

## SAĞLIK BAKANLIĞINA BAĞLI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNDE ORTAYA ÇIKAN MUHASEBE HATALARI

### ACCOUNTING ERRORS OCCURRING IN REVOLVING FUND ENTERPRISES AFFILIATED TO THE MINISTRY OF HEALTH

Zeliha GÜVENÇ YILDIRIM\*, Hatice Pınar KAYA\*\*

\* Y. Lisans Öğrencisi, SBE  
İşletme Anabilim Dalı, Kırşehir  
Ahi Evran Üniversitesi  
[zeliha.guenc@saglik.gov.tr](mailto:zeliha.guenc@saglik.gov.tr)

ORCID ID:  
0000-0003-3871-794X

\*\* Doç. Dr., Öğretim Üyesi,  
Maliye Bölümü, İİBF, Kırşehir  
Ahi Evran Üniversitesi  
[pkaya35@gmail.com](mailto:pkaya35@gmail.com)

ORCID ID:  
0000-0002-8736-088X

Başvuru Tarihi/ Received:  
19.03.2023  
Kabul Tarihi/Accepted:  
02.05.2023

#### ARAŞTIRMA MAKALESİ



ISSN 2618-6217

#### Özet

Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmeleri sağlık hizmetlerinin sürekliliğinin sağlanması açısından büyük öneme sahip kuruluşlardır. Döner sermaye işletmelerinin gerçekleştirdiği mali işlem ve olaylar her yıl düzenli periyotlarla Sayıştay'ın denetimine tabi tutulmaktadır. Çalışmanın amacı Sayıştay tarafından hazırlanan Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinin 2020 ve 2021 yıllarına ait düzenlilik denetim raporlarında yer alan ve denetim görüşünü etkileyen muhasebe hatalarına ilişkin bulguların incelenmesidir. Yapılan incelemeler sonucunda her iki yılda da tekrar eden ve düzeltilmeyen tek bulgunun, işletmelerin yabancı uyruklu kişilerden olan alacaklarının tahakkuk, takip ve tahsil işlemlerine yönelik olduğu ortaya çıkmıştır. Bunun yanı sıra 2020 yılında işletme birimleri arasında gerçekleşen mal teslimlerine ve mali tabloların konsolidasyon işlemlerine, 2021 yılında ise tahsili şüpheli hale gelen alacaklara, maddi duran varlıklara ve dönem ayırıcı hesapların kullanımına yönelik muhasebe hataları tespit edilmiştir. Çalışma kapsamında söz konusu muhasebe hatalarının düzeltilmesine yönelik öneriler ve örnek muhasebe kayıtları sunulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Sayıştay Denetimi; Döner Sermaye İşletmesi; Muhasebe Hataları.

#### Abstract

Revolving fund enterprises affiliated to the Ministry of Health are organizations that have great importance in terms of ensuring the continuity of health services. Financial transactions and events carried out by revolving funds are subject to the audit of the Court of Accounts on a regular basis every year. The aim of the study is to examine the findings regarding the accounting errors that affect the audit opinion and included in the regularity audit reports of the revolving fund enterprises affiliated to the Ministry of Health for the years 2020 and 2021, prepared by the Court of Accounts. As a result of the examinations, the only finding that recurs in both years and cannot be corrected; it has been revealed that the receivables of the enterprises from foreign nationals are for the accrual, follow-up and collection transactions. In addition, accounting errors have been identified regarding the deliveries of goods between business units and the consolidated transactions of financial statements in 2020, and doubtful receivables, tangible assets and period separator accounts in 2021. Within the scope of the study, suggestions and sample accounting records are presented for the correction of these accounting errors.

**Keywords:** Court Of Accounts Audit; Revolving Fund Enterprise; Accounting Errors.

## 1. Giriş

5018 sayılı “Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kamu idarelerinin mali işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması da dahil, mali yönetim ve kontrolüne ilişkin hükümler içermektedir (Md. 1-2). Kanun ekine göre Sağlık Bakanlığı genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri arasındadır. Bu doğrultuda Sağlık Bakanlığı Sayıştay’ın denetim alanı sınıflandırmasında; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinden “genel bütçeli kuruluşlar” arasında yer almaktadır.

Sağlık Bakanlığı, merkezi yönetim bütçe kanunlarıyla tahsis edilen ödeneklerle faaliyetlerini yürütmektedir. Yıllık olarak planlanan bütçe ödenekleriyle Sağlık Bakanlığı’na merkezi yönetim bütçesinden belirli oranda pay ayrılmaktadır. Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerine ise Bakanlık bütçesi içinde yer almayan döner sermaye tahsis edilmektedir.

Globalleşen ve sürekli değişen dünyada sağlık harcamaları ve maliyetleri günden güne artış göstermektedir. Her ülke kamu kaynaklarını kullanırken kaliteli sağlık hizmeti sunmayı amaçlamanın yanı sıra maliyetleri de kontrol altında tutmayı hedefler. Kaliteli sağlık hizmeti sunumu için ayrılan ödeneklerin amaca uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı denetim mekanizması ile ölçülmektedir. Kamu idarelerinde denetim; iç ve dış denetim şeklinde yapılmaktadır. Denetimlerde muhasebe hata ve hilelerinin en aza indirgenmesi ve kamu idarelerine ayrılan kaynakların en etkin şekilde kullanılmasının sağlanması hedeflenmektedir.

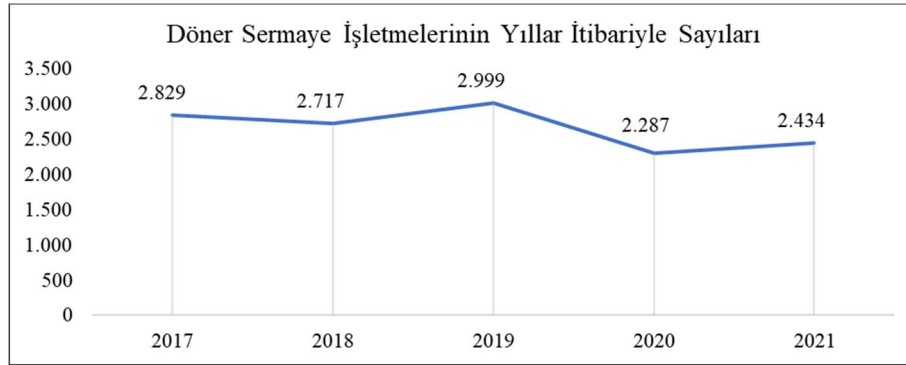
Çalışmanın amacı Sayıştay tarafından yayımlanan Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmeleri 2020 ve 2021 yıllarına ait düzenlilik denetim raporlarında yer alan ve denetim görüşünü etkileyen bulguları inceleyerek, mali rapor ve tablolara ilişkin yapılan hataları tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda çalışmada döner sermaye işletmelerinde ortaya çıkan muhasebe hatalarının düzeltilmesine yönelik önerilere yer verilmiştir. Yapılan çalışmanın muhasebe hatalarının ortadan kaldırılması ve böylece işletmelerin mali durumunun ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygunluğu açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

## 2. Döner Sermaye İşletmelerinin Tanımı ve Türleri

209 sayılı “Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun”, Sağlık Bakanlığı tarafından merkez ve taşra teşkilatında döner sermaye işletmesi kurulabileceğini hüküm altına almıştır (Md. 1). Döner sermaye işletmelerine yönelik bir diğer yasal düzenleme “Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği”dir. Yönetmeliğin birinci kısmında “döner sermaye” tanımına yer verilmiş ve döner sermaye kavramından yola çıkılarak “döner sermaye işletmesi” tanımlanmıştır

(Md. 3). Döner sermaye işletmeleri, kamu kuruluşları açısından sosyo-kültürel ve ekonomik alanda önemli katma değer yaratan ve mali özerkliği olan kurumlardır (Hanoğlu, 2016: 133). Döner sermaye işletmelerinin kuruluş amacı; devletin kamu hizmetlerini sağlarken ekonomik faaliyetleri çerçevesinde oluşan atıl kapasiteyi değerlendirmek ve gelir sağlamaktır (Yılmaz, 2011: 327). Döner sermaye sistemi, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kapsamında 1927 yılında Türk mali sistemine dahil olmuştur (Arslan, 2012: 1).

Türkiye’de ilk olarak genel bütçeli kuruluşlar bünyesinde kurulmaya başlanan ve ilerleyen dönemde özel bütçeli kuruluşlar tarafından da kurulan döner sermaye işletmeleri, bağlı buldukları kuruluşların türüne göre genel ve özel bütçelidir (Hotunluoğlu & Kayacan, 2020: 558). Türkiye’de 2017-2021 yılları arasında faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinin toplam sayıları (Şekil 1), 2021 yılı itibariyle döner sermaye işletmelerinin bağlı buldukları kuruluşlara göre dağılımı ve kuruluşlarda yer alan muhasebe birim sayıları (Tablo 1) aşağıdaki gibidir (T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü 2021 Yılı Faaliyet Raporu: 21, 60).



Şekil 1. Döner Sermaye İşletmelerinin Yıllar İtibariyle Sayıları

Şekil 1’de yer alan verilere göre 2021 yılı sonu itibariyle Türkiye’de toplam 2.434 döner sermaye işletmesi faaliyet göstermektedir. Döner sermaye işletmelerinin sayısında bir önceki yıla göre yaklaşık %6,4 artış yaşanmıştır. 2020 yılı son beş yılda, döner sermaye işletme sayısının en az olduğu yıldır.

**Tablo 1. 2021 Yılı Döner Sermaye İşletmelerinin ve Muhasebe Birimlerinin Sayıları**

Kuruluş Adı	İşletmesi Sayısı	Birim Sayısı
Sağlık Bakanlığı	82	90
Millî Eğitim Bakanlığı	1.430	570
Orman Genel Müdürlüğü	338	294
Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı	206	206
Orman ve Su İşleri Bakanlığı	93	93
Üniversiteler	126	60
Millî Savunma Bakanlığı	26	26
Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı	115	82

Diğer İdareler	18	7
<b>TOPLAM</b>	<b>2.434</b>	<b>1.428</b>

Türkiye’de 2021 yılı itibariyle sağlık, eğitim, orman, gıda, tarım, savunma ve aile gibi çeşitli alanlarda faaliyet gösteren toplam 2.434 döner sermaye işletmesi vardır. İşletmelerin muhasebe ile ilgili hizmetleri toplam 1.428 birim tarafından yürütülmektedir. 2021 yılında bu çalışmanın kapsamını oluşturan Sağlık Bakanlığı’na bağlı 82 döner sermaye işletmesi vardır ve söz konusu işletmelerin muhasebe işlemleri toplam 90 birim tarafından gerçekleştirilmektedir.

### 3. Döner Sermaye İşletmelerinin Muhasebe ve Denetim Sistemi

Ülke ekonomisine önemli katkılar sağlayan döner sermaye işletmelerinin ayrı bir tüzel kişiliği yoktur. Döner sermaye işletmeleri faaliyetlerine ilk olarak bütçeden ayrılan bir sermaye ile başlayan ve faaliyetleri sonucu ortaya çıkan karı sermayesine ekleyerek faaliyetlerini sürdüren kuruluşlardır (Hotunluoğlu & Kayacan, 2020: 557). Varlığını Sağlık Bakanlığı’nın tüzel kişiliğinde sürdüren döner sermaye işletmelerinin muhasebe işlemleri “*Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği*” çerçevesinde yürütülür.

Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinin muhasebe kayıtları web tabanlı bir sistem olan Tek Düzen Muhasebe Sistemine (TDMS) kaydedilmektedir. Muhasebe kayıtlarına yansıyan işlemler Sağlık Bakanlığına bağlı muhasebe birimleri tarafından “*Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği*” kapsamında yürütülür. Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden muhasebe yetkilisi sorumludur.

Döner sermaye işletmeleri iç ve dış denetime tabi kuruluşlardır. Denetim, yapılan iş ve hizmetlerin kontrol mekanizmasıdır. Bu açıdan döner sermaye işletmeleri hem bağlı buldukları kurum ve kuruluşlar tarafından iç denetime, hem de Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay tarafından dış denetime tabi tutulmaktadır.

Döner sermaye işletmelerinin iç denetim ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerçekleştirilen dış denetim raporları kamuoyu ile paylaşılmadığı için bu çalışmada Sayıştay’ın düzenlilik denetim raporlarına yansıyan muhasebe hataları incelemeye tabi tutulmuştur. Sayıştay’ın düzenlilik denetiminin kapsamını 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’na göre mali denetim ve uygunluk denetimi oluşturur. Sayıştay düzenlilik denetimlerini döner sermaye işletmeleri tarafından gerçekleştirilen hesap ve işlemlerin hukuki düzenlemelere göre yapılıp yapılmadığını tespit etmek ve işletmeler tarafından düzenlenen mali tabloların doğru olup olmadığına ilişkin makul güvence sağlamak amacı ile gerçekleştirir.

#### 4. Literatür Özeti

Literatürde Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinin muhasebe sistemini incelemeye yönelik yapılan sınırlı sayıda çalışmaya rastlanmıştır. Yapılan çalışmaların daha çok üniversitelere bağlı döner sermaye işletmeleri üzerinde yoğunlaştığı ifade edilebilir.

Doğan (2005), 18.06.1999 tarih ve 23724 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği”nin uygulanmasında karşılaşılan sorunları ortaya koymak amacıyla yaptığı çalışmada, bir üniversiteye bağlı döner sermaye işletmesinin stok işlemlerine, kullandığı hesaplara, muhasebe belge ve defterlerine ilişkin tespit ettiği sorunlara çözüm önerileri sunmuştur.

Köroğlu (2011), Türkiye’de bir eğitim ve araştırma hastanesine bağlı döner sermaye işletmesinde gerçekleşen işlemlerin tüm döneme ilişkin muhasebe kayıtlarını yapmış ve mali raporlarla birlikte örnek uygulama olarak sunmuştur.

Yılmaz (2011), ülke ekonomisi açısından büyük öneme sahip olan ve muhasebe uygulamaları açısından özellikli durumları bulunan döner sermaye işletmelerinin önemli muhasebe konularına örnek muhasebe kayıtları ile çözüm önerisi sunarak açıklık getirmiştir.

Hanoğlu (2016), üniversite döner sermaye işletmelerinde ortaya çıkan, idari ve mali mevzuattan kaynaklanan sorunları belirlemek amacıyla yaptığı çalışmada; mevzuat yetersizliği ve eksiklikleri, hazine payı ile bap hissesinin revizyonu/kaldırılması, kurumlar vergisi mükellefiyetinin haksız uygulanışı, vergi beyannamesi verme sorumluluğu ve personele ait özlük hakları karmaşası olmak üzere toplam beş başlıkta topladığı problemlere çözüm önerileri sunmuştur.

Şişman ve Üstün (2018), yaptıkları çalışmada yükseköğretim kurumları döner sermaye işletmelerinde Sayıştay denetimleri sonucu ortaya çıkan ve kesin hükme bağlanmış olan kararları inceleyerek, kamu zararına sebep olan iş ve işlemler ile bunların sorumlularını belirlemeye yönelik değerlendirmelerde bulunmuşlardır.

Kartalıcı (2018), döner sermaye işletmelerinin katma değer, gelir ve kurumlar vergisi açısından yükümlülüklerini inceleyen bir çalışma yapmıştır.

Hotunluoğlu ve Kayacan (2020), üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerinin genel durumunu değerlendirmeye ve kamu maliyesi açısından sağlık hizmeti sunan döner sermayeli hastanelerin fiyatlama politikasını analiz etmeye yönelik bir çalışma yapmışlardır.

Yüksel (2020), üniversitelere bağlı döner sermaye işletmelerinin 2017-2019 yıllarına ait bilanço ve gelir tablosu verilerini oran analizi tekniği ile değerlendirdiği çalışmada; işletmelerin likidite oranlarının pozitif olduğunu, mali yapı ve kârlılık oranlarının ideal seviyenin altında

kaldığını, faaliyet oranlarının ise değişken nitelikte olduğunu tespit etmiştir.

Yıldırım (2020), Sayıştay'ın 2012-2017 yıllarına ait düzenlilik denetim raporlarını incelemiş ve Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerine yönelik bulguları yıllar itibariyle karşılaştırarak çeşitli öneriler sunmuştur.

## **5. Döner Sermaye İşletmelerinde Ortaya Çıkan Muhasebe Hataları**

Çalışmanın kapsamına, amacına, önemine, yöntemine ve bulgularına ilişkin açıklamalar alt başlıklar halinde aşağıda sunulmuştur.

### **5.1. Çalışmanın Kapsamı**

Sayıştay'ın yıllık faaliyet raporlarında yer alan bilgiler incelendiğinde; Sayıştay tarafından merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin düzenlilik denetimlerine ilişkin bulgu sayılarının yıllar itibariyle "mali rapor ve tabloları etkileyen hata" ve "mevzuata uygunluğa ilişkin hata" şeklinde düzenli olarak yayımlandığı görülmektedir. Sayıştay'ın hata türleri sınıflandırmasında mali rapor ve tabloları etkileyen hata türü; muhasebe ve mali raporlama mevzuatına uygun olmayan ve mali tabloları doğrudan etkileyen hatalardır. Uygunluğa ilişkin hata türü ise kamu idaresinin tabi olduğu mevzuat hükümlerine aykırı olan ancak mali tablolar üzerinde doğrudan etkisi bulunmayan hatalardır. Bu çalışmanın kapsamını mali rapor ve tabloları etkileyen ve söz konusu rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi yansıtmasını engelleyen muhasebe hatalarının ortaya çıkarılması oluşturmaktadır.

Muhasebe hataları; muhasebe işlemlerinin kayıtlara geçirilmesi esnasında unutkanlık, dikkatsizlik, bilgisizlik ve tecrübesizlik gibi sebeplerle meydana gelen ve kasıt unsuru içermeyen yanlışlıklardır (Ömürbek & Durgunböcü, 2018: 1252). Yapılan araştırmalar muhasebe hata ve hilelerinin her geçen yıl artmakta olduğuna işaret etmektedir (Özçelik vd., 2017: 198). Bu sebeple işletmelerde meydana gelen muhasebe hata ve hilelerini tespit etmeye ve önlemeye yönelik çalışmalar büyük önem arz etmektedir.

Yapılan bu çalışmada Sayıştay tarafından denetlenen Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinin 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin düzenlilik denetim raporlarında yer alan ve denetim görüşünü etkileyen hatalar incelenmiştir. Her yıla ait Sayıştay denetim raporları bir sonraki yılın Eylül ayında yayımlandığı için 2022 yılı denetimlerine ilişkin bulgular çalışmaya dahil edilememiştir. Çalışmanın hacim kısıtı sebebiyle sadece son iki yıla ilişkin hatalar çalışma kapsamına alınabilmıştır.

### **5.2. Çalışmanın Amacı ve Önemi**

Çalışmanın amacı Sağlık Bakanlığı bünyesinde faaliyet gösteren döner sermaye işletmelerinde ortaya çıkan ve Sayıştay'ın 2020 ve 2021 yıllarına ait düzenlilik denetim raporlarına yansıyan muhasebe hatalarına yönelik bulguların değerlendirilerek, söz konusu muhasebe hatalarının

tekrarlanmasını önlemek için çeşitli önerilerde bulunulmasıdır. Döner sermaye işletmeleri tarafından gerçekleştirilen mali nitelikteki işlemlerin yürürlükteki mevzuata uygun şekilde kaydedilmesi ve muhasebe sisteminin çıktısı olan mali tabloların güvenilir bilgi sunması muhasebe hata ve hilelerinin ortadan kaldırılması ile mümkündür. Yapılan çalışmanın döner sermaye işletmelerinin mali tablolarının önemli hata ve yanlışlık içermesini önlemek açısından literatüre katkı sağlaması beklenmektedir.

### 5.3. Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada “doküman analizi yöntemi” kullanılmıştır. Doküman analizi, basılı ve/veya elektronik olmak üzere tüm belgelerin içeriğini sistematik olarak incelemek amacıyla kullanılan nitel araştırma yöntemidir (Kıral, 2020: 173). Sayıştay tarafından 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin olarak yayımlanan “Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmeleri Düzenlilik Denetim Raporları”nda yer alan, mali rapor ve tabloları etkileyen hatalar üzerinde yoğunlaşmıştır. Döner sermaye işletmelerinde son iki yılda ortaya çıkan muhasebe hataları örnek uygulamalar ile açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca muhasebe hatalarının önlenmesine yönelik çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

### 5.4. Çalışmanın Bulguları

Yapılan incelemeler sonucunda Sayıştay düzenlilik denetimlerinde 2020 ve 2021 yıllarında döner sermaye işletmelerinde ortaya çıktığı tespit edilen ve denetim görüşünü etkileyen bulgular aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

**Tablo 2. Muhasebe Hataları**

No	Muhasebe Hataları	2020	2021
1	Mal Teslimlerinin Eksik Muhasebeleştirilmesi	X	
2	Yabancı Uyruklu Kişilerden Olan Alacakların Takip ve Tahsil İşlemlerinin Gerçekleştirilememesi	X	X
3	Mali Tablolar Konsolide Edilirken Gerekli Eliminasyonların Yapılmaması	X	
4	Tahsili Şüpheli Hale Gelen Alacaklarla İlgili Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması		X
5	Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabında İzlenmesi Gereken Taşınırın Maddi Duran Varlıklara İlişkin Diğer Hesaplarda Kayıt Altına Alınması		X
6	Maddi Duran Varlık Hesaplarının Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına Aktarılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması		X
7	Dönem Ayrırcı Hesapların Kullanımındaki Eksiklikler		X

Tablo 2 incelendiğinde; döner sermaye işletme birimleri tarafından yabancı uyruklu kişilere verilen sağlık hizmetleri sonucunda ortaya çıkan alacakların takip/tahsil işlemlerine yönelik hataların son iki yılda tekrar eden ve işletmeler tarafından düzeltilemeyen tek hata olduğu görülmektedir. Tabloda yer alan diğer hataların ise sadece bir yılda ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Bu bölümde Sayıştay düzenlilik denetimleri sonucu Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinde ortaya çıkan muhasebe hataları tablodaki sırayla toplam yedi ana başlık altında toplanarak açıklanmıştır.

#### 5.4.1. Mal Teslimlerinin Eksik Muhasebeleştirilmesi

Döner sermaye işletme birimlerinin karşılıklı olarak gerçekleştirdikleri bedelli veya bedelsiz mal teslimlerinde malı alan ve satan tarafların söz konusu işlemleri yasal mevzuata uygun olarak muhasebeleştirilmesi esastır. "Sağlık Hizmeti Sunan 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İdarelerin Teşhis ve Tedaviye Yönelik Olarak Birbirlerinden Yapacakları Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Yönetmelik"te yer alan söz konusu işlemlerin Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı tarafından yayımlanan 2018/01 sayılı Genelge'ye göre yapılması gerekmektedir. Genelge'nin 2. ekinde muhasebe kayıt örnekleri yer almasına rağmen işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin muhasebeleştirilmesinde hatalar ortaya çıkmıştır. Eksikliğe yol açan muhtemel nedenler arasında; bir işletmenin kesmiş olduğu faturanın diğer işletmeye geç ulaşması, faturanın kaybolması ya da faturayı kesen işletmenin alacak kaydı oluşturmaması ya da alacak kaydını yanlış hesap koduna oluşturması sayılabilir.

Döner sermaye işletme birimlerinin bedelli ve bedelsiz malzeme alım-satım işlemlerine yönelik örnek muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

**Bedelli Malzeme Teslim Örneği:** X sağlık tesisi bankaya verdiği ödeme talimatı ile Y sağlık tesisinden 835,90₺ tutarında malzeme (ilaç) satın almıştır. Y sağlık tesisi için ihtiyaç fazlası olan söz konusu malzeme, Y sağlık tesisinin muhasebe kayıtlarında 802,47₺ olarak yer almaktadır.

##### **X sağlık tesisinin muhasebe kaydı**

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	835,90	
150.03 Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri Grubu		
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI		835,90
336.11 Kurumlararası Satışlardan Doğan Borçlar		

##### **Y sağlık tesisinin muhasebe kaydı**

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	835,90	
136.02 Tüzel Kişilerden Alacaklar		
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		802,47
150.03 Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri Grubu		
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR HESABI		33,43

##### **X sağlık tesisinin ödeme muhasebe kaydı**

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR HESABI	835,90	
336.11 Kurumlararası Satışlardan Doğan Borçlar		
103 VERİLEN ÇEKLER VE GÖNDERME EMİRLERİ HESABI		835,90
103.02 Gönderme Emirleri		

##### **Y sağlık tesisinin tahsilat muhasebe kaydı**

102 BANKALAR HESABI	835,90	
102.01 Vadesiz		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI		835,90
136.02 Tüzel Kişilerden Alacaklar		

**Bedelsiz Malzeme Teslim Örneği:** X sağlık tesisi kayıtlı değeri 640,60₺ olan ihtiyaç fazlası malzemeyi (ilaç) Y sağlık tesisine devretmiştir.

##### **X sağlık tesisinin muhasebe kaydı**



623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ HESABI	640,60	
623.01 Diğer Satışların Maliyeti		
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI		640,60
150.03 Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri Grubu		

***Y sağlık tesisinin muhasebe kaydı***

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	640,60	
150.03 Tıbbi ve Laboratuvar Sarf Malzemeleri Grubu		
602 DİĞER GELİRLER		640,60
602.04 Alınan Bağış ve Yardımlar		

Sayıştay düzenlilik denetimine sıkça konu olan mal teslimlerinin muhasebeleştirilmesi sorununa çözüm bulabilmek için Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü tarafından çalışma yapılmış, bu çalışma ile yılsonu hesap kapanış işlemlerinde 136 ve 336 kodlu hesapların bakiyesinin eşitliği kontrol edilmeye başlanmıştır. Hesap bakiyesi eşit olmayan işletmelerin yılsonu kapanış işlemleri, ilgili hesap kodlarında eşitlik sağlanana kadar gerçekleştirilmemektedir. Söz konusu kontrol işleminin bedelli mal teslimlerine yönelik hataları önleyebileceği düşünülmektedir.

***5.4.2. Yabancı Uyruklu Kişilerden Olan Alacakların Takip ve Tahsil İşlemlerinin Gerçekleştirilememesi***

Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turist Sağlığı Yönetmeliği'nin 9. maddesine göre Türkiye'ye toplantı, kongre, ticari veya turizm amaçlı gelen turistlerin Türkiye'de buldukları zaman diliminde hastalanmaları durumunda kamu hastaneleri, özel hastaneler ve üniversite hastanelerinde gerçekleştirilen sağlık hizmetinden herhangi bir gecikme olmadan faydalanabilmeleri mümkündür. Türk vatandaşı olmayan ve herhangi bir özel sigortası bulunmayan yabancı turistlerin sağlık işletmelerinden aldıkları hizmetin bedelini kendilerinin ödemesi gerekmektedir. Ancak tedavi işlemi tamamlandıktan sonra yabancı turistlerin nakit ya da kredi kartı vb. ödeme araçlarının bulunmaması durumunda sağlık tesisini ödeme yapmadan terk etmeleri mümkündür. Ödemelerini garanti altına alan herhangi bir kontrol mekanizması bulunmadığı için bu alacakların takibi zor yapılabilmektedir.

Yabancı uyruklu kişilere ait ödemeler 120.11.02 hesap kodunda izlenmelidir. Raporda yanlış hesapların kullanılması eleştiri konusu olmuştur. TDMS'de kayıtlara alınan alacakların yanlış hesaplarda izlenmesi takip işlemlerini zorlaştırmakta ve muhasebe kayıtlarında da tutarsızlıklara neden olmaktadır. Örneğin; 120.11.02 Yurt Dışı Gerçek Kişilerden Alacaklar hesabında izlenmesi gereken tutarlar yanlış hesap kodu olan 120.11.01 Yurt İçi Gerçek Kişilerden Alacaklar Hesabında izlenmektedir. Sayıştay denetim raporuna konu olan ve çözüme kavuşturulamayan bu durum söz konusu tutarların tahsil edilme sürecini daha da zor hale getirmektedir. Bu durumda alacak takip süreci daha da uzamakta ve mahiyeti tespit edilemeyen tutarların tahsil işlemi zorlaşmaktadır. Aşağıda ücretli yabancı hasta için muhasebe kaydı örneği verilmiştir.

*Ücretli Yabancı Hasta Örneği:* Türkiye’de düzenlenen bir kongreye katıldığı esnada hastalanan ve X Hastanesi’nin acil servisinde ayakta tedavi gören turiste toplam 5.000,00₺ tutarında hizmet bedeli tahakkuk ettirilmiştir.

**Muhasebe kaydı**

120 ALICILAR HESABI	5.000,00	
120.11 Gerçek Kişilerden Alacaklar		
120.11.02 Yurtdışı Gerçek Kişilerden Alacaklar		
601 YURTDIŞI SATIŞLAR HESABI		5.000,00
601.01 Muayene, Konsültasyon ve Rapor Gelirleri		

**Tahsilat Muhasebe Kaydı**

100 KASA HESABI	5.000,00	
100.01 Merkez Kasa Hesabı		
120 ALICILAR HESABI		5.000,00
120.11 Gerçek Kişilerden Alacaklar		
120.11.02 Yurtdışı Gerçek Kişilerden Alacaklar		

**5.4.3. Mali Tablolar Konsolide Edilirken Gerekli Eliminasyonların Yapılmaması**

209 sayılı Kanun’un 4. maddesinde; işletmelerin bilançolarının birleştirilerek Maliye Bakanlığı ve Sayıştay’a gönderilmesi amacıyla Bakanlık ve bağlı kuruluşların merkezinde döner sermaye saymanlıklarının kurulacağı belirlenmiştir. Konsolidasyon işlemi aşağıdaki gibi yapılır.

- Mali tablolar kamu idaresi tarafından hazırlanır. Kamu idaresinin kontrol ettiği kurumun mali tabloları da ilgili kamu idaresi tarafından birleştirilmelidir.
- Konsolidasyon işlemi yapılırken, kamu idaresinin mali tablolarında yer alan kurum ya da kuruluşların yatırmış oldukları sermaye tutarları ile bu kamu idarelerinin birbirlerine olan borç, alacak, gelir ve gider işlemlerinin gerekli eliminasyonu yapılarak mali tablolarda birleştirilmelidir.
- Kontrol işlemi yapan kamu idaresinin bir yıl içerisinde elden çıkarmayı planladığı ve satış işlemlerinin de başlamış olması durumunda kontrol ettiği kurumun ya da kuruluşun konsolidasyon işlemi yapmasına gerek bulunmamaktadır (Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Md. 311/A).

Özet olarak, konsolidasyon işlemlerinin yapılabilmesi için ilgili işletmelerin birbirlerinden olan alacaklarının ve borçlarının işletme birimleri için merkez payı olarak gönderilen tutarların gider kaydedilen, elimine edilmesi merkez işletme birimleri için ise gelir kaydedilen tutarların eliminasyon işleminin yapılması gerekmektedir. Buna rağmen 2020 yılı Sayıştay düzenlilik denetim raporu, döner sermaye işletmelerine ait konsolide mali tabloların gerekli eliminasyon işlemi yapılmadan sunumunun gerçekleştirildiğini göstermektedir.

#### 5.4.4. Tahsili Şüpheli Hale Gelen Alacaklarla İlgili Muhasebe Kayıtlarının Yapılmaması

Bir alacağın şüpheli hale gelebilmesi için işletme tarafından yapılan mal ve hizmet satışları sonucu ortaya çıkan, ödeme süresi geçen ve bu sebeple süresi uzatılmış ya da protesto edilmiş, yazı ile birkaç kez istenmiş veya icra ya da dava safhasına aktarılmış olması gerekmektedir (Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği, Md. 109). Şüpheli hale gelen alacakların öncelikle niteliklerine göre “128 Şüpheli Ticari Alacaklar” veya “138 Şüpheli Diğer Alacaklar” hesaplarına aktarılması ve sonrasında bu alacaklar için karşılık ayırma kayıtlarının yapılması zorunludur.

Örnek: İşletme vadesi geçmiş olmasına rağmen tahsil edilemeyen 20.000,00₺ tutarındaki senetsiz alacağı iki kez yazı ile istemesine karşılık olumlu sonuç elde edememiş ve söz konusu alacağın tamamı için karşılık ayırmaya karar vermiştir.

##### **Senetsiz Ticari Alacağın Şüpheli Hale Gelmesinin Muhasebe kaydı**

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI	20.000,00	
128.01 Dava ve Takipteki Alacaklar		
120 ALICILAR HESABI		20.000,00

##### **Karşılık Ayırmanın Muhasebe kaydı**

654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	20.000,00	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI		20.000,00

##### **Şüpheli hale gelen ve tamamı için karşılık ayrılan alacağın bir kısmının (5.000,00₺) tahsil edilmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kaydı**

102 BANKALAR HESABI	5.000,00	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI		5.000,00
128.01 Dava ve Takipteki Alacaklar		

##### **Karşılık iptalinin muhasebe kaydı**

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI	5.000,00	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI		5.000,00

##### **Geri kalan alacağın tahsilinin imkânsız hale gelmesinin muhasebe kaydı**

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI	15.000,00	
128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HESABI		15.000,00
128.01 Dava ve Takipteki Alacaklar		

#### 5.4.5. Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabında İzlenmesi Gereken Taşınırların Maddi Duran Varlıklara İlişkin Diğer Hesaplarda Kayıt Altına Alınması

Bulguda eleştirilen husus “253.01 Tesisler Grubu” ve bu kod altında açılan detay kodlarına gerekli kayıtların yapılmadığına, “253 Tesis, Makine ve Cihazlar” ana hesabında izlenmesi gereken tutarların “255 Demirbaşlar Hesabına” yansıtılmasına yöneliktir. Kurumun taşınır işlemleri MKYS (Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi) üzerinden yapılmaktadır. Sağlık tesislerinin depolarında kayıtlı olan bütün taşınırların görüntülenmesi, malzemelerinin fiyat ve miktarlarının izlenmesi ve ihtiyaç fazlası miktarların tespit edilmesi bu sistem

aracılığıyla takip edilmektedir. TDMS ile MKYS sistemi uyumlu olmalıdır. TDMS sistemi muhasebe birimi çalışanları, MKYS sistemi ise taşınır işlemleri için görevlendirilmiş personel sorumluluğundadır. Bu iki birim arasında koordinasyonun sağlanması söz konusu bulguya neden olan eleştirinin tekrarını önleyebilecektir. Aynı zamanda düzenli aralıklarla (2-4 ay) yapılacak mizan kontrolü ve MKYS-TDMS arasında mutabakat sağlanması da ilgili hatanın önüne geçmede önemlidir.

Taşınır Alımı Örneği: X Hastanesi, acil girişinde kullanılmak üzere 01.01.202X tarihinde %18 KDV Dahil 47.200,00₺ tutarında altı ay vadeli olarak kameralı güvenlik sistemi taktırmıştır (Damga Vergisi Kesintisi: 0,00948).

**Muhasebe kaydı**

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	*47.200,00	
253.01 Tesisler Grubu		
253.01.03 Görüntüleme, Bilgi Toplama ve Takip Sistemleri		
320 SATICILAR HESABI		46.820,80
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI		379,20
360.03 Damga Vergisi (40.000₺ x 0,00948)		

\* X Hastanesi katma değer vergisi mükellefi olmadığı için KDV tutarı (7.200₺) maliyet bedeline (40.000₺) dahil edilerek kayıtlara aktarılmıştır. KDV'yi alım yapılan firma devlete ödemekle yükümlüdür.

**5.4.6. Maddi Duran Varlık Hesaplarının Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabına Aktarılmasında Hatalı Uygulamalar Bulunması**

Sağlık işletmelerinin sahip olduğu ilaç, tıbbi sarf, malzeme ve tıbbi cihaz depoları ülke genelindeki en büyük depolar arasındadır. Sağlık hizmeti ihtiyacının çoğu durumda ertelenemez olması ve sağlık hizmetine olan ihtiyacın acil karşılanabilmesi için stok yönetimi büyük önem arz etmektedir. Ayniyat depo birimleri ise hem gereken ihtiyaca acil cevap verebilmesi hem de kanun, yönetmelik ve mevzuatlara uygun bir şekilde işlemleri yürütebilmesi açısından son derece önemlidir. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin 28. maddesi gereğince ekonomik ömrünü tamamlamış ya da ekonomik ömrünü tamamlamadığı halde belirli sebeplerden dolayı fayda sağlamayan taşınırların hurdaya ayrılması gerekmektedir. Bu işlemle hem yer tasarrufu sağlanmakta hem de sağlık işletmelerine ek bir gelir elde edilmektedir.

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği 249-250. maddelerinde "294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı"nın işleyişine ilişkin hükümler yer almaktadır. Maddi duran varlıkların kayıtlı değeri ile birikmiş amortismanı arasındaki farkın 294 kodlu hesaba aktarılması, 299 kodlu hesaba aktarılması gereken amortisman tutarının bir gelir hesabına kaydedilmesi, aktarma işlemi öncesi maddi duran varlığa amortisman ayırıp sonrasında bu tutarın tamamının 299 kodlu hesaba aktarılması, maddi duran varlığın hem ilgili maddi duran varlık hem de 294 kodlu hesaba mükerrer borç kaydının yapılması, ilgili maddi duran varlık hesabından çıkışı yapılan tutar ile 294 kodlu hesaba aktarılan tutarın eşitsizliği ve birikmiş amortisman tutarlarının kayıtlara hiç aktarılmaması Sayıştay raporuna yansıyan

muhasabe hatalarıdır. Bu kapsamda doğru yapılması gereken muhasabe kayıtları aşağıdaki örnekteki gibi olmalıdır.

Örnek: X sağlık tesisine ait kayıtlı değeri 6.000,00₺ ve birikmiş amortismanı 5.400,00₺ olan bir demirbaş hurdaya ayrılmıştır.

**Demirbaş için HEK (Hurda, Enkaz, Kullanılmaz) işlemi muhasabe kaydı**

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR HS. 294.02 Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklar 294.02.03 Demirbaşlar 255 DEMİRBAŞLAR HESABI	6.000,00	6.000,00
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 257.05 Demirbaşlar 299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI 299.99 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	5.400,00	5.400,00

**5.4.7. Dönem Ayırıcı Hesapların Kullanımındaki Eksiklikler**

2021 yılına ait Sayıştay raporu, döner sermaye işletmelerinin dönem ayırıcı hesaplar arasında yer alan ve özellikle 181/281 kodlu Gelir Tahakkukları hesapları ile 380/480 Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler hesaplarının kullanımına yönelik hatalı kayıtları olduğuna işaret etmektedir. Söz konusu hesapların yanlış kullanımı, muhasabenin “dönemsellik” kavramına uyulmadığının bir göstergesidir. Dönemsellik, işletmelerin faaliyetlerini dönemlere ayırır ve her döneme ait faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı kayıtlara alınmasını gerektirir. Tahsil aşamasına gelmemiş olsa bile gelir işlemlerinin gerçekleşme durumları dikkate alınarak döneme ait kısımları vadesine göre 181/281 kodlu hesaplara aktarılmalıdır. Aynı şekilde gelecek aylara/yıllara ait tahsili peşin yapılmış gelirlerin de bir yıldan daha kısa süreli kısımları 380 kodlu hesapta, gelecek yıllara ait olan kısımlar ise 480 kodlu hesapta izlenmelidir.

Örnek: X Hastanesi 2022 yılı Aralık ayına ait 15.000,00₺ kantin kira gelirini 2023 yılı Ocak ayında tahsil edecektir.

**Aralık ayında yapılması gereken muhasabe kaydı**

181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI 181.02 Kira Geliri Tahakkukları 649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI 649.09.04 Kira Gelirleri	15.000,00	15.000,00
---	-----------	-----------

**Ocak ayında yapılması gereken muhasabe kaydı**

102 BANKALAR HESABI 102.01 Vadesiz 181 GELİR TAHAKKUKLARI HESABI 181.02 Kira Geliri Tahakkukları	15.000,00	15.000,00
---	-----------	-----------

Örnek: X hastanesi bünyesindeki kantin 01.10.2022 tarihinde bir yıllığına kiraya verilmiş ve bir yıllık kira bedeli olan 60.000,00₺ peşin tahsil edilmiştir. Hastanenin yıllık mali tablo düzenlemesi durumunda kayıtları aşağıdaki gibidir:

**01.10.2022 tarihli muhasebe kaydı**

102 BANKALAR HESABI	60.000,00	
102.01 Vadesiz		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI		15.000,00
380.01 Gelecek Aylara Ait Kira Gelirleri		
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI		45.000,00
480.01 Gelecek Yıllara Ait Kira Gelirleri		

**31.12.2022 tarihli muhasebe kayıtları**

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI	15.000,00	
380.01 Gelecek Aylara Ait Kira Gelirleri		
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI		15.000,00
649.09.04 Kira Gelirleri		
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI	45.000,00	
480.01 Gelecek Yıllara Ait Kira Gelirleri		
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI		45.000,00
380.01 Gelecek Aylara Ait Kira Gelirleri		

2023 yılına ait dokuz aylık toplam 45.000,00₺ kira tutarının da 30.09.2023 tarihinde 649 kodlu hesaba aktarımının yapılması gerekir.

**6. Sonuç ve Öneriler**

Çalışma kapsamında Sayıştay'ın 2020 ve 2021 yılları düzenlilik denetim raporlarına yansıyan Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinde ortaya çıkan ve denetçilerin denetim görüşünün dayanağını oluşturan bulgular incelenmiştir. Söz konusu bulgulara göre, döner sermaye işletmeleri tarafından yabancı uyruklu kişilere sağlanan sağlık hizmetlerinden ortaya çıkan alacakların tahakkuk, takip ve tahsil işlemlerinin yapılamaması son iki yılda tekrar eden bir eksikliktir. Bunun dışında ortaya çıkan muhasebe hataları; döner sermaye işletme birimleri arasında gerçekleşen mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi, işletmelerin mali tablolarının konsolidasyon işlemlerinin doğru yapılmaması, tahsili şüpheli hale gelen alacaklar ile ilgili muhasebe kayıtlarının yapılmaması, "tesis, makine ve cihazlar" hesabında izlenmesi gereken taşınırların yanlış hesaplar kullanılarak kayıt altına alınması, kullanılma veya satış imkanı kalmadığına karar verilen maddi duran varlıkların muhasebe işlemlerinin yanlış yapılması ve dönem ayırıcı hesapların kullanımındaki yanlışlıklardır.

Yabancı uyruklu kişilerden olan alacakların tahakkuk, takip ve tahsilini yaşanan bazı durumlar güçleştirmektedir. Bunlardan biri yabancı uyruklu kişilerin acil ambulans hizmetinden yararlanmalarına rağmen kimliklerinin tespit edilememesi alacağın tahakkuk kaydının yapılamamasına sebep olmaktadır. Bir diğeri sağlık hizmeti almasına rağmen yanında nakit para ya da kredi kartı gibi herhangi bir ödeme aracı bulunmayan yabancı uyruklu kişilerin ödeme yapmaksızın önce sağlık tesisini daha sonra da Türkiye'yi terk etmeleri bu kişilerden olan alacakların takibini ve tahsilini zor hale getirebilmektedir. Aynı şekilde özel sağlık sigortası yaptırmayan ve Türkiye ile vatandaşı olduğu ülke arasında sosyal güvenlik anlaşması olmayan yabancılardan olan alacakların takibi ve tahsili de imkansızdır. Bu ihtimallerin dikkate

alınarak sağlık işletmelerinin yabancı uyruklu kişilerden olan alacaklarını güvence altına alan genel bir kontrol mekanizmasının geliştirilmesi ve söz konusu alacakların hukuki takibini etkin bir şekilde yapacak "Alacak Takip Birimleri" kurulması yararlı olabilir. Bunun yanı sıra T.C. Dışişleri Bakanlığı tarafından Türkiye'ye giriş yapacak yabancı uyruklu kişilere zorunlu sağlık sigortası yapma zorunluluğu getirmesine yönelik çalışma başlatması da alacakların takibi ve tahsilatı açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir.

Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmelerinde ortaya çıkan diğer bulgular genel olarak muhasebe işlemlerinin yürürlükteki mevzuata uygun şekilde kayıtlara geçirilmemesinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu bulgulara sebep olan muhasebe hatalarında muhasebe birimlerinde çalışan personelin sayı ve nitelik olarak kısmen yetersiz kalmasının bir payı olduğu düşünülmektedir. Bu açıdan bakıldığında mali hizmetlerde çalışan personel sayısının artırılması ve personellere belirli periyotlarda eğitimler verilmesi muhasebe hatalarını önleyebilir. Ayrıca genel bütçe ve döner sermaye bütçesinin ayrı olması da bazı karışıklıklara yol açabilir. Özellikle sağlık tesisleri açısından aynı ödemelere ait işlemlerin genel bütçe uygulamasında farklı, döner sermaye uygulamasında farklı olması hem birim personelleri açısından hem de sağlık tesisleri ile çalışan firmalar açısından birtakım zorluklara sebep olabilir. Söz konusu bütçelerin birleştirilmesi ile bu karmaşıklığın önüne geçilebileceği düşünülmektedir.

Muhasebe hatalarının önlenmesinde etkin işleyen bir iç denetimin payı büyüktür. İç kontrol ve iç denetim büyük oranda sistemsel ve insan kaynaklı hataların önüne geçebilmektedir. Özellikle denetimler sonucunda TDMS'de alacak takip modülünün oluşturulması ve MKYS-TDMS arasındaki entegrasyonda yaşanan sistemsel problemlerde iyileşmeler yapılması, muhasebe hatalarının önlenmesi açısından önem taşıyan uygulamalardır. Sağlık işletmeleri tarafından kullanılan sistemler arasındaki uyumsuzluğun önüne geçilebilmesi için tam entegrasyon sağlanmalı ve kullanıcılar tarafından tespit edilen aksaklıklar giderilmelidir. Ayrıca düzenli aralıklarla mizan ve ilgili defterlerden kontrol yapılarak kayıtlar arasındaki bakiyeler kontrol edilmelidir. Stok işlemleri için sağlık tesislerinde birimler kurulması da muhasebe işlemlerinin doğruluğuna katkı sağlayabilir.

Çalışmanın kısıtları, Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinde ortaya çıkan, denetçilerin görüşünün dayanağını oluşturan ve sadece 2020-2021 yıllarına ilişkin bulgulara yönelik olmasıdır. Yapılan çalışmanın döner sermaye işletmelerinde ortaya çıkan muhasebe hatalarının düzeltilmesi ve önlenmesi açısından muhasebe biriminde çalışanlar ile düzenleme yetkisi bulunan kişi/kurumlara fayda sağlaması beklenmektedir. Gelecek çalışmalarda Türkiye'de en fazla döner sermaye işletme sayısına sahip Millî Eğitim Bakanlığı başta olmak üzere diğer bakanlıklara bağlı işletmelerde ortaya çıkan muhasebe hataları incelenebilir.

## Kaynakça

Arslan, A. (2012). Döner sermayeli işletmelerde bütçe ve muhasebe. TÜRMOB Yayınları.

Doğan, Z. (2005). Döner sermayeli işletmeler muhasebe yönetmeliğinin uygulanmasında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (28), 76-86.

Hanoğlu, M. (2016). Üniversite döner sermaye işletmelerinde yaşanan sorunlar için çözüm önerileri. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(2), 133-140.

Hotunluoğlu, H., & Kayacan, M. A. (2020). Sağlık hizmetleri bağlamında üniversite döner sermaye işletmelerinin kamu ekonomisi açısından analizi. Asia Minor Studies, 8(2), 555-574.

Kartalcı, K. (2018). Döner sermaye işletmelerinin vergisel yükümlülükleri. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 27(2), 167-181.

Kıral, B. (2020). Nitel bir veri analizi yöntemi olarak doküman analizi. Siirt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (15), 170-189.

Koroğlu, B. (2011). Döner sermaye işletmelerinde tek düzen muhasebe sisteminin uygulanması. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edildi. (Tez no: 327561)

Ömürbek, V., & Durgunböcü, Ö. (2018). Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe hata ve hileleri ile ilgili algılarının incelenmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23(4), 1251-1265.

Özçelik, H., Karataş Aracı, Ö. N., & Keskin, S. (2017). Muhasebe hata ve hileleri: meslek mensupları üzerine bir araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (29), 197-214.

Şişman, G., & Üstün, Ü. (2018). Yüksek öğretim kurumları döner sermaye işletmelerinde kamu zararı ve sorumluları. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 26 (3), 11-43.

Yıldırım, M. (2020). Sağlık Bakanlığına bağlı döner sermaye işletmelerinde Sayıştay denetim bulgularının analizi ve çözüm önerileri. (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi). YÖK Ulusal Tez Merkezi veri tabanından elde edildi. (Tez no: 616520)

Yılmaz, E. (2011). Döner sermayeli işletmelerde özellikli muhasebe konuları ve bazı çözüm önerileri. ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 7(13), 327-337.

Yüksel, O. (2020). Oran analizi yöntemi ile üniversite döner sermaye işletmelerinin finansal değerlendirilmesi. Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi, 6(3), 515-528.

Yasal Düzenlemeler ve Raporlar

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği. T.C. Resmî Gazete (26509, 01.05.2007).

Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği. T.C. Resmî Gazete (29214, 23.12.2014).

Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu. T.C. Resmî Gazete (25326, 24.12.2003).



Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği. T.C. Resmî Gazete (26040, 31.12.2005).

Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Hakkında Yönetmelik. T.C. Resmî Gazete (30123, 13.07.2017).

Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun. T.C. Resmî Gazete (10702, 09.01.1961).

Sağlık Hizmeti Sunan 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Kapsamındaki İdarelerin Teşhis ve Tedaviye Yönelik Olarak Birbirlerinden Yapacakları Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Yönetmelik. T.C. Resmî Gazete (27134, 07.02.2009).

Sayıştay Kanunu. T.C. Resmî Gazete (27790, 19.12.2010)

Taşınır Mal Yönetmeliği. T.C. Resmî Gazete (26407, 18.01.2007).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü. (2022). 2021 Yılı Faaliyet Raporu. Erişim adresi <https://muhasebat.hmb.gov.tr/faaliyet-raporlari>

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2021). Sağlık Bakanlığı 2020 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu. Erişim adresi <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/ZwoR9DkYLJ-saglik-bakanligi>

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2022). Sağlık Bakanlığı 2021 Yılı Düzenlilik Denetim Raporu. Erişim adresi <https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/EOQNRzkQP2-saglik-bakanligi>

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2021). 2020 Yılı Faaliyet Raporu. Erişim adresi [https://www.sayistay.gov.tr/files/952\\_Say%C4%B1%C5%9Ftay%202020%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu\\_compressed.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/952_Say%C4%B1%C5%9Ftay%202020%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu_compressed.pdf)

T.C. Sayıştay Başkanlığı. (2022). 2021 Yılı Faaliyet Raporu. Erişim adresi [https://www.sayistay.gov.tr/files/2202\\_SAYI%C5%9ETAY%202021%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20\(1\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/2202_SAYI%C5%9ETAY%202021%20YILI%20FAAL%C4%B0YET%20RAPORU%20(1).pdf)