Genel Sekreterlik bünyesindeki muhasebe yetkilisi genel sekretere karşı sorumludur. Özel hastanenin her bir departmanı ise genel müdüre karşı sorumludur. Kamu hastanelerinde çalışacak kişi sayısı mevzuat ağırlıklı olarak belirlenirken, özel hastanede hastanenin yönetimi tarafından belirlenmektedir.

Kamu ve Özel hastaneler iyi bir muhasebe sisteminin unsurlarının bulunup bulunmadığı açısından değerlendirildiğinde;

- İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde oluşturulmuş hesap planı varlığına bakıldığında her iki hastane türünde de uygun hesap planı kullanılmaktadır.
- Hesapların işleyişini açıklayan muhasebe yönetmeliğinin varlığı açısından da her iki hastane tipi böyle bir yönetmeliğe sahiptir.
- Bütçeleme sistemi açısından kamu hastanelerinde gerek genel bütçe

ödeneklerinin bütçelenmesi gerekse de döner sermaye gelir ve giderlerinin bütçelenmesi yönünden merkezi idare tarafından yönlendirilen bütçeleme sistemi bulunmaktadır. Kamu hastanesinin bu bütçenin yapılması, değişiklik istenmesi vb. süreçlerinde aktif olması için inisiyatif kullanması için gerekçeli yazılar hazırlaması vb. gerekmektedir. Bu çaba gösterilmediğinde genellikle merkezi yönetim tarafından hazırlanan ya da otomatik arttırılan rakamların onaylanması söz konusudur. Özel hastanelerde bütçelerin yapılması ve uyulması yönetimin kurumsal yönetim performansı ve finansal planlama kabiliyeti ile ilintilidir. Tamamen özel hastane yönetiminin yönetim anlayışına bağlıdır.

- İşletme faaliyetlerine uygun bir biçimde oluşturulmuş maliyet muhasebesi sistemi açısından gerek kamu hastanelerinin gerek de özel hastanelerin gelişmiş bir maliyet muhasebesi sisteminden bahsedilemez. Stokların kontrolü ve sarfı ile ilintili kontrol mekanizmaları olsa da profesyonel bir maliyet muhasebesi sisteminin varlığı biraz daha zaman alacaktır.
- İyi bir belge akış düzeni açısından her iki hastane çeşidinin de belge akış düzenine sahip olduğu ifade edilebilir. Özellikle medikal muhasebe uygulamaları açısından belge akış düzeninin bozuk olması hastanelerin SGK ve diğer kurum tahsilatlarında önemli görülebilecek kesintilere sebep olması, belge düzeninin sağlanması açısından motive edici bir unsurdur.
- İyi bir bilgi işlem sistemi ile işletmenin yapısına uygun muhasebe yazılımları açısından değerlendirildiğinde, çok dinamik ve birçok dış kurumla ilintili olan hastanelerin kullandıkları yazılımlarla ilgili sorunları olabilmektedir. Kamu hastaneleri muhasebe kayıtlarının tutulmasından bütün ülke kurumlarına hizmet veren bir merkezi program kullanmaktadır. Ayrıca her hastanenin ayrı bir hastane yönetim bilgi sistemi bulunmaktadır. Özellikle stokların takibinde farklı programların mutabakat sorunları olduğuna dair şikayetler bulunmaktadır.

Kaynakça

- Altuğ, O. (2006). *Maliyet Muhasebesi* (14.Baskı b.). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdamar, C., & Basık, F. O. (2006). *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi* (2.Baskı b.). İstanbul: Arıkan Yayınları.
- Erol, M. (2008). *Finansal Muhasebe*. Ankara: Orion Kitabev.
- Gökçen, G. (2009). *Genel Muhasebe* (2.Baskı b.). İstanbul: Beta Yayınları.
- Küçüksavaş, N. (2005). *Finansal Muhasebe* (10.Baskı b.). İstanbul: Kare Yayınları.
- Menderes, M. (1992). Sağlık Kurumlarında Muhasebenin Önemi. *Hacettepe Üniversitesi Sağlık İdaresi Dergisi*, 49-69.
- Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tokaç, A. (2006). *Finansal Muhasebe Uygulamaları*. İstanbul: Tunca Kitabevi.
- Yurdakul, Ç. (2007). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR 16 Özel Sayısı
Int. Journal of Management Economics and Business, ICAFR 16 Special Issue

Yurdakul, Ç. (2003). *Şirketler Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Yükçü, S. (2009). *Finansal Muhasebe*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.