

## SAĞLIK BAKANLIĞI HASTANELERİNDE FİNANSAL VERİLERİN KONSOLİDASYONU

**Serap DURUKAN KÖSE\***

### **Öz**

Dünya genelinde yaşanan değişimlerle, T.C. Sağlık Bakanlığı'nın işlevi düzenleyici, denetleyici ve temel sağlık hizmetlerinin sunumunu sağlayıcı bir konuma yükseltilerek; ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetleri sunumu genel olarak idari ve mali yönden özerk olacak kamu hastane birliklerine bırakılmıştır. Bu araştırma, Kamu Hastane Birliklerinin finansal verilerini nasıl konsolide etmesi gerektiğine yönelik bir modelleme içermektedir.

Bu modeli oluştururken Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri hariç, Sağlık Bakanlığı'na bağlı ikinci ve üçüncü basamakta hizmet sunan 816 adet hastane ve sağlık merkezinin 2008 yılına ait finansal verileri kullanılmıştır. Finansal tabloları konsolide etmek için iki aşamadan oluşan bir çalışma yapılmıştır. Birinci aşamada, hukuken birbirinden bağımsız olarak çalışan dört finansal sistemden (Genel Bütçe, Döner Sermaye, Taşınır Mal ve Taşınmaz Mal Finansal Sistemleri) elde edilen verilerin birleştirilmesiyle füzyon tablolar elde edilmiştir. İkinci aşamada ise uluslararası ve ulusal muhasebe standartları temel alınarak, ikinci ve üçüncü basamakta hizmet sunan 816 hastane ve sağlık merkezinin füzyon tabloları tek bir işletme gibi konsolide edilerek, konsolidasyon metodolojisi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Oluşturulan bu modelin, birlik yöneticilerine tablolarını konsolide ederken temel bir kaynak olacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Sözcükler:** Finansal verilerin konsolidasyonu, kamu hastane birlikleri.

### **Abstract**

#### **Ministry of Health Hospitals Financial Data Consolidation**

With changes around the world, the functions of the Ministry of Health are promoted to roles of regulatory, supervisory and delivery of primary health care. Delivery of second and tertiary level health services in general will be left to the

---

\* Yrd.Doç.Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Muğla Sağlık Yüksekokulu Sağlık Yönetimi Bölümü, Muğla, sdurukankose@mu.edu.tr

Public Hospital Associations with administrative and financial autonomy. This research introduce a model shows how to form and consolidate financial data in the Public Hospital Associations.

When Constituting this model, financial data from 816 hospitals and health centers except Oral and Dental Health Centers in the secondary and tertiary care under the Ministry of Health were used. The research was made of two phases to consolidate financial statement. First, fusion tables were created by merging the data from the four legally independent financial systems (the General Budget, the Revolving Fund, Chattel and Immovable Property Financial System). Then, based on international and national accounting standards, the fusion tables of 816 hospitals and health centers were consolidated as they were a single enterprise and explicit information on the methodology of consolidation was provided. For association managers, this model is thought of as a primary source of information as to how to consolidate financial data.

**Keywords:** Consolidation of financial data, public hospital associations.

## GİRİŞ

1970’li yıllarla birlikte dünya genelinde yaşanan değişimlerle, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması, kamu sektörünün küçülmesi, özel sektörde kullanılan yöntemlerin yaygınlık kazanması, yetkilerin alt birimlere devredilmesi, rekabet ve tercihin geliştirilmesi, hesap verebilirliğin sağlanması ve performans uygulamalarının yaygınlık kazanması anlayışlarının geliştiği görülmektedir. Aynı dönemde, kamu hizmetlerinin önemli bir parçasını oluşturan sağlık hizmetlerinde de benzer değişimlerin yaygınlaştığını söylemek mümkündür (Balcı, Kırılmaz, 2007: 141).

Sağlık Bakanlığı (SB) ile Dünya Bankası arasında 28 Eylül 1994 tarihinde yapılan ikraz anlaşması (Kutbay, 2002: 33) ile sağlık sektörünün yapısında köklü değişiklikler yapılması öngörülmüştür (Tanrıverdi, 2002: 2-3). Sağlık sisteminin yeniden yapılandırılmasının ilk adımında, Sağlık Bakanlığına üst seviyede planlayıcılık ve kural koyma işlevi yüklenerek sistem içinde düzenleyici ve denetleyici bir konuma yükseltilmesi ve uygulamaya yönelik görev yükünün adem-i merkeziyetçi bir yapı içinde yürütülmek üzere yerel yönetim kuruluşları ve yerinden yönetim birimlerine devredilmesinden sonra; ikinci aşamada doğrudan vatandaşa hizmet veren sağlık kuruluşlarının, ağırlıklı olarak hastanelerin “idari ve mali yönden özerk işletmeler” haline dönüştürülmesi gelmektedir (Saran, 2007: 674). Bu amaçla, 02.11.2011 tarihinde 663 Sayılı “Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” çıkarılmıştır. Kanun hükmünde kararname ile ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetlerini vermek

üzere hastanelerin, ağız ve diş sağlığı merkezlerinin ve benzeri sağlık kuruluşlarının açılması, işletilmesi, faaliyetlerinin izlenmesi, değerlendirilmesi ve denetlenmesi, bu hastanelerde her türlü sağlık hizmetlerinin verilmesini sağlamakla görevli, Bakanlığa bağlı Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu kurulmuştur. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu, kaynakların etkili ve verimli kullanılması amacıyla ikinci ve üçüncü basamak sağlık kurumlarını, il düzeyinde Kamu Hastaneleri Birlikleri kurarak işletecektir (Madde 29-30). Birlik genel sekreterinin görevleri arasında da birliğin mali tablolarını birleştirerek; alınabilecek önlemler hakkında kuruma önerilerde bulunmak yer almaktadır (Madde 31).

Bu çalışma, kamu hastane işletmelerinde yerleşme ile birlikte ortaya çıkma eğiliminde olan ve hastane birlikleri oluşumunun arka planında yatan, hastane işletme grupları hakkında topluma ve finansal veri kullanıcılarına doğru ve güvenilir finansal bilgi sunma ihtiyacının nasıl karşılanacağı konusuna eğilmektedir. Bu ihtiyacın karşılanmasında temel teknik, finansal verilerin konsolidasyonu (birleştirilmesi) tekniğidir. Bu çalışma kamu sektöründe sağlık hizmeti sunumunda yeni bir modelleme olarak karşımıza çıkan "hastane birlikleri" yapılması içinde finansal veri konsolidasyonunun nasıl yapılması gerektiğine yönelik ilk kez oluşturulan bir modellemeyi içerecektir. Araştırmaya 2009 yılında başlanıldığı için model oluşturulurken, Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerin 2008 yılına ait finansal verileri kullanılmıştır. Oluşturulan modelin, mali tablolarının birleştirilmesinde ve hastanelerin mali açıdan değerlendirilerek gruplandırılmasında temel kaynak olacağı düşünülmektedir.

## **1. KONSOLİDE MALİ TABLOLAR**

### **1.1. Konsolide Mali Tabloların Tanımı, Amaçları ve Kapsamı**

Bir işletmenin belirli bir dönemdeki işlemlerinin finansal bir özetini ilgililere aktarmak ve ilgililerin işletme hakkında ayrıntılı bir bilgiye sahip olmasını sağlamak için finansal tablolar hazırlanmaktadır (Akdoğan, Tenker, 2007: 449). Konsolide mali tablolar da aynı amacı taşımakla birlikte; birden fazla işletmenin finansal durumlarının, faaliyet sonuçlarının ve nakit akışlarının birleştirilerek tek bir işletmeymiş gibi raporlanmasını içermektedir (Nurnberg, 2001: 121; Heald, Georgiou, 2000: 157). Meigs ve Meigs (1993: 802) finansal tabloların konsolidasyonunu, işletme birleşmelerinde iki ya da daha fazla birleşen işletmelerin varlıklarının, özkaynaklarının, gelir ve giderlerinin bir araya getirilme süreci olarak tanımlamaktadırlar. Erdoğan'ın (2007: 14-15) aktardığına göre, "Konsolide mali tabloların amacı; ana şirketin ortakları ve kredi veren kurumların yararına, ana şirket ve bağlı şirketlerin faaliyet sonuçlarını ve mali durumlarını, grup sanki bir veya daha fazla şubeden ya da bölümden oluşuyormuş gibi sunmaktır." şeklinde ifade edilmektedir.

IAS/TMS (*International Accounting Standarts*/Tekdüzen Muhasebe Sistemi) 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar standardı uyarınca, birleşen işletmelerin varlıklarının, yükümlülüklerinin, özkaynaklarının, gelir ve giderlerinin bir araya getirilmesi; bir başka ifade ile konsolide finansal tabloların hazırlanması gerekmektedir (Arıkan, 2004: 65). Ayrıca bu standartta konsolide mali tabloların hazırlanmasında uygulanacak muhasebe politikaları açıklanmaktadır. Bu yöntemlerin uygulanması için IFRS (*International Financial Reporting Standartı*) 3'e atıfta bulunmaktadır (Tekdüzen Muhasebe Sistemi-TMS 27, md. 2).

IAS/TMS 27 konsolide mali tabloların hazırlanabilmesi için iki zorunluluk getirmektedir. İlki, ana ortaklık ve bağlı ortaklık ilişkisinin varlığı; ikincisi ise ana ortaklığın bağlı ortaklık üzerinde kontrol gücüne sahip olmasıdır (Demir ve Bahadır, 2008: 38). Konsolide mali tablo hazırlaması gereken işletmeleri aşağıdaki şekilde tanımlamak mümkündür (Akdoğan, 2001: 17):

**Tablo 1. Konsolidasyon Kapsamındaki İşletmeler**

Konsolidasyon Kapsamındaki İşletmeler			
Ana Ortaklık	Bağlı Ortaklık	Kontrol Gücüne Sahip Olunan İştirakler*	Kontrol Gücüne Sahip Olunan Diğer Ortaklıklar
Sermaye ve Yönetim ilişkileri çerçevesinde bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve diğer ortaklıkları bulunabilen işletmeler	Ana ortaklık tarafından hisselerinin doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazlasına ya da oy hakkı veya yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olunan işletme	Ana ortaklık tarafından hisselerinin doğrudan veya dolaylı olarak en az %10'una, en fazla %50'sine ya da oy hakkı veya yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olunan iştiraklerden kontrol gücü olanlar	Ana ortaklık tarafından hisselerinin doğrudan veya dolaylı olarak %10'undan azına sahip olunan işletmelerden üzerinde kontrol gücü olanlar

\*IAS/UMS (Uluslararası Muhasebe Standartları) 28 İştirakteki Yatırımlar Standardında ise iştirak oranı alt sınırı %20 olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 1'de konsolidasyon kapsamındaki işletmeler ve bu kapsamdaki işletmelerin hisselerine göre tanımları sunulmaktadır. Tablodan da anlaşılacağı üzere konsolidasyon işlemi kamu sektörünü bağlamamakta olup; uluslararası muhasebe standartlarına uyulabilmesi açısından özel sektör için önerilen bu sistem kamu sektörüne uyarlanmak istenildiğinde, Kamu Hastane Birliklerinde<sup>1</sup> birliğin kendisi ana ortaklık, birliğe bağlı kurumlar olan hastaneler ise bağlı ortaklık gibi değerlendirilebileceği düşünülmektedir.

## 1.2. Konsolidasyon Yöntemleri

Uygulanacak konsolidasyon süreci, birleşme türüne göre değişmektedir. Birleşme sonucunda, birleşen işletmelerden birinin tüzel kişiliği sona eriyorsa, tüzel kişiliği devam eden işletme, diğer işletmenin tüm varlık ve yükümlülüklerini bir muhasebe kaydı ile konsolide etmektedir. Eğer birleşme sonucunda, her iki tarafın da tüzel kişilikleri son bulmuyorsa, diğer bir ifadeyle ortaklık haklarının alınması suretiyle birleşme gerçekleşmiş ise, her iki işletmenin finansal tabloları muhasebe sisteminin dışında bir araya getirilerek konsolide edilmektedir (Karapınar, 2006: 148).

Finansal tabloları konsolidasyona alınacak ortaklıkların kullanacağı konsolidasyon yöntemleri üç tanedir. Bunlar (Karapınar, 2006: 150-151);

1. Tam Konsolidasyon Yöntemi,
2. Oransal Konsolidasyon Yöntemi,
3. Özsermaye (Özkaynak) Yöntemi.

### 1.2.1. Tam Konsolidasyon Yöntemi

Brüt konsolidasyon ya da tam konsolidasyon olarak adlandırılan bu yöntemde, yatırım yapılan işletmenin finansal tablo kalemlerinden her biri, ortaklık oranına bakılmaksızın yatırım yapan işletmenin finansal tablo kalemleri ile birleştirilir. Diğer bir ifade ile tam konsolidasyon, sermayenin tamamına sahip olunmasa da, finansal kurumlar topluluğuna dahil olan ve konsolidasyon kapsamına alınan kuruluşların karşılıklı hesaplarının "*Konsolide Mali Tablolar Çalışma Formu*" üzerinde mahsup edilmesi suretiyle ana ortaklık haricindeki diğer ortaklıkların aktif, pasif, gelir, gider ve gayri nakdi yükümlülüklerinin tamamının ana ortaklığın aktif, pasif, gelir, gider ve gayri nakdi yükümlülükleri ve konsolide mali tablo hazırlama kurallarına uygun olarak birleştirilmesidir (Oflu, 1999:107).

Sağlık Bakanlığı, kendisine bağlı ikinci ve üçüncü basamak sağlık kuruluşlarının sermayelerinin tamamına sahip olduğu için, araştırmada finansal tablolarını konsolide ederken tam konsolidasyon yönteminin uygulanmasının daha doğru olacağı düşünülmüştür.

### 1.2.2. Oransal Konsolidasyon Yöntemi

Müştereken kontrol edilen işletmenin aktif, pasif, gelir ve gider kalemlerinin, ortak girişimcinin payı oranında ortak girişimcinin finansal tablolarında satır satır benzer kalemlerle birleştirilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi veya ortak girişimcinin finansal tablolarında söz konusu

kalemlerin ayrı bir satır olarak raporlanmasını kapsayan muhasebeleştirme yöntemidir (TMSK, TMS 31: 3). Oransal konsolidasyonda, ortaklık oranı önem kazanmaktadır. Yatırım yapan işletme, yatırım yapılan işletmenin finansal tablo kalemlerini ortaklık oranı ölçüsünde birleştirme işlemine tabi tutmaktadır ve azınlık hakkı söz konusu olmamaktadır (Karapınar, 2006: 150-151).

### 1.2.3. Özsermaye Yöntemi

İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kâr veya zararının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir (TMSK, TMS, 28:2).

Özkaynak yönteminde yatırım yapan ortaklık, yatırımı maliyeti ile değil, yatırım yapılan ortaklığın net varlıklarından kendine düşen pay tutarında finansal tablolarında raporlar. Bir başka ifade ile kalem kalem bir birleştirme olmaz. Ancak, kalemlerin net etkisi dikkate alınır (Örten *vd.*, 2007: 382). Özkaynak yöntemi, iştiraklerin konsolide finansal tablolarda gösterilmesi için kullanılan konsolidasyon yöntemidir (Demir, Bahadır, 2008: 100-101).

## 1.3. Konsolidasyon Aşamaları

Grubu oluşturan ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablo kalemleri (varlıkları, kaynakları, gelir ve giderleri) tek tek toplanır. Böylece grubu oluşturan işletmeler tek bir ekonomik birim haline dönüştürülür (Larsen, 2006: 207). Konsolidasyon süreci ve konsolide finansal tabloların düzenlenmesi aşağıdaki üç ana aşamalardan oluşmaktadır.

### 1.3.1. Finansal Tabloların Konsolidasyona Hazır Hale Getirilmesi

Grubu oluşturan ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların finansal tablo kalemlerinin bir araya getirilebilmesi için tabloların aynı tarihte hazırlanması ve aynı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanmış olmaları gerekmektedir.

Eğer topluluk şirketleri ana ortaklıktan farklı muhasebe standartları uygulamış iseler konsolide finansal tablolar hazırlanırken gerekli düzeltmeler yapılarak farklı olarak uygulanan muhasebe standartları arasında uygunluk sağlanmalıdır. Muhasebe politikalarının neden olduğu farklılıkların tam olarak hesaplanamaması durumunda yapılacak düzeltme işlemleri belli varsayımlar ve tahminlere göre yapılmalıdır. Düzeltme yapılamayan farklılıklar ise, düzeltme

işlemlerine temel olan varsayımlar ve tahminlerle birlikte dipnotlarda belirtilmelidir (Akdoğan, 2001: 18).

Topluluğa dahil şirketlerin hesap dönemlerinin kapanış tarihleri farklı ise konsolide finansal tabloların hazırlanması sırasında ana ortaklığın hesap dönemi dikkate alınarak hazırlanan özel finansal tablolar konsolidasyona esas alınır. Hesap dönemleri farklı olan şirketlerin adları, hesap dönemi, kapanış tarihi ve farklılık nedeni dipnotlarda açıklanır. Ancak, özel finansal tabloların hazırlanmasının mümkün olmadığı durumlarda, hesap dönemlerinin kapanış tarihleri arasındaki farklılık 3 aylık süreyi aşmamak kaydıyla ortaklıkların finansal tabloları düzeltilerek konsolidasyona tabî tutulur (Akdoğan, 2001: 19).

### 1.3.2. Finansal Tablo Kalemlerinin Toplanması

Ana ortaklık ile bağlı ortaklıkların tüm bilanço ve gelir tablosu kalemleri ayrı ayrı toplanır ve bağlı ortaklığın gelir ve giderleri konsolide gelir tablosuna satın alma tarihinden itibaren dahil edilir. Bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesi durumunda da, kontrolün kaybedildiği tarihe kadar gerçekleşen gelir ve giderler, konsolide gelir tablosuna dahil edilir (Karapınar, 2006: 172).

### 1.3.3. Eliminasyon İşlemleri

Konsolide mali tablolar, grup içi işletmelerin birbirleri ile olan ilişkilerinin dışındaki, üçüncü şahıs veya işletmelerle gerçekleşen işlemlerin sonuçlarını içermektedir (Larsen, 2006: 322). Bu nedenle mükerrerliğe neden olan işlemlerin etkileri finansal tablolardan elimine (mahsup veya netleştirme) edilmelidir (Meigs, Meigs, 1993: 805). Elimine edilecek işlemler iki grupta toplanabilmektedir (Karapınar, 2006: 173):

1. Yatırım Hesabının Eliminasyonu,
2. Grup İçi İşlemlerin Eliminasyonu

*Yatırım Hesabının Eliminasyonu:* Ana ortaklığın bilançosunda bağlı ortaklıktaki yatırımı ve bu yatırım bağlı ortaklığın bilançosunda da özkaynaklarda raporlanmaktadır. Konsolidasyonda, bağlı ortaklığın tüm varlık ve borçları ana ortaklık ile birleştiği için, mükerrerliği önlemek amacıyla, bu hesapta yer alan tutar elimine edilmektedir. Bunun için konsolide çalışma kağıtlarında, daha önce ana ortaklık tarafından satın alma maliyeti ile kaydedilmiş olan bağlı ortaklıktaki yatırım hesabı ve bağlı ortaklığın özsermayesindeki payı karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sonucunda, ortaya çıkan fark şerefiye olarak tablolara yansıtılır ve her yıl TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü* standardına uygun olarak değer düşüklüğü testine tabî tutulur.

Eğer ana ortaklık, bağlı ortaklığın hisse senetlerinin bir bölümünü satın almış ise üçüncü kişilerin elinde bulunan hisse senetleri azınlık paylarını temsil etmektedir. Üçüncü kişilerin bağlı ortaklıktaki haklarını temsil eden bu bölüm hem konsolide bilançoda, hem de konsolide gelir tablosunda gösterilmelidir (Demir, Bahadır, 2008: 42-44).

*Grup İçi İşlemlerin Eliminasyonu:* Satın alma dönemini takip eden dönemlerde, konsolide mali tabloları gerçek değerlerinin üzerinde göstermemek için, grubu oluşturan işletmeler arasındaki alacak ve borçlar, stoklar ve duran varlıklar gibi varlıkların maliyetine alınan kâr ve zararlar tamamen elimine edilmektedir (Meigs, Meigs, 1993: 805; Karapınar, 2006: 210; Demir, Bahadır, 2008: 47).

Grup içi işlemlere ve etkilerinin giderilmesine ilişkin olarak yapılması gerekenlere örnekler aşağıda açıklanmaktadır:

- Konsolidasyona tabi ortaklıkların birbirlerinden olan borç ve alacakları (menkul kıymetlerden doğan borç ve alacaklar da dahil) karşılıklı mahsup edilir (Hoyle *vd.*, 2007: 267).
- Konsolidasyona tabi ortaklıkların birbirlerinden satın almış oldukları cari ve cari olmayan varlıklar, düzeltmeler yapılmak suretiyle, konsolidasyona tabi ortaklıklara olan elde etme maliyetleri üzerinden konsolide bilanço kalemlerinde yer alır.
- Ortaklıkların birbirlerinden satın almış oldukları stoklar, varlığın maliyetine dahil edilen kâr ve zarar tamamen elimine edilerek düzeltilir. Kâr ve zararın tespit edilmesinin mümkün olmadığı durumlarda ise hesaplama uygun varsayımlar kullanılarak yapılır ve dipnotlarda açıklanır.
- Ortaklıkların birbirlerinden satın almış oldukları amortisman tabi varlıklar ise, alım satım sırasında oluşmuş gelir ve gider kalemlerinden arındırılarak konsolide mali tablolara yansıtılmasını sağlamak için; satış kâr ve zararının yanı sıra, satış nedeniyle oluşan yeni şartlarda yapılan hesaplamalarla satış öncesi şartların devamı niteliğindeki hesaplamalar arasındaki amortisman farkları ile yeniden değerlendirilmesi halinde de değer artış fonu farkları da ilgili hesaplarla karşılıklı mahsup edilir (Karapınar, 2006: 176-177).

## **2. SAĞLIK BAKANLIĞI HASTANELERİNDE FİNANSAL SİSTEMLER VE FİNANSAL TABLOLAR**

Araştırma kapsamında yer alan SB ikinci ve üçüncü basamak sağlık kuruluşlarında yer alan hastanelerde hukuken birbirinden bağımsız olarak çalışan dört ayrı finansal sistem yer almaktadır. Aşağıda bu finansal sistemlere



ve sistemler içinde üretilen ve konsolidasyon kapsamına alınması gereken finansal tablolara ilişkin kısa açıklamalara yer verilmiştir.

### **2.1. Genel Bütçe Finansal Sistemi**

Genel Bütçe (GB) finansal sistemi, hastanelerin hazine tarafından sağlanan fonlarla finanse edilen kısmına ilişkin finansal yapıyı ifade etmektedir. Genel Bütçeli idareler tek bir tüzel kişilik olarak aynı nakit idaresi kapsamında kendilerine has mal varlığı ve geliri olmayan hazine birliği ilkesi kapsamında yer alan idarelerdir. Bu idareler 5018 sayılı yasaya ekli I sayılı cetvelde yer alırlar (Batirel, 2006: 130-131).

Genel Bütçe kapsamındaki idarelere ilişkin muhasebe faaliyetlerine ilişkin objektif belge toplanması ve muhasebe fişlerine aktarılması işlemleri ilgili kurumların Genel Bütçe birimleri tarafından yapılmaktadır. Genel Bütçe kapsamındaki muhasebe faaliyetleri ise Maliye Bakanlığı'nın saymanlık teşkilatları (defterdarlık, muhasebe müdürlükleri, mal müdürlükleri) tarafından yürütülmektedir.

### **2.2. Döner Sermaye Finansal Sistemi**

Döner Sermayeli işletmeler, Genel Bütçenin birlik ve genellik ilkelerinin istisnaları arasında yer alan bütçe türlerinden biridir. Döner sermayeli işletmeler, bağlı oldukları genel veya özel bütçeli kuruluşların yapısı içerisinde yer alan ancak genel mali yönetim dışında tutulan, kendilerine özgü bir yönetim şekli bulunan, ticari ve sınaî nitelikte mal veya hizmet üretip, bunları kâr amacıyla satan işletmeler olarak tanımlanmaktadır (Coşkun, 1991: 69). Kamu döner sermaye işletmeleri genel mali sistemin dışında bulunmakta; dolayısıyla bütçenin genellik ve birlik ilkelerinin bir istisnası olarak kabul edilmektedirler (Alagöz, 1982: 13).

Genel Bütçe finansal sisteminde gerçekleşen muhasebe işlemleri Maliye Bakanlığı birimleri tarafından tutulurken, Döner Sermaye finansal sistemine ilişkin muhasebe kayıtlarının tutulmasında kamu kurumları serbest bırakılmıştır. SB bu kapsamda geliştirdiği merkezi Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) programını 2004 yılından itibaren SB'ye bağlı tüm Döner Sermayeli kurumlarda kullanmaya başlamıştır.

### **2.3. Taşınır Mal Finansal Sistemi**

Taşınır mallar kamu mali yönetimi içerisinde mal ya da hizmet üretmek amacıyla kullanılan veya tüketilen ve taşınabilen kamu mallarını ifade etmektedir. Taşınır mal kavramı uygulamada; ilk madde ve malzeme stokları, makine tesis ve cihazlar, taşıt araçları ve demirbaşları kapsayan geniş bir

yelpazede ele alınmaktadır (Akar, Özalp, 2009: 204). Bu kapsamda taşınır mal muhasebesi için 28.12.2006 tarihinde çıkartılan Taşınır Mal Yönetmeliği (TMY) kullanılmaktadır.

Maliye Bakanlığı Döner Sermaye muhasebesinde olduğu gibi kuruluşları TMY kayıtları tutmada serbest bırakmıştır. SB SGB geliştirilen merkezi bir bilgisayar yazılımı ile TDMS’de olduğu gibi SB’ye bağlı bütün birimlerin taşınır kayıtlarını merkezi olarak takip edip değerlendirebileceği Malzeme Kaynakları Yönetim Sistemi’ni (MKYS) kurarak taşınır mal kayıtlarını hem taşra birimlerinde yürütmek, hem de merkezi olarak verileri izleyip değerlendirme yapma imkânına kavuşmuştur.

#### **2.4. Taşınmaz Mal Finansal Sistemi**

Kamuya ait sağlık kurum ve kuruluşlarının hizmet sunarken kullandığı, yer altı ve yerüstü düzenleri, arsa ve araziler ile binaların muhasebe kayıtları sağlık kurum ve kuruluşları tarafından değil Maliye Bakanlığı’nın Milli Emlak Genel Müdürlüğü merkez ve taşra birimleri tarafından tutulmaktadır. Taşınmaz mal muhasebesi 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe konulan “Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik” uyarınca tutulmaktadır.

### **3. GEREÇ VE YÖNTEM**

#### **3.1. Araştırmanın Amacı**

Araştırmanın temel amacı, Kamu Hastane Birliklerinin finansal verilerini nasıl konsolide etmesi gerektiğine yönelik bir model ortaya koymaktır.

#### **3.2. Araştırmanın Evren ve Örneklemi**

Bu araştırmanın evrenini Ağız Diş Sağlığı Merkezleri hariç, SB’ye bağlı ikinci ve üçüncü basamakta yer alan sağlık kuruluşları oluşturmaktadır. Araştırma, SB. Strateji Geliştirme Başkanlığı’ndan 13 Mart 2009 Tarih ve B.10.0.SGB.0.73.00.03-010 Sayılı resmi izin doğrultusunda yapılmıştır. Araştırmada herhangi bir örneklem alınmamıştır. Araştırma 2009 ve 2010 yılları arasında gerçekleştirildiği için temel olarak Tekdüzen Muhasebe Sisteminde (TDMS)’de 2008 yılına ait bilanço ve gelir tablosu bulunan tüm hastaneler araştırma evrenini oluşturmuştur. Araştırmada hazır veri kullanıldığı için tanımlayıcı bir araştırmadır. Araştırma kapsamda toplam 832 hastane ve merkezin Döner Sermaye verisine ulaşılmış, ancak yapılan bütün çalışmalara rağmen bu hastanelerden 16’sının Genel Bütçe Harcama veya Genel Bütçe Taşınır kayıtlarına ulaşılamamıştır. Bu nedenle ilgili hastaneler araştırma kapsamından çıkarılmıştır.

#### **4. SAĞLIK BAKANLIĞI HASTANELERİ İÇİN FİNANSAL VERİLERİN KONSOLİDASYON MODELİ**

Bu araştırmada finansal tablo ve verilerin konsolide edilmesi için iki değişik yöntem kullanılmıştır. Bunlar füzyon tabloların oluşturulması (dikey veri birleştirilmesi) ve konsolidasyon (yatay veri birleştirilmesi) yöntemleri olarak iki başlık halinde ele alınmıştır. Füzyon tablolar, birbirinden bağımsız olarak çalışan dört ayrı finansal sistemin birleştirilmesi amacıyla oluşturulmuş; konsolide mali tablolar ise 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararname gereği (madde 31) Kamu Hastane Birliklerinin mali tablolarını nasıl birleştirebileceğini ortaya koyma amacıyla oluşturulmuştur. Araştırma kapsamında uygulanan yöntemlere ilişkin teknik özellikler aşağıda açıklanmıştır.

##### **4.1. Füzyon Tabloların Oluşturulması**

Füzyon tabloların oluşturulması çalışmaları, araştırma kapsamı içinde yer alan hastanelerin Döner Sermaye Bilanço ve Gelir tablolarının Excel ortamında geliştirilen bir Veri Konsolidasyon Aracı'na (VKA) aktarılmasıyla başlamıştır. VKA'ya veri aktarımı birbirine bağlı dört ayrı aşamada ve aşamaların sonunda yapılan düzeltme işlemleri ile gerçekleştirilmiştir. Bu aşamalar ve yapılan düzeltmeler aşağıda açıklanmaktadır.

##### **4.1.1. Döner Sermaye Finansal Tablolarının VKA'ya Aktarılması**

Bu kapsamda **TDMS (Tekdüzen Muhasebe Sistemi) Programının** 2008 yılı kayıtlarından 816 adet hastanenin bilançosu ve gelir tablosu tek tek indirilerek VKA'ya kaydedilmiştir. Döner Sermaye bilanço ve gelir tabloları üzerinde yer alan taşınır mal verilerine ilişkin hesapların (150-253-254-255-257), Malzeme Kontrol Yönetim Sistemi'nde (MKYS) de yer alan verilerle uyumlu olması gerekliliği nedeniyle, Döner Sermaye bilanço ve gelir tabloları üzerinde herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamıştır. Ayrıca Döner Sermaye bilanço ve gelir tabloları üzerinde yer alan amortisman kayıtlarının tekdüzen muhasebe sistemi, muhasebe standartları ve ilgili Vergi Usul Kanunu (VUK) tebliğleriyle uyumlu olarak hesaplanması gerekliliği nedeniyle yeniden amortisman hesaplaması yapılmamıştır. Veri Konsolidasyon Aracı'na kayıtlar yapıldıktan sonra da bilançolar öncelikle aktif ve pasif eşitliği ve gelir tablosu ile bilanço dönem net kâr veya zararı toplamları açısından kontrol edilmiş ve eşitlikler sağlanmıştır. Sonraki aşamada Döner Sermaye bilanço ve gelir tablolarının hesap grupları ve hesapları tekdüzen muhasebe sistemi mevzuatı açısından ele alınarak bilanço ve gelir tablo düzenleme ilkeleri açısından kontrolleri yapılmıştır. Bu aşamada bazı hastanelerin “maddi duran varlık” ve “maddi olmayan duran varlık toplamlarında negatif tutarların var olduğu

izlenmiştir. Yanlışlığın, satışı veya devri yapılan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların bir kısmının birikmiş amortisman kayıtlarının silinmemesi nedeniyle ortaya çıktığı belirlenmiştir. Konsolidasyon açısından sıkıntı yaratan bu durum (18 kuruluşta maddi duran varlık ve 17 kuruluşta maddi olmayan duran kalemlerindeki negatif bakiye) VKA'nın (580) Döner Sermaye Geçmiş Yıl Zararları Hesabı ile mahsup edilerek kapatılmıştır. Bu mahsuba rağmen halen kapanmamış tutar mevcut ise bu tutar da (570) Geçmiş Yıl Kârları Hesabı'na aktarılarak düzeltme işlemi tamamlanmıştır.

#### 4.1.2. Genel Bütçe Harcamalarının VKA'ya Aktarılması

Genel Bütçe finansal sistemine ilişkin 2008 yılı mali verileri, SB Strateji Geliştirme Başkanlığı (SGB) birimi içindeki e-Bütçe uygulama şubesi yetkililerinden alınmıştır. Veriler 2008 yılına ilişkin Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Cetvellerinden; **mal ve hizmet alımları, personel giderleri, sosyal güvenlik primleri, sermaye giderleri, sermaye transferleri ve cari transferler** ayrıntısında tüm hastaneleri kapsayacak şekilde alınmıştır. Aynı ayrı alınan bu veriler, Excel ortamında geliştirilen bir makro ile kurum temelinde birleştirilerek konsolidasyona hazır hale getirilmiştir. Genel Bütçe harcamalarının, Döner Sermaye bilançolarına aktarılmasında aşağıdaki kurallar geliştirilmiştir:

**Genel Bütçe Mal ve Hizmet Harcamaları:** “Mal ve Hizmet Harcamaları” için Genel Bütçe harcama cetvelleri yerine Genel Bütçe Taşınır Mal Yönetim (TMY) sisteminin 150 kodlu hesabına ilişkin dönem sonu TMY cetvelleri kullanılmıştır. Bu amaçla MKYS'den SB hastanelerine ait “150. İlk Madde ve Malzeme Stokları” 2008 yılı hareketlerine ilişkin dökümler alınmıştır. Alınan dökümden veriler her bir kurum için aşağıdaki sıralama ile listelenmiştir:

Dönem Başı Genel Bütçe İlk Madde ve Malzeme Stoku.....	XXX
Dönem İçi Genel Bütçe İlk Madde ve Malzeme Alışı .....	XXX
Dönem İçi Genel Bütçe Tüketilen İlk Madde ve Malzeme	<u>(XXX)</u>
Dönem Sonu Genel Bütçe Kalan İlk Madde ve Malzeme Stoku.....	XXX

Bu tutarlardan Dönem Sonu Kalan İlk Madde ve Malzeme (İMM) Stoku Konsolide Bilançonun 150. Genel Bütçe İlk Madde ve Malzeme Stoku hesabına, Dönem İçi Tüketilen İlk Madde ve Malzeme Tutarı ise Konsolide Gelir Tablosunun “622. Genel Bütçe Satılan Hizmet Maliyeti (GB İMM Stoku Tüketimi)” hesabına aktarılmıştır.

**Genel Bütçe Personel Giderleri:** Genel Bütçe Harcama Cetvellerinde Personel Giderleri iki ayrı başlık halinde ele alınmaktadır. Bunlar “Personel Giderleri” ve “Sosyal Güvenlik Kurum Payları”ndan oluşmaktadır. Bu iki harcama türüne göre 2008 yılında yapılan harcamalar e-Bütçe sisteminden alınarak toplanmıştır.

Genel Bütçe Personel Giderleri .....	XXX
Genel Bütçe Sosyal Güvenlik Primleri	<u>XXX</u>
Genel Bütçe Toplam Personel Giderleri	XXX

Her bir kurum için elde edilen toplam personel giderleri, Konsolide Gelir Tablosunun “622. Genel Bütçe Satılan Hizmet Maliyeti (Genel Bütçe Personel Giderleri)” kalemine aktarılmıştır.

**Genel Bütçe Transfer Harcamaları<sup>2</sup>:** Genel Bütçe Harcama Cetvelleri içinde “sermaye transferi” ve “cari transfer” harcamaları içerisinde araştırma kapsamında transfer harcamasına rastlanmamıştır. Olduğu takdirde bu tür harcamalar Bütçe Giderleri ve Ödeme Emirleri Cetveli’nde cari veya sermaye nitelikli hizmet alımı olarak kayıt altına alınacağı için duplikasyon olmaması adına konsolidasyon dışı bırakılması doğru olacaktır.

Genel Bütçe Transfer harcamaları içerisinde dikkat edilmesi gereken önemli bir konu da; hastanelerin Genel Bütçe “Mal ve Hizmet Harcamaları” içerisinde yer alan, sosyal güvencesi olmayan hastalara yapılan tedavi ve sağlık malzemesi ile ilaç harcamalarıdır. Bu kapsamda, sosyal güvencesi bulunmayanlara Yeşil Kart Yoluyla yapılan harcamalar hastanelerin Genel Bütçe giderleri arasında önemli bir yer tutmaktadır. Ayrıca, er ve erbaşlara, öğrencilere ve mahkumlara da tedavi ve sağlık malzemesi ile ilaç harcamaları da hastane Genel Bütçe kaynaklarından yapılmaktadır. Bu harcamaların büyük çoğunluğu hastaneler üzerinden hizmet alınan diğer kurumlara (örneğin üniversite veya özel hastanelere) transfer edilmekte ve hastane maliyetlerini oluşturmamaktadır. Hastanenin bizzat kendisi tarafından üretilen bu hizmetlerin karşılıkları ise Döner Sermaye kanalıyla SB’ye fatura edilmekte, gelirleri de bu amaçla yapılan maliyetler de Döner Sermaye gelir tablosu içinde yer almaktadır. Bu nedenle hastaneyi ilgilendirmeyen ya da Döner Sermaye gelir tablosunda yer alması nedeniyle mükerrer hasılat ve maliyet kaydına yol açmaması için bu tür harcamaların Genel Bütçe Mal ve Hizmet Giderleri arasından çıkarılarak konsolidasyon dışı bırakılması gerekmektedir.

**Genel Bütçe Sermaye Harcamaları:** Genel Bütçe “Sermaye Harcamaları”<sup>3</sup> ile ilgili olarak MKYS’den alınan verilerin konsolidasyonun

ilerleyen aşamasında kullanılabilmesi için sermaye harcamaları ve taşınmazlara ilişkin büyük bakım onarım harcamaları olarak iki kısma ayrılması gerekmektedir.

Taşınır satın almak için yapılan sermaye harcamaları TMY içerisinde 150-253-254-255 kodlu hesapların dönem içi alışlarında yer aldığı için bu kayıtlar Genel Bütçe Harcama cetvellerinden değil Taşınır Mal finansal sisteminin ilgili hesapları yardımıyla konsolide bilanço ve gelir tablolarına aktarılmıştır.

Taşınmazlara ilişkin yapılan “Bina Büyük Bakım ve Onarım Giderleri” ise Taşınmaz mal Finansal Sistemi içerisinde hem maliyetlenerek Konsolide Bilançolar, hem de amortisman yoluyla Konsolide Gelir Tabloları ile ilişkilendirilmiştir.

#### 4.1.3. Genel Bütçe Taşınır Kayıtlarının VKA’ya Aktarılması

Genel Bütçe taşınır kayıtlarının belirlenmesinde Genel Bütçe TMY sisteminin 150-253-254-255 kodlu hesaplarına ilişkin dönem sonu TMY cetvelleri kullanılmıştır. Bu amaçla MKYS’den hastanelere ait 150-253-254-255 kodlu hesaplarının 2008 yılı hareketlerine ilişkin dökümler alınmıştır. Genel Bütçe Dayanıklı Taşınırlarının MKYS taşınır mal finansal sisteminden alınan 2008 yılsonu tutarlarının 2008 yılı yeniden değerlendirilmiş değerleri yansıttığı varsayılmıştır. Alınan dökümde veriler her bir kurum ve her bir hesap için aşağıdaki sıralama ile listelenmiştir:

Dönem Başı Genel Bütçe 150-253-254-255 Toplamı .....	XXX
Dönem İçi Genel Bütçe 150-253-254-255 Alışı .....	XXX
Dönem İçi Genel Bütçe 150-253-254-255 Çıkışı .....	<u>(XXX)</u>
Dönem Sonu Genel Bütçe Kalan 150-253-254-255 Tutarı .....	XXX

Bu tutarlardan 150. Genel Bütçe İlk Madde ve Malzeme Stoku hesabı ile ilgili işlemler “Genel Bütçe Harcamalarının VKA’ya Aktarılması” bölümü içerisinde anlatılmıştır. Diğer hesaplara ilişkin konsolidasyon kuralları aşağıda belirtilmiştir.

**Genel Bütçe Makine Tesis ve Cihaz Harcamaları:** Genel Bütçe Makine Tesis ve Cihazlarına ilişkin TMY finansal sisteminden alınan Yıl İçi Çıkış (Dönem İçi Tüketilen) tutarları Konsolide Gelir Tablosunun “689. Genel Bütçe Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” kalemine aktarılmıştır. Genel Bütçe

Makine Tesis ve Cihazlarına ilişkin TMY finansal sisteminden alınan Yıl Sonu Kalan tutarları, Konsolide Bilançonun “253. Genel Bütçe Makine Tesis ve Cihazlar” kalemine aktarılmıştır.

**Genel Bütçe Taşıt Harcamaları:** Genel Bütçe Taşıt harcamalarına ilişkin TMY finansal sisteminden alınan Yıl İçi Çıkış (Dönem İçi Tüketilen) tutarları, Konsolide Gelir Tablosunun “689. Genel Bütçe Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” kalemine aktarılmıştır. Genel Bütçe Taşıt harcamalarına ilişkin TMY finansal sisteminden alınan Yıl Sonu Kalan tutarları ise Konsolide Bilançonun “254. Genel Bütçe Taşıtlar” kalemine aktarılmıştır.

**Genel Bütçe Demirbaş Harcamaları:** Genel Bütçe Demirbaş harcamalarına ilişkin TMY finansal sisteminden alınan Yıl İçi Çıkış (Dönem İçi Tüketilen) tutarları, Konsolide Gelir Tablosunun “689. Genel Bütçe Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” kalemine aktarılmıştır. Genel Bütçe Demirbaş harcamalarına ilişkin TMY finansal sisteminden alınan Yıl Sonu Kalan tutarları ise Konsolide Bilançonun “255. Genel Bütçe Demirbaşlar” kalemine aktarılmıştır.

**Genel Bütçe Dayanıklı Taşınırlarında Amortisman Giderleri:** TMY ile İlke olarak ekonomik ömrü 1 yıldan uzun Genel Bütçe taşınıruları için amortisman uygulaması yapılması gerekirken, Genel Bütçe kaynaklı dayanıklı taşınırular için amortisman uygulaması yapılmamakta ve bu nedenle de Genel Bütçe ve TMY finansal sistemlerinde dayanıklı taşınırular için herhangi bir amortisman kaydına rastlanmamaktadır.

Dikey konsolidasyon konusunda dayanıklı taşınıruların kurumlara göre cinslerine ve alış yıllarına ilişkin SB SGB biriminde sağlıklı veri bulunamamıştır. Dayanıklı taşınırular için amortisman hesaplamak üzere ulaşılabilen bilgiler MKYS sisteminden dayanıklı taşınırular için kurum bazında elde edilen dönem başı mevcut tutarı, dönem içi alış tutarı, dönem içi çıkış tutarı ve dönem sonu kalan tutarlarından oluşmaktadır. Üstelik bu kayıtlar MKYS’de 2008 yılı temel olarak kabul edilerek hesaplamalara alınmıştır.

Bu nedenle bu veriler üzerinden ne yeniden değerlendirme yaparak 2008 tutarlarına ulaşmak, ne de sağlıklı amortisman hesaplamak mümkün olabilmıştır. Ancak her şeye rağmen verilerin mevcut durumu ile amortisman kayıtlarına aktarılması için aşağıdaki işlemler yapılmıştır.

1. 2008 Yılı dayanıklı taşınırular için TMY uygulamalarının başlangıç yılı olarak kabul edilmiş, 2008 yılsonu stoklarının 2008 yılı değerlerini yansıttığı varsayılmıştır.

2. VUK 333-339-365 ve 389 No.lu Amortisman Uygulamaları ile ilgili tebliğler taranarak hastanelerin kullandığı dayanıklı taşınırların hangi ekonomik ömür grubunda yer aldığına bakılmıştır. Buna göre; “253. Makine Tesis ve Cihazlar”ın 6 yıllık bir ekonomik ömür taşıdığı ve %16,66 oranında amorti edilmesi gerektiğine, “254. Taşıtlar”ın 5 yıllık bir ömür taşıdığı ve %20 oranında amorti edilmesi gerektiğine, “255. Demirbaşlar”ın da 5 yıllık bir ömür taşıdığı ve %20 oranında amorti edilmesi gerektiğine karar verilmiştir.

Belirtilen amortisman oranlarına göre dayanıklı taşınır amortismanları hesaplanmış, hesaplanan amortisman tutarları hem Konsolide Bilançonun “257. Genel Bütçe Birikmiş Amortisman Giderleri (-)” hesabına, hem de Konsolide Gelir Tablosunun “622. Satılan Hizmet Maliyeti (Genel Bütçe Dayanıklı Taşınır Amortisman Giderleri) hesaplarına aynı tutarlarla aktarılmıştır.

#### **4.1.4. Genel Bütçe Taşınmaz Kayıtlarının VKA'ya Aktarılması**

Genel Bütçe Taşınmazlarına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü bünyesinde ve “Kamu İdarelerine Ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik” uyarınca tutulmaktadır. Ancak tutulan kayıtların binalara ilişkin miktar ve m<sup>2</sup> yüzölçümleri dışında bilgiler içermemesi nedeniyle Milli Emlak Müdürlüğü kayıtlarına başvurulmamıştır.

Bunun yerine SB Strateji Geliştirme Başkanlığı yetkililerinin önerisi üzerine SB Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü (THGM)’nden her bir kurum için 21 farklı binaya kadar bina miktar ve m<sup>2</sup> bilgileri ayrıntılı olarak alınmıştır. Genel Bütçe kapsamındaki “arsa” ve “yer altı ve yerüstü düzenlerine” ilişkin kayıtlara Bakanlığın hiçbir biriminde ulaşılamamış olup, özellikle Genel Bütçe kaynaklı “arsalara” ilişkin maliyet bedeli tespitinin çok uzun soluklu bir ekspertiz işlemi gerektirdiği ve çok zaman alacağı belirtilmiştir. Bu nedenle konsolide bilançolarda Genel Bütçe kaynaklı “arsa” ve “yer altı ve yerüstü düzenleri”ne ilişkin finansal kayıtlar araştırma kapsamı dışında bırakılmıştır.

Alınan bina bilgileri içindeki kiralık binalar sistemden çıkarılarak Genel Bütçe kaynaklı kamu sahipliğindeki binalar yeniden değerlemeye alınmıştır. Binaların değerlendirilmesi için 21 farklı binaya kadar tüm hastane binalarının yapım yılı ve kapalı alan m<sup>2</sup> büyüklükleri kullanılmıştır.

**Genel Bütçe Bina Yapım Maliyetlerinin Yeniden Değerlemesi:** Binaların 2008 yılı Yeniden değerlendirilmiş maliyet bedellerinin tespiti için, Emlak vergisi Kanunu 51 Seri No.lu Genel Tebliği içerisinde Ek 1 olarak verilen “2008 Yılı İçin Binaların Normal İnşaat Maliyet Bedellerini Gösteren Cetvel”den, “Hastane binaları; A) Lüks inşaat Betonarme ve Karkas Ortalama bedeli” olan 772,46 TL tutarındaki değer esas alınmıştır. Alınan bu bedele, aynı



tebliğde belirtilen %6 Asansör, %8 Kalorifer ve %8 Klima oranları ilave edilerek m<sup>2</sup> maliyet bedeli (942,40 TL) olarak hesaplanmış, bu maliyet bina m<sup>2</sup>'leri ile çarpılarak maliyet bedellerine ulaşılmıştır.

Bina maliyet bedellerine 2008 yılı içerisinde binalar için Genel Bütçe sermaye harcamaları kapsamında yapılan harcamalar da ilave edilmiş ve binaların toplam maliyet bedellerine ulaşılmıştır. Bulunan bu tutar konsolide Bilançonun “252. Genel Bütçe Binalar” kalemine ilave edilmiştir.

**Genel Bütçe Bina Amortisman Giderlerinin Hesaplanması:** Hastane binalarının dönem amortisman giderlerinin hesaplanması için VUK 333 Seri numaralı Genel Tebliğinde belirtilen 50 yıllık ekonomik ömür esas alınmış, yıllık amortisman giderleri her bir binanın yeniden değerlendirilmiş 2008 yılı maliyet bedellerine %2 oranında hesaplanmıştır.

Örneğin 2003 yılında tamamlanan ve 2008 yılı itibariyle yeniden değerlendirilmiş maliyet bedeli 2.000.000 TL olan bir binanın 2008 yılsonu itibariyle hesaplanan dönem amortisman gideri  $2.000.000 \times 0,02 = 40.000$  TL olarak hesaplanmıştır.

Ekonomik ömrü 50 yılın üstünde olan binaların da yeniden değerlendirilmiş maliyet bedelleri tespit edilmiş; ekonomik ömrü tamamlandığı için 257 Birikmiş Amortisman Gideri yeniden değerlendirilmiş maliyet bedeline eşit olmuştur. Bu nedenle 2008 yılı dönem amortisman gideri bu binalar için oluşmamıştır. Her bir hastane için hesaplanan 2008 yılı amortisman giderleri Konsolide Gelir Tablosunun “622. Satılan Hizmet Maliyeti” kalemine aktarılmıştır.

**Genel Bütçe Bina Büyük Bakım Onarım Maliyetleri Amortisman Giderlerinin Hesaplanması:** Genel Bütçe Sermaye harcamaları içinde yer alan bina büyük bakım ve onarım giderlerinin hangi bina için yapıldığı kaydına rastlanmaması nedeniyle hastanelerde 1. bina için yapıldığı varsayılmış ve bina büyük bakım onarımı giderlerinin amortisman oranı 1. binaların ekonomik ömrü ile orantılı olarak hesaplanmıştır. Örneğin 1. Binanın yapım yılı 1990 ise 2008 yılı da dahil kalan 32 yıllık ekonomik ömrü için “bina büyük bakım onarım gideri” amortismanı ( $1/32 = \%3,13$  oranında) hesaplanmıştır. Örnekte ilgili binanın 2008 yılı yeniden değerlendirilmiş maliyet bedelinin 1.200.000 TL olduğu varsayımıyla 2008 yılı amortisman gideri;  $1.200.000 \times 0,03125 = 37.500$  TL olacaktır.

Hesaplanan bina büyük bakım onarım maliyeti amortisman giderleri Konsolide Gelir Tablosunun “622. Genel Bütçe Bina ve Bina Büyük Onarım Amortisman Giderleri” kalemine aktarılmıştır.

***Genel Bütçe Bina Birikmiş Amortisman Tutarlarının Hesaplanması:***

Bina ve büyük bakım onarım giderlerinin birikmiş amortisman tutarları 2008 yılı yeniden değerlendirilmiş maliyet bedelleri üzerinden ekonomik ömründen 2008 yılı da dahil eksilen yıl sayısı üzerinden, amortisman hesaplanmasında kullanılan mantık ile %2 oranında hesaplanmıştır. Örneğin 2003 yılında tamamlanan ve 2008 yılı itibarıyla yeniden değerlendirilmiş maliyet bedeli 2.000.000 TL olan bir binanın 2008 yılsonu itibarıyla tükenen ekonomik ömrü 6 yıl olup, birikmiş amortismanı;  $2.000.000 \times 0,02 \times 6 = 240.000$  TL olarak hesaplanmıştır.

Hesaplanan birikmiş bina amortisman tutarları Konsolide Bilanço'nun "257. Genel Bütçe Bina Birikmiş Amortismanları (-)" hesabına aktarılmıştır.

**4.1.5. Gelir Tablosu ve Bilanço Düzeltme İşlemleri**

Yukarıda belirtilen 4 grup dikey konsolidasyon işlemi sonucunda Konsolide Gelir Tablosu ve Konsolide Bilanço üzerinde 3 ayrı düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir. Bu düzeltmeler aşağıda sunulmuştur:

***Genel Bütçe Sübvansiyonunun Belirlenmesi:*** Genel Bütçe Sübvansiyonları hastanelerin hazine kaynakları ile finanse edilen gelirlerini göstermektedir. Bu tutar Genel Bütçe Personel Giderleri, Genel Bütçe Sosyal Güvenlik Primi Giderleri, Genel Bütçe Mal ve Hizmet Alımı Giderleri, Genel Bütçe Taşınır Sermaye Giderleri ve Genel Bütçe Taşınmaz Sermaye Giderleri toplamından Sosyal Güvencesi Olmayan Kişiler İçin Yapılan Transfer Harcamaları düşülerek bulunmaktadır. Bulunan tutar Konsolide Gelir tablosunun "602. Genel Bütçe Sübvansiyonları" hesabına aktarılmaktadır.

***Genel Bütçe Dönem Net Kâr veya Zararının Belirlenmesi:*** "602 Genel Bütçe Sübvansiyonları Hesabı" toplamından, 622 Satılan Hizmet Maliyeti içindeki Genel Bütçe Gider Hesapları toplamı ve 689 Genel Bütçe Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı düşüldükten sonra kalan tutar Genel Bütçe işlemlerinden kaynaklanan Dönem Net Kâr veya Zararını vermektedir.

Bu tutar Konsolide Gelir tablosu içerisinde "690. Dönem Karı veya Zararı" ve "692. Dönem Net Kâr veya Zararı" hesabı içinde Döner Sermaye işlemlerinden oluşan kâr veya zarar işlemleri ile birlikte topluca yer almaktadır. Ancak bu tutar, Konsolide Bilançoda ayrıntılı bilgi sunmak amacıyla, pozitif olması halinde "590 Genel Bütçe Dönem Net Karı" ya da negatif olması halinde "591 Genel Bütçe Dönem Net Zararı" hesaplarına kaydedilmiştir.

***Genel Bütçe Hesapları Düzeltme Yedeğinin Belirlenmesi:*** Yapılan tüm bu işlemler sonucunda Konsolide Bilançonun temel bilanço eşitliği

bozulmaktadır. Konsolide Bilançonun Genel Bütçe işlemleri nedeniyle bozulan dengesi aktif ve pasif toplamları arasındaki fark kadar bir düzeltme yedeği hesabının oluşturulmasını gerektirmektedir.

Genel Bütçe Düzeltme yedeği Konsolide Bilanço üzerinde yer alan hesaplardan yararlanılarak değişik bir mantıkla şu şekilde de hesaplanabilir:

150. Genel Bütçe Stokları.....	XXX
252. Genel Bütçe Binalar	XXX
253. Genel Bütçe Tesis Makine ve Cihazlar	XXX
254. Genel Bütçe Taşıtlar	XXX
255. Genel Bütçe Demirbaşlar	XXX
257. Genel Bütçe Taşınır Birikmiş Amortismanları.....	(XXX)
257. Genel Bütçe Taşınmaz Birikmiş Amortismanları	(XXX)
590. Genel Bütçe Dönem Net Karı.....	XXX
<u>591. Genel Bütçe Dönem Net Zararı</u> .....	<u>(XXX)</u>
524 Genel Bütçe Hesapları Düzeltme Yedeği .....	XXX

Düzeltilme yedeği istisnai birkaç hastane dışında genelde pozitif tutarda çıkmıştır. Bulunan yedek tutarı Konsolide Bilançonun Özkaynaklar bölümünde açılan “524. Genel Bütçe Hesapları Düzeltme Yedeği” ismi ile oluşturulan bir hesaba aktarılmıştır.

**Personel Giderlerinin Düzeltilmesi:** Dikey konsolidasyon esnasında Konsolide Gelir Tablosunun en önemli gider kalemleri olarak “622. Satılan Hizmet Maliyeti” hesabı içerisinde yer alan “622. Genel Bütçe Personel Giderleri” kalemi ile “632. Döner Sermaye Genel Yönetim Giderleri” arasında yer alan “Döner Sermaye Ek Ödemeleri” kalemlerinden oluştuğu görülmüştür.

Genel Bütçe Personel Giderleri kaleminin içerisinde genel yönetim giderleri, Döner Sermaye Genel Yönetim Giderleri içerisinde de personel giderlerinin olması ve hastanelerde maliyet muhasebesi sisteminin bulunmaması nedeniyle, “maliyet giderleri (622)” ve “dönem giderleri (632)” arasında dengesiz bir dağılıma yol açan bu yapılanmanın düzeltilmesine karar verilmiştir. Bu dengesiz yapılanma, Konsolide Bilanço'ya etkide bulunmazken, Konsolide Gelir Tablosunun “brüt satış kârı” ve “faaliyet kârı”nda dengesizlikler yaratmaktadır.

Satış Maliyetleri ve Faaliyet Giderlerinin normalize edilmesi için 622 ve 632 kodlu hesaplar arasında yeniden dağıtıma karar verilmiş; düzeltme işlemi için Hacettepe Üniversitesi Araştırma Projesi Tanı İlişkili Gruplama (HÜAP

DRG's) projesi kapsamında geliştirilen yüzde analizi tablolarından yararlanılmıştır (HÜAP DRG Raporu, 2010). Raporunda, SB'ye ait toplam 20 Hastanenin DRG maliyet çalışması esnasında hesaplanan gider yeri yüzde analizleri yer almaktadır. Çalışmada hastanelerin genel yönetim gider yerlerinin toplam maliyetler içerisindeki payı %10,69 olarak çıkmaktadır. Bu oran "622. Genel Bütçe Personel Giderleri"nin genel yönetime aktarılacak tutarlarının belirlenmesinde kullanılmıştır.

Genel Bütçe Personel giderlerinin %89,31'i "622. Genel Bütçe Personel Giderleri" içerisinde bırakılırken, %10,69'u 632. Genel Bütçe Genel Yönetim Giderleri arasına alınmıştır. Aynı şekilde "632. Döner Sermaye Genel Yönetim Giderleri" içerisinde 2008 yılında kurum bazında yapılan ek ödemeler "770. Genel Yönetim Giderleri" hesabının yardımcı hesaplarından ayrıştırılmış, bulunan tutarın %89,31'i "622. Döner Sermaye Ek Ödeme Giderleri" içerisine alınırken, %10,69'u ise 632. Döner Sermaye Genel Yönetim Giderleri arasında bırakılmıştır. Yukarıda anlatılan dikey konsolidasyon işlemleri Şekil 1. üzerinde topluca gösterilmiştir.

Şekil 1. Hastane Dikey Konsolidasyon Şeması

GENEL BÜTÇE İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		ANTALYA KEMER DEVLET HASTANESİ	
DB Stok Mevcudu	0,00	<b>BİLANÇO</b>	
DI Malzeme Alış	13.645,12	<b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b> 1.736.759,05	
DI Tüketilen	9.179,62	100 DS Karar	566,07
DS Kalan Stok	4.465,50	102 DS Bankalar	609.695,72
		103 DS Verilen Çekler ve Ödeme (Gönderme) Emirleri (-)	-55.859,85
		120 DS Alıcılar	872.478,45
		123 DS Banka kredi kartlarından Alacaklar	5.284,12
		134 DS Personelden Alacaklar	103,46
		136 DS Diğer Çeşitli Alacaklar	43.880,39
		138 DS Diğer Şüpheli Alacaklar	10.296,12
		150 DS İlk Madde ve Malzeme Stokları	245.947,07
		150 DS İk. Madde ve Malzeme Stoku	4.465,50
		<b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>1.456.451,65</b>
		252 GB Binalar	1.490.252,72
		253 DS Tesis Makine ve Cihazlar	243.584,43
		253 GB Tesis Makine ve Cihazlar	205.722,50
		254 GB Taahhütler	49.642,26
		255 DS Demirbaşlar	432.638,84
		255 GB Demirbaşlar	142.766,25
		257 DS Birikmiş Amortismanlar (-)	-454.627,15
		257 GB Taahhüt Birikmiş Amortismanları (-)	-72.768,79
		257 GB Taahhüt Birikmiş Amortismanları (-)	-582.432,41
		260 Haklar	375,00
		267 DS Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.298,00
		<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>3.193.210,70</b>
		<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>208.596,84</b>
		320 DS Satıcılar	55.048,40
		326 DS Alınan Depozito ve Teminatlar	14.870,93
		335 DS Personele Borçlar	3.508,64
		336 DS Diğer Çeşitli Borçlar	271,00
		360 DS Ödenecek Vergi ve Fonlar	37.456,70
		361 DS Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	510,74
		362 DS Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı	38.702,16
		363 Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı	47.689,52
		367 DS KDV Tevkifat Hesabı	10.538,75
		<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>0,00</b>
		<b>ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI</b>	<b>2.984.613,86</b>
		500 DS Sermaye	907.000,00
		534 GB Hesaplan Düzeltme Yedeği	890.181,21
		570 DS Geçmiş Yıllar Karları	312.035,75
		590 DS Dönem Net Kar	527.930,08
		590 GB Dönem Net Kar	347.464,82
		<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>3.193.210,70</b>
		<b>AKTİF PASİF FARKI</b>	<b>0,00</b>
		<b>GELİR TABLOSU</b>	
		<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>5.188.267,03</b>
		600 DS Yurtiçi Satışlar	3.267.531,34
		602 DS Diğer Gelirler	22.275,00
		602 GB Sübvansiyonlar	1.898.460,69
		<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ</b>	<b>-1.766,48</b>
		610 DS Satıştan İndirimler	-1.766,48
		<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>5.186.500,55</b>
		<b>SATIŞLARIN MALİYETİ</b>	<b>-2.790.669,22</b>
		622 DS Sabit Hizmet Maliyeti	-1.257.480,06
		622 DS Dönem İçin Çıkan Tutarlar (İstisna Sevk tutarı)	-9.179,62
		622 GB Sabit Hizmet Maliyeti (Personel Giderleri)	-1.416.334,59
		622 GB Dönem İçin Çıkan Tutarlar (Personel Giderleri)	-72.768,79
		622 GB Bina ve Bina Büyük Onarım Amortisman Giderleri	-94.510,17
		<b>BRÜT SATIŞ KARI/ZARARI</b>	<b>2.395.831,33</b>
		<b>FAALİYET GİDERLERİ</b>	<b>-1.308.424,76</b>
		632 DS Genel Yönetim Giderleri	-1.308.424,76
		<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>1.087.406,57</b>
		<b>Diğer Faaliyetlerden Olan Gelir ve Karlar</b>	<b>4.307,52</b>
		642 DS Faiz Gelirleri	3.203,83
		649 Faaliyetle İlgili Diğer Olan Gelir ve Karlar	1.103,69
		<b>Diğer Faaliyetlerden Olan Gider ve Zararlar</b>	<b>-222.850,54</b>
		659 Diğer Olan Gider ve Zararlar (-)	-222.850,54
		<b>FINANSMAN GİDERLERİ</b>	<b>0,00</b>
		<b>OLAĞAN KAR/ZARAR</b>	<b>868.863,55</b>
		<b>OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>	<b>24.338,06</b>
		671 Önceki Dönem Gelir ve Karları	24.338,06
		<b>OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR</b>	<b>-17.806,71</b>
		689 GB Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	-17.806,71
		<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>875.394,90</b>
		<b>DÖNEM KARININ VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI</b>	<b>0,00</b>
		<b>DÖNEM NET KARI/ZARARI</b>	<b>875.394,90</b>
		<b>Dönem Net Kar/Zararı Farkı</b>	<b>0,00</b>

## 4.2. Konsolidasyon

Konsolidasyon; bireysel finansal tablolar füzyon yöntemi ile birleştirildikten sonra tüm hastane finansal tablolarının tek bir işletme tablosu gibi birleştirilme işlemini tanımlamaktadır. Bu amaçla temelde 3 adım halinde yürütülen bir işlemler dizisi gerçekleştirilmektedir (Bahadır, 2008: 40-51):

1. Ana ortaklığın Bağlı Ortaklıklardaki Yatırımının ve Bağlı Ortaklığın Özkaynaklardaki Payının Elimine Edilmesi,
2. Azınlık Paylarının Hesaplanması,
3. Grup İçi İşlemlerin Elimine Edilmesi.

Araştırma kapsamında yer alan hastanelerin tamamının SB'ye bağlı hastaneler olması, hastanelerin Döner Sermaye yapılanması içinde SB dışında herhangi bir sahiplilik payının bulunmaması nedeniyle ilk iki sıradaki işlemin bu araştırma sonuçlarına uygulanması mümkün olmamaktadır.

Bu nedenle yatay konsolidasyon çalışmaları bu sıralamada yer alan sadece üçüncü işlem yani; "Grup İçi İşlemlerin Elimine Edilmesi" üzerinde gerçekleştirilmiştir. Yapılan dikey konsolidasyon çalışmaları esnasında tamamı Döner Sermaye hesaplarını ilgilendiren 5 farklı noktada grup içi işlem ile karşılaşılmış ve bu işlemlerin eliminasyonu ile ilgili kurallar geliştirilmiştir.

### 4.2.1. Döner Sermaye İşletmeleri Arası Mali Borç ve Alacakların Eliminasyonu (E1)

SB TDMS ile Döner Sermaye işletmeleri Bakanlık merkezinden eş zamanlı olarak takip edilmekte, mali yapısı güçlü olan işletmelerden, mali yapısı zayıf olan işletmelere zaman zaman finansal kaynak aktarımı yapılmaktadır. Bu uygulama mali borç veren hastane için "134. Döner Sermaye Mali Borçlardan Alacaklar", borcu alan hastane açısından ise "303. Döner Sermaye İşletmeler Arası Mali Borçlar" hesapları kullanılarak yapılmaktadır. Birbirleriyle paralel olarak çalışması gereken bu iki hesap incelendiğinde 2008 yılsonu bakiyelerinin paralellik arz etmediği görülmüştür. Mali borcun ödenmesine veya terkin yapılmasına rağmen bazı Döner Sermaye işletmeleri bunları kayıtlarına intikal ettirmemiş olduğu düşünülmüştür. Kural olarak grup içi işlemlerden kaynaklanan borç ve alacak işlemleri karşılıklı olarak elimine edilmiştir. Hesap mahsupları 102. Döner Sermaye Banka hesabı kullanılarak yapılmıştır.

### 4.2.2. Döner Sermaye Devir Farklarından Doğan Borç ve Alacakların Eliminasyonu (E2)

Döner Sermaye Devir farklarından Alacaklar ve Borçlar hesapları SSK hastanelerinin SB hastanelerine dönüştürülmesi esnasında ortaya çıkan

hesaplardan oluşmaktadır. Bu uygulama 2005 yılı içinde doğan ve mevzuat açısından 2010 yılında kapatılması gereken hesaplar nedeniyle oluşmaktadır. Bu uygulama devir farkından alacağı olan hastaneler için “130. Döner Sermaye Devir Farklarından Alacaklar”, borcu alan hastane açısından ise “330. Döner Sermaye Devir Farklarından Borçlar” hesapları kullanılarak yapılmaktadır. Hesaplar izleyen yıllarda geçmiş yıl kâr veya zararları ile kapatılarak yok edilmektedir. Kural olarak devirden kaynaklanan borç ve alacak işlemleri Bilanço üzerinde elimine edilecek, alacaklar geçmiş yıl zararları, borçlar geçmiş yıl karları hesaplarına aktarılarak kapatılmıştır.

#### **4.2.3. Döner Sermaye Kurumlar Arası Hizmet Alımları Eliminasyonu (E3)**

Kurumlar arası hizmet alımları, devlet hastanelerinin kendi hastalarını görüntüleme ve benzer nitelikte hizmet alımı için diğer Döner Sermaye işletmeli hastanelere göndermeleri esnasında ortaya çıkmaktadır. Hastanın gönderildiği hizmet alınan kurum, hizmetin faturasını hastayı sevk eden kuruma göndermekte ve tahsilâtını sevk eden hastane Döner Sermaye işletmesinden yapmaktadır. Hastayı sevk eden kurum ise dışarıdan aldığı hizmet de dahil hastaya sunduğu hizmetlerin tamamını Sosyal Güvenlik Kurumu’na (SGK) fatura etmektedir. Aslında SGK ile basit bir provizyon sorunu ile çözülebilecek ve muhasebe sistemi ile hiç ilişkilendirilmeyecek bu işlem, muhasebe kayıtlarında hizmet alan ve hizmet veren hastanelerde pek çok hesapta işleme yol açmaktadır. Yapılan kayıtlar mükerrer vergilemeyi önlemek için gerçekleştirilmektedir. Hizmet alan hastane 182-320-612-102 kodlu Döner Sermaye hesaplarını kullanmakta; hizmet veren hastane ise 120-600-102 kodlu Döner Sermaye hesaplarını kullanmaktadır. Kural olarak grup içi işlem niteliğindeki bu işlemler karşılıklı olarak iptal edilmiştir.

#### **4.2.4. Döner Sermaye Kurumlar Arası Bedelsiz Stok Devirleri Eliminasyonu (E4)**

Kurumlar arası bedelsiz stok devirleri, SB’nin uygun gördüğü kurumlar arasında yapılmaktadır. Stok devirleri genellikle bedelsiz olarak yapılmaktadır. Bedelsiz Stok Devreden Hastane 150 -689 kodlu Döner Sermaye hesaplarını, Bedelsiz Stok Devralan Hastane ise 150-602-679 kodlu hesapları kullanmaktadır. Stok devreden hastane için zarar, stok devralan hastane için kâr doğmaktadır. SB hastanelerinde stok devir olarak stoklarında ve kârında artış kaydı yapılan hastane verileri içinden devir nedeniyle sağladıkları gelir veya kârlar kurum bazında belirlenememiştir. Hesaplar incelendiğinde stok devir almanın yarattığı pozitif etkinin hem “602. Döner Sermaye Diğer Gelirler” hesaplarına, hem de 679. Döner Sermaye Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hesabı’na kayıt yapıldığı görülmüştür. Bedelsiz stok devri yapan hastanelerin 689 kodlu Döner Sermaye gider hesapları düzeltmeye esas alınmış, düzeltme

kayıtları devir alan hastane için 602 ve 679 kodlu hesapların oranı ile yapılmıştır. Kural olarak işlemler karşılıklı olarak iptal edilmiştir.

#### **4.2.5. Döner Sermaye Kurumlar Arası Bedelli Duran Varlık Devirleri Eliminasyonu (E5)**

Hastaneler arası bedelli duran varlık devirleri, makine, tesis, cihaz, taşıt, demirbaş ve bilgisayar programı gibi duran varlıklar üzerinde, SB'nin uygun gördüğü kurumlar arasında yapılmaktadır. Bu devirler genellikle bedelli olarak yapılmakta, devir esnasında ilgili duran varlığın net maliyet bedelinin altında da üzerinde de satışı mümkün olmaktadır. Bedelli duran varlık devreden hastane 253-254-255-257-267-268-679-689 Kodlu Döner Sermaye hesaplarını, bedelli duran varlık devralan hastane ise 102-253-254-255-267 Kodlu Döner Sermaye hesaplarını kullanmaktadır. Kural olarak duran varlıkların bedelli satış işlemi net maliyet bedeli altında ya da üzerinde gerçekleştiğinde hem şerefiye doğuran, hem de duran varlık maliyet bedellerinde düzeltme yapılmasını gerektiren bir işlemdir. Ancak TDMS içerisinde kurumlar arası bedelli duran varlık devirlerine ilişkin ayrıntı hesabına rastlanmaması nedeniyle, devreden kurum açısından doğan devir kârı ve zararları arasındaki fark ilgili kurum duran varlıklarında düzeltme yapılmaksızın doğrudan şerefiye olarak nitelendirilmiştir. 679 ve 689 kodlu hesap farklarının arasındaki fark "261. Şerefiyeler (Konsolidasyon Şerefiyesi)" hesabı oluşturularak bu hesaba aktarılmıştır.

## **5. BULGULAR**

### **5.1. Konsolide Finansal Tablo ve Eliminasyon İşlemleri**

Sağlık Bakanlığı'na ait Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri hariç, ikinci ve üçüncü Basamak Sağlık Kuruluşlarının finansal verilerinden elde edilen konsolide finansal tablo aşağıda sunulmaktadır.

Metodu sunulan dikey konsolidasyon çalışmaları sonucunda oluşan konsolide tablo, füzyon tablo niteliğinde olup, hastanelere ilişkin elimine edilmemiş tutarları göstermektedir. Bu tablo yukarıda sunulan Tablo 2'nin sol tarafında yer almaktadır. Metodu 5 ayrı bölüm halinde sunulan eliminasyon işlemleri de toplu olarak Tablo 2'nin orta bölümünde gösterilmiştir. Eliminasyon sonucunda oluşan konsolide finansal tablo ise bahsedilen grup içi işlemlerin eliminasyonu sonucu oluşan konsolide finansal tabloyu göstermektedir. Bu tablo, Tablo 2'nin sağ bölümünde yer almaktadır. Tablo 2'nin en son kısmındaki sütunda ise bahsedilen 5 ayrı eliminasyon işleminin hesap bağlantılarına ilişkin dip notlar yer almaktadır. Bu sütun, ayrıntılı bilgi için hangi eliminasyon işlemine bakılması gerektiğini gösterir bir dip not sütunudur.



Tablo 2. SB ikinci ve üçüncü Basamak Sağlık Kurumları 2008 Yılı Konsolide Finansal Tabloları ve Eliminasyon İşlemleri

BİLANÇO	TMS	DS	Düzeltilmemiş Konsolide Finansal Tablo		ELİMİNASYON İŞLEMLERİ		Düzeltilmiş Konsolide Finansal Tablo	ELİMİNASYON	DİP NOTU	
			KOD	KOD	Toplamı	BORÇ	ALACAK			Toplamı
<b>BİLANÇO</b>										
<b>AKTİFLER</b>			<b>KOD</b>	<b>KOD</b>	<b>10.448.851.995,83</b>			<b>10.446.980.163,14</b>		
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1</b>	<b>1</b>			<b>3.771.543.577,51</b>			<b>3.758.796.525,97</b>		
<b>A. HAZİR DEĞERLER</b>	<b>10</b>	<b>10</b>			<b>245.899.585,85</b>			<b>244.599.585,85</b>		
1. DS Kasa	100	100			23.781,99			23.781,99		
2. DS Alınan Çekler	101	101			359,47			359,47		
3. DS Bankalar	102	102			253.987.246,20	1.300.000,00	252.687.246,20		E1	
4. DS Verilen Çekler ve Ödeme (Gönderme) Emirleri (-)	103	103			-8.479.452,68		-8.479.452,68			
7. DS Diğer Hazır Değerler	108	108			367.650,87		367.650,87			
<b>C. TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>12</b>	<b>12</b>			<b>2.503.227.639,79</b>			<b>2.497.538.096,78</b>		
1. DS Alıcılar	120	120			2.463.791.618,66	5.689.543,01	2.458.102.075,65		E3	
2. DS Alacak Senetleri	121	121			31.309.883,54		31.309.883,54			
4. DS Banka Kredi Kartlarından Alacaklar	123	123			2.773.347,23		2.773.347,23			
6. DS Verilen Depozito ve Teminatlar	126	126			896.115,65		896.115,65			
7. DS Diğer Ticari Alacaklar	127	127			11.853,75		11.853,75			
8. DS Şüpheli Ticari Alacaklar	128	128			4.590.521,45		4.590.521,45			
9. DS Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	129	129			-145.700,49		-145.700,49			
<b>D. DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>13</b>	<b>13</b>			<b>15.433.971,44</b>			<b>15.366.005,92</b>		
1. DS Devir Farklarından Doğan Alacaklar	130	130			17.965,52	17.965,52	0,00		E2	
5. DS İşletmeler Arası Mali Boçlardan Alacaklar	134	134			50.000,00	50.000,00	0,00		E1	
6. DS Personelden Alacaklar	135	135			5.915.180,64		5.915.180,64			
7. DS Diğer Çeşitli Alacaklar	136	136			8.856.154,38		8.856.154,38			
9. DS Şüpheli Diğer Alacaklar	138	138			594.670,90		594.670,90			
<b>E. STOKLAR</b>	<b>15</b>	<b>15</b>			<b>952.657.589,71</b>			<b>952.657.589,71</b>		
1. DS İlk Madde ve Malzeme	150	150			905.924.776,45		905.924.776,45			
2. GB İlk Madde ve Malzeme	150	150			44.851.146,09		44.851.146,09			
8. DS Verilen Sipariş Avansları	159	159			1.881.667,17		1.881.667,17			
<b>G. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHA</b>	<b>18</b>	<b>18</b>			<b>14.164.356,37</b>			<b>8.474.813,36</b>		
1. DS Gelecek Aylara Ait Giderler	180	180			8.474.813,36		8.474.813,36			
3. DS Sağlık Kurumları Arası Hizmet Alım Giderleri Hesabı	182	182			5.689.543,01	5.689.543,01	0,00		E3	
<b>H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>19</b>	<b>19</b>			<b>40.160.434,35</b>			<b>40.160.434,35</b>		
5. DS İş Avansları	195	195			502.540,17		502.540,17			
6. DS Personel Avansları	196	196			1.114.209,26		1.114.209,26			
7. DS Sayım ve Tesellim Noksanları	197	197			38.544.510,50		38.544.510,50			
9. DS Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)	199	199			-825,58		-825,58			
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>2</b>	<b>2</b>			<b>6.677.308.418,32</b>			<b>6.688.183.637,17</b>		
<b>A. TİCARİ ALACAKLAR</b>	<b>22</b>	<b>22</b>			<b>469.951,39</b>			<b>469.951,39</b>		
2. DS Alacak Senetleri	221	221			47.924,50		47.924,50			
5. DS Verilen Depozito ve Teminatlar	226	226			422.026,89		422.026,89			
<b>B. DİĞER ALACAKLAR</b>	<b>23</b>	<b>23</b>			<b>43.761,54</b>			<b>43.761,54</b>		
6. DS Diğer Çeşitli Alacaklar	236	236			43.761,54		43.761,54			
<b>D. MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>	<b>25</b>	<b>25</b>			<b>6.640.854.331,16</b>			<b>6.640.854.331,16</b>		
1. DS Arazi ve Arsalar	250	250			9.102.601,49		9.102.601,49			
3. DS Binalar	252	252			8.567.952,46		8.567.952,46			
4. GB Binalar	252	252			8.521.784.484,33		8.521.784.484,33			
5. DS Tesis Makine ve Cihazlar	253	253			778.653.835,81		778.653.835,81			
6. GB Tesis Makine ve Cihazlar	253	253			681.097.572,64		681.097.572,64			
7. DS Taşlılar	254	254			7.133.994,79		7.133.994,79			
8. GB Taşlılar	254	254			42.791.573,78		42.791.573,78			
9. DS Demirbaşlar	255	255			966.893.729,16		966.893.729,16			
10. GB Demirbaşlar	255	255			257.525.790,96		257.525.790,96			
11. DS Diğer Maddi Duran Varlıklar	256	256			1.595.435,08		1.595.435,08			
12. DS Birikmiş Amortismanlar (-)	257	257			-809.618.477,14		-809.618.477,14			
13. GB Taşınmaz Birikmiş Amortismanları (-)	257	257			-3.653.929.055,29		-3.653.929.055,29			
14. GB Taşınır Birikmiş Amortismanları (-)	257	257			-173.579.735,05		-173.579.735,05			
15. DS Yapılmakta Olan Yatırımlar	258	258			2.707.097,24		2.707.097,24			
16. DS Verilen Avanslar	259	259			127.530,90		127.530,90			
<b>E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>	<b>26</b>	<b>26</b>			<b>34.344.426,10</b>			<b>45.219.644,95</b>		
1. DS Haklar	260	260			2.343.120,12		2.343.120,12			
2. Serefiyeler(Konsolidasyon Serefiyesi)	261	261				10.875.218,85	10.875.218,85		E5	
6. DS Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	267	267			40.391.032,98		40.391.032,98			
7. DS Birikmiş Amortismanlar (-)	268	268			-8.389.727,00		-8.389.727,00			
<b>G. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHA</b>	<b>28</b>	<b>28</b>			<b>576.395,33</b>			<b>576.395,33</b>		
1. DS Gelecek Yıllara Ait Giderler	280	280			576.395,33		576.395,33			
<b>H. DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>	<b>29</b>	<b>29</b>			<b>1.019.552,80</b>			<b>1.019.552,80</b>		
4. DS Ekliden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	294	294			963.670,79		963.670,79			
6. DS Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	297	297			60.202,91		60.202,91			
8. DS Birikmiş Amortismanlar (-)	299	299			-4.320,90		-4.320,90			

**Tablo 2. SB ikinci ve üçüncü Basamak Sağlık Kurumları 2008 Yılı Konsolide Finansal Tabloları ve Eliminasyon İşlemleri (Devamı)**

BİLANÇO	TMS	DS	Düzeltilmiş	ELİMİNASYON İŞLEMLERİ		Düzeltilmiş	ELİMİNASYON
			Konsolide	BORÇ	ALACAK	Konsolide	
PASİFLER			Finansal Tablo	Toplamı	Toplamı	Finansal Tablo	DİP NOTU
<b>BİLANÇO</b>							
<b>PASİFLER</b>			<b>10.448.851.995,83</b>			<b>10.446.980.163,14</b>	
<b>I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>1.667.480.832,16</b>			<b>1.628.745.986,81</b>	
<b>A. MALİ BORÇLAR</b>	<b>30</b>	<b>30</b>	<b>1.350.000,00</b>			<b>0,00</b>	
5. DS İşletmeler Arası Mali Borçlar	303	303	1.350.000,00	1.350.000,00		0,00	E1
<b>B. TİCARİ BORÇLAR</b>	<b>32</b>	<b>32</b>	<b>1.062.057.258,25</b>			<b>1.056.367.715,24</b>	
1. DS Satıcılar	320	320	1.039.395.372,31	5.689.543,01		1.033.705.829,30	E3
4. DS Alınan Depozito ve Teminatlar	326	326	22.475.966,42			22.475.966,42	
5. DS Diğer Ticari Borçlar	329	329	185.919,52			185.919,52	
<b>C. DİĞER BORÇLAR</b>	<b>33</b>	<b>33</b>	<b>55.221.228,24</b>			<b>23.525.925,90</b>	
1. DS Devir Farklarından Doğan Borçlar	330	330	31.695.302,34	31.695.302,34		0,00	E2
5. DS Personel Borçlar	335	335	9.054.395,19			9.054.395,19	
6. DS Diğer Çeşitli Borçlar	336	336	14.471.530,71			14.471.530,71	
<b>D. ALINAN AVANSLAR</b>	<b>34</b>	<b>34</b>	<b>17.468.989,92</b>			<b>17.468.989,92</b>	
1. DS Alınan Avanslar	340	340	12.025.404,09			12.025.404,09	
2. DS SGK'dan Alınan Tedavi Avansları	341	341	5.323.630,04			5.323.630,04	
3. DS Genel Bütçeden Alınan Tedavi Avansları	342	342	116.891,39			116.891,39	
4. DS Alınan Diğer Avanslar	349	349	3.064,40			3.064,40	
<b>F. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>36</b>	<b>36</b>	<b>489.357.006,06</b>			<b>489.357.006,06</b>	
1. DS Ödenecek Vergi ve Fonlar	360	360	151.106.225,78			151.106.225,78	
2. DS Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	361	361	15.167.699,89			15.167.699,89	
3. DS Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı	362	362	139.570.361,37			139.570.361,37	
4. DS Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı	363	363	148.804.108,57			148.804.108,57	
5. DS İstihkaklardan Vergi Borçlarına Karşılık Yapılan Kesintiler	364	364	829.747,28			829.747,28	
6. DS İstihkaklardan SGK Prim Borçlarına Karşılık Yapılan Kesintiler	365	365	822.614,32			822.614,32	
8. DS KDV Tevkifat Hesabı	367	367	28.698.670,35			28.698.670,35	
9. DS Vadesi Geçmiş, Ertel veya Taksit Vergi ve Diğer Yükümlülükler	368	368	68.343,18			68.343,18	
10. DS Ödenecek Diğer Yükümlülükler	369	369	4.289.235,32			4.289.235,32	
<b>G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>	<b>37</b>	<b>37</b>	<b>1.681.164,35</b>			<b>1.681.164,35</b>	
5. DS Diğer Borç ve Gider karşılıkları	379	379	1.681.164,35			1.681.164,35	
<b>I. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>39</b>	<b>39</b>	<b>40.345.185,34</b>			<b>40.345.185,34</b>	
4. DS Sayım ve Tesellüm Fazlıları	397	397	39.557.581,49			39.557.581,49	
5. DS Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	399	399	787.603,85			787.603,85	
<b>II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>21.313,24</b>			<b>21.313,24</b>	
<b>C. DİĞER BORÇLAR</b>	<b>43</b>	<b>43</b>	<b>21.313,24</b>			<b>21.313,24</b>	
4. DS Diğer Çeşitli Borçlar	436	436	21.313,24			21.313,24	
<b>III. ÖZ KAYNAKLAR</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>8.781.349.850,43</b>			<b>8.818.212.863,09</b>	
<b>A. ÖDENMİŞ SERMAYE</b>	<b>50</b>	<b>50</b>	<b>3.718.995.416,35</b>			<b>3.718.995.416,35</b>	
1. DS Sermaye	500	500	3.721.316.413,38			3.721.316.413,38	
2. DS Ödenmemiş Sermaye (-)	501	501	-2.320.997,03			-2.320.997,03	
<b>B. SERMAYE YEDEKLERİ</b>	<b>52</b>	<b>52</b>	<b>6.039.127.731,16</b>			<b>6.039.127.731,16</b>	
3. DS Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	522	522	7.914.191,95			7.914.191,95	
5. GB Hesapları Düzeltme Yedeği	524	524	6.031.213.539,21			6.031.213.539,21	
<b>D. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>	<b>57</b>	<b>57</b>	<b>447.923.185,70</b>			<b>479.618.488,04</b>	
1. DS Geçmiş Yıllar Karları	570	570	447.923.185,70	31.695.302,34		479.618.488,04	E2
<b>E. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)</b>	<b>58</b>	<b>58</b>	<b>-948.032.732,14</b>			<b>-948.050.697,66</b>	
1. DS Geçmiş Yıllar Zararları (-)	580	580	-948.032.732,14	17.965,52		-948.050.697,66	E2
<b>F. DÖNEM NET KAR'I (ZARARI)</b>	<b>59</b>	<b>59</b>	<b>-476.663.750,64</b>			<b>-471.478.074,80</b>	
1. DS Dönem Net Karı	590	590	354.038.701,15			354.038.701,15	
2. GB Dönem Net Karı	590	590	89.851.986,04			89.851.986,04	
3. DS Dönem Net Zararı (-)	591	591	-520.508.565,04			-515.322.889,20	
4. GB Dönem Net Zararı (-)	591	591	-400.045.872,79			-400.045.872,79	

**Tablo 2. SB ikinci ve üçüncü Basamak Sağlık Kurumları 2008 Yılı Konsolide Finansal Tabloları ve Eliminasyon İşlemleri (Devamı)**

	TMS	DS	Düzeltilmemiş	ELİMİNASYON İŞLEMLERİ		Düzeltilmiş	ELİMİNASYON	DİP NOTU
			Konsolide	BORÇ	ALACAK	Konsolide		
			Finansal Tablo			Finansal Tablo		
			Toplam			Toplam		
<b>GELİR TABLOSU</b>								
<b>A. BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>60</b>	<b>60</b>	<b>13.793.715.699,66</b>			<b>13.719.902.999,77</b>		
1. DS Yurtiçi Satışlar	600	600	9.154.166.729,79	16.473.523,60		9.137.693.206,19	E3	
2. DS Yurtdışı Satışlar	601	601	64.085,47			64.085,47		
3. DS Diğer Gelirler	602	602	177.712.151,97	57.339.176,29		120.372.975,68	E4	
4. GB Diğer Gelirler (Mal ve Hizmet Sübvansiyonları)	602	602	236.225.468,38			236.225.468,38		
5. GB Diğer Gelirler (Personel Giderleri Sübvansiyonları)	602	602	3.184.490.665,71			3.184.490.665,71		
6. GB Diğer Gelirler (Taşınmaz Sermaye Sübvansiyonları)	602	602	29.119.185,06			29.119.185,06		
7. GB Diğer Gelirler (Taşınır Sermaye Sübvansiyonları)	602	602	72.157.455,79			72.157.455,79		
8. DS İlaç ve Tıbbi Malzeme Gelirleri Hesabı		603	939.779.957,49			939.779.957,49		
<b>B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>	<b>61</b>	<b>61</b>	<b>-155.576.832,06</b>			<b>-144.792.851,47</b>		
1. DS Satıştan İndirimler (-)	610	610	-144.907.926,52	115.075,05		-144.792.851,47	E3	
2. DS Satış İskontoları (-)	611	611	-131.407,51	131.407,51		0,00	E3	
3. DS Diğer İndirimler (-)	612	612	-10.537.498,03	10.537.498,03		0,00	E3	
<b>NET SATIŞLAR</b>			<b>13.638.138.867,60</b>			<b>13.575.110.148,30</b>		
<b>C. SATIŞLARIN MALİYETİ</b>	<b>62</b>	<b>62</b>	<b>-11.520.355.696,71</b>			<b>-11.520.355.696,71</b>		
3. DS Satılan Hizmet Maliyeti (-)	622	622	-5.517.032.566,26			-5.517.032.566,26		
4. GB Satılan Hizmet Maliyeti (Üretim Sevkedilen Stok Maliyeti) (-)	622	622	-88.053.194,71			-88.053.194,71		
5. GB Satılan Hizmet Maliyeti (Personel Giderleri %89,31) (-)	622	622	-2.844.068.613,55			-2.844.068.613,55		
6. GB Satılan Hizmet Maliyeti (Taşınmaz Dönem Amortisman Giderleri)	622	622	-156.436.350,58			-156.436.350,58		
7. GB Satılan Hizmet Maliyeti (Taşınır Dönem Amortisman Giderleri)	622	622	-173.579.735,05			-173.579.735,05		
8. DS Satılan Hizmet Maliyeti (DS Ek Ödemeleri %89,31) (-)	622	622	-2.741.185.236,56			-2.741.185.236,56		
<b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</b>			<b>2.117.783.170,89</b>			<b>2.054.754.451,59</b>		
<b>D. FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>63</b>	<b>63</b>	<b>-1.522.075.390,64</b>			<b>-1.522.075.390,64</b>		
3. DS Genel Yönetim Giderleri (-)	632	632	-853.545.957,68			-853.545.957,68		
4. DS Genel Yönetim Giderleri (DS Ek Ödemeleri %10,69) (-)	632	632	-328.107.380,80			-328.107.380,80		
5. GB Genel Yönetim Giderleri (Personel Giderleri %10,69) (-)	632	632	-340.422.052,16			-340.422.052,16		
<b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>			<b>595.707.780,25</b>			<b>532.679.060,95</b>		
<b>E. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>	<b>64</b>	<b>64</b>	<b>17.587.044,16</b>			<b>17.587.044,16</b>		
3. DS Faiz Gelirleri	642	642	8.319.135,09			8.319.135,09		
5. DS Konusu Kalmayan Karşılıklar	644	644	43.987,92			43.987,92		
10. DS Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Kar'lar	649	649	9.223.921,15			9.223.921,15		
<b>F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR</b>	<b>65</b>	<b>65</b>	<b>-820.405.314,34</b>			<b>-820.405.314,34</b>		
7. DS Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	659	659	-820.405.314,34			-820.405.314,34		
<b>G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>	<b>66</b>		<b>0,00</b>			<b>0,00</b>		
<b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>			<b>-207.110.489,93</b>			<b>-270.139.209,23</b>		
<b>H. OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR'LAR</b>	<b>67</b>	<b>67</b>	<b>126.293.777,22</b>			<b>101.316.837,21</b>		
1. DS Önceki Dönem Gelir ve Kar'ları	671	671	20.814.609,84			20.814.609,84		
2. DS Diğer Olağandışı Gelir ve Kar'lar	679	679	105.479.167,38	24.976.940,01		80.502.227,37	E4 - E5	
<b>I. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>	<b>68</b>	<b>68</b>	<b>-395.847.037,93</b>			<b>-302.655.702,78</b>		
1. DS Çalışmayan Kısmı Gider ve Zararları (-)	680	680	-61.989,52			-61.989,52		
2. DS Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	681	681	-70.917.215,07			-70.917.215,07		
3. DS Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	689	689	-95.241.117,70	93.191.335,15		-2.049.782,55	E4 - E5	
4. GB Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (Dönem İçi Taşınır Çıkışlar)	689	689	-229.626.715,64			-229.626.715,64		
<b>DÖNEM KAR VEYA ZARARI</b>	<b>690</b>	<b>690</b>	<b>-476.663.750,64</b>			<b>-471.478.074,80</b>		
<b>İ. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜML. KARŞI</b>	<b>691</b>	<b>691</b>	<b>0,00</b>			<b>0,00</b>		
<b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>	<b>692</b>	<b>692</b>	<b>-476.663.750,64</b>			<b>-471.478.074,80</b>		
Eliminasyon Temel Bilanço Eşitliği				148.417.669,62	148.417.669,62			

Eliminasyon işlemleri sonucunda 690 ve 692 No'lu hesaplarda oluşan - 5.185.675,84 TL tutarındaki fark, bilançoda 591. Döner Sermaye Dönem Net Zararı hesabından düşülerek bilançonun aktif ve pasif eşitliği sağlanmıştır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu araştırma, SB ikinci ve üçüncü Basamak Sağlık Kurumları Finansal Tablolarının konsolide edilmesi amacıyla yapılan en geniş kapsamlı çalışmadır. Çalışma kapsamına, 2008 yılı finansal tabloları üzerinden örneklem yapılmaksızın Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri hariç, verilerine tam olarak ulaşılan 816 sağlık kurumu dâhil edilmiştir.

Araştırma Döner Sermaye bilanço ve gelir tabloları temel alınarak dizayn edilmiş, Döner Sermaye Bilanço ve gelir tabloları tekdüzen muhasebe sistemi kuralları uyarınca gerekli düzeltmelere tabi tutulduktan sonra füzyon tabloları olarak tanımlanan bireysel finansal tablolarda veri birleştirmesi işlemi yapılmıştır. Bu kapsamda Genel Bütçe, Taşınır Mal ve Taşınmaz Mal finansal sistemlerinde üretilen verilerin bireysel tablolara aktarılması ile ilgili kurallar geliştirilmiştir. Bireysel finansal tabloların tek bir firma finansal tablosu gibi birleştirilmesi işlemine “yatay konsolidasyon” adı verilmiş, grup içi işlemlerden oluşan beş farklı eliminasyon kuralı geliştirilmiş ve konsolidasyon işlemi sonuçlandırılmıştır.

Konsolidasyon sonucunda ikinci ve üçüncü Basamak Sağlık Kurumlarında 2008 yılı itibariyle 1.446.980.163,14 TL Aktif ve Pasif büyüklüğüne ulaşıldığı, bu varlık ve kaynak yapısı ile 13.719.902.999,77 TL Brüt Satış Geliri elde edildiği ve buna karşın -471.478.074,80 TL dönem zararına ulaşıldığı belirlenmiştir. Konsolide finansal tablolar üzerinde görünen 471.478.074,80 TL tutarındaki dönem net zararının temel kaynağını, hizmet sunum maliyetlerinin ve faaliyet giderlerinin yüksekliğinin yanı sıra; global bütçe uygulamasına dayalı olarak yapılan kurum alacaklarına ilişkin tenkisler oluşturmaktadır. 2008 Yılı itibariyle, SB ikinci ve üçüncü Basamak Sağlık Kurumlarında yapılan alacak tenkislerinin tutarı (659 no'lu hesapta izlenmektedir) -820.405.314,34 TL olup, tenkis işlemi yapılmamış olsaydı Konsolide Finansal Tablolar üzerinde 2008 yılı itibariyle Dönem Net Zararının bulunmayacağı ve sağlık kurumlarının toplamda 348.927.239,54 TL Dönem Net Kârına ulaşmış olacağı görülmüştür.

SB ikinci ve üçüncü Basamak Sağlık Kurumlarının aktifleri incelendiğinde yatırım politikasının %35,98'inin kısa vadeli varlıklara, %64,02'sinin ise uzun vadeli varlıklara yönelmiş olduğu görülmüştür. SB ikinci ve üçüncü Basamak Sağlık Kurumlarının pasifleri incelendiğinde

finansman politikasının %15,59'unun kısa vadeli borçlanmalara, %84,41'inin ise uzun vadeli kaynak politikalarına (Özkaynaklara) yönlendirildiği görülmektedir. Gerek yatırım (aktif) yapısı, gerekse finansman (pasif) yapısının hizmet üretim işletmeleriyle uyumlu ve dengeli bir yapıya sahip olduğu gözlenmiştir. Kamu hastanelerinde yasal mevzuat gereği uzun vadeli borçlanma imkânı bulunmamakta; bu nedenle de özkaynak ağırlıklı bir yapı izlenmektedir. Ayrıca kısa vadeli yatırım ve finansman politikalarının Ticari alacaklarda %66,45 ve Ticari borçlarda %64,86 oranları ile dengeli olarak dağıldığı görülmüştür.

Konsolide Gelir Tablosundaki Brüt Satışlarının %74,33'ünün Döner Sermaye işletmesinin kendi faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerden, %25,67'sinin ise Genel Bütçe Sübvansiyonlarından kaynaklandığı izlenmiştir. Konsolide Gelir Tablosundaki Satış Maliyetlerinin %71,68'inin Döner Sermaye işletmesinin kaynaklarından, %28,32'sinin ise Genel Bütçe Sübvansiyonu kaynaklarından karşılandığı izlenmiştir. Konsolide Gelir Tablosundaki Faaliyet Giderlerinin %77,63'ünün Döner Sermaye işletmesinin kaynaklarından, %22,37'sinin ise Genel Bütçe Sübvansiyonu kaynaklarından karşılandığı izlenmiştir.

Finansal Tablo Konsolidasyonu ile yapılan çalışmalar elektronik veri tabanlarından süzülen verilerin Excel ortamında manuel olarak işlenmesiyle gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle verilerde manuel kaydın yaratabileceği hata riskleri her zaman bulunmaktadır. Ayrıca bu verilerin hastane bazında tek tek indirilerek Excel'e kaydedilmesi oldukça uzun bir zamanı almıştır. İlerleyen yıllarda SB SGB birimleri içerisinde konsolidasyon çalışmasının da otomatik olarak yapılabilmesi bir yazılım programının geliştirilmesinin, hataları en aza indirmiş konsolide tabloların oluşturulmasına büyük yarar sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca yazılımın oluşturulması halinde bu çalışma sadece mali yılsonu için değil, her ayın sonunda da yapılarak sağlık kurumlarının finansal yapısının sürekli izlenmesinde ve gerekli politikaların oluşturulmasında fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

Yapılan bu araştırma sadece 2008 yılı verilerini içermekte olup, finansal tablo konsolidasyonu ile elde edilen sonuçların anlamlı biçimde yorumlanabilmesi için analizlerin her yıl sürdürülebilirliğinin sağlanmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Böylece Genel Bütçe'den sağlanan sübvansiyonlarla, Döner Sermaye verileri birleştirilerek, ikinci ve üçüncü basamak sağlık kuruluşlarının büyüklüğü, yapılan yatırımlar, gelirleri ve giderleri hakkında bütünü kapsayan bir projeksiyon sağlanmış olacak, orta vadeli bütçelerin daha net yapılabilmesini sağlayacak; yıllar itibarıyla izlenmesi ile de uygulanan politikaların sonuçları daha net görülebilecektir. Ayrıca bu araştırmanın kamu hastane birliklerinin mali tablolarının birleştirilmesinde ve

hastanelerin mali açıdan değerlendirilerek gruplandırılmasında temel kaynak olacağı düşünülmektedir.

Maliye Bakanlığı, 01.01.2012 tarihinden itibaren döner sermaye işletmelerinde Analitik Bütçe Kodlamasına gitmiştir. Temel amaç Genel/Özel Bütçe Sistemi ile Döner Sermaye Bütçe sistemini konsolide etmektir. Bu araştırma, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına göre konsolidasyonun nasıl yapılabileceğini ortaya koysa da; aynı metodolojinin Analitik Bütçe Sistemi için de kullanılabileceği düşünülmektedir.

Son olarak; kamu sağlık kuruluşlarının gelirlerinin çok büyük bir oranı (%25,67) hazineden sağlanan Genel Bütçe Sübvansiyonlarından oluşmaktadır. Kamu Hastane Birlikleri ile temel amaç birliklerin gelirleri ile giderlerini karşılamak olmaktadır. Sübvansiyonun olmadığı ya da çok az olduğu bir durumda sağlık hizmetlerinin sürdürülebilirliğinin sağlanması konusunda endişeler doğacaktır.

#### **Araştırmanın Sınırlılıkları**

Araştırma kapsamda onaltı hastanenin Genel Bütçe Harcama veya Genel Bütçe Taşınır kayıtlarına ulaşamamıştır. Bu nedenle ilgili hastaneler araştırma kapsamından çıkarılmıştır. Ayrıca araştırmadan elde edilen konsolidasyon sonuçları üniversite ve özel hastanelere yaygınlaştırılmaz.

#### **NOTLAR**

<sup>1</sup> Kamu Hastane Birlikleri, Sağlık Bakanlığı'na bağlı "Devletin Gözetim ve Denetimi Altındaki Kuruluşlar" statüsünde yer almaktadır. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Başkanlığı tarafından, kaynakların etkili ve verimli kullanılması amacıyla Kuruma bağlı ikinci ve üçüncü basamak sağlık kurumları, il düzeyinde Kamu Hastaneleri Birlikleri kurularak işletilir (bkz. <http://euygulama.dpb.gov.tr/devletteskilati/kontrollu/Idare.aspx>).

<sup>2</sup> Cari nitelikli mal ve hizmet alımlarının finansmanı amacıyla yapılan karşılıksız ödemeler "cari transferler", sermaye nitelikli mal ve hizmet alımlarının finansmanı amacıyla yapılan karşılıksız ödemeler "sermaye transferleri".

<sup>3</sup> Bütçe Kanunları ile belirlenmiş asgari değeri aşan ve normal ömrü bir yıl veya daha uzun olan mal ve hizmet alımları Sermaye Harcamaları olarak ifade edilmektedir.

## KAYNAKLAR

- Akar, Ç., Ö. Hüseyin (2009) **Sağlık Hizmetlerinde Yönetim**, (5. Baskı), Ankara: Songür Yayınları.
- Akdoğan, N. (2001) “TMS 5 Konsolide Finansal Tablolar Standardının İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 2(5), 15-46.
- Akdoğan, N., N. Tenker (2007) **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, (11. Baskı), Ankara: Gazi Kitapevi.
- Alagöz, A. (1982) **Kamu Döner Sermaye İşletmeleri**, Ankara: DSİ Matbaası.
- Arıkan, Ö. (2004) “Uluslararası Finansal Raporlama Standardında Yapılan Son Değişikliklerle İşletme Birleşmelerinin Finansal Raporlanması”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 4(3), 63-86.
- Balcı, A., H. Kırılmaz (2007) “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışının Türk Sağlık Sektörüne Yansımaları”, iç. C.C. Aktan, U. Saran (eds.), **Sağlık Ekonomisi ve Sağlık Yönetimi**, (Birinci Basım), İstanbul: İdil Matbaacılık.
- Batirel, Ö.F. (2006) **Devlet Bütçesi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayın No:1686-873.
- Bauman, M.P. (2007) “Proportionate Consolidation Versus the Equity Method: Additional Evidence on the Association with Bond Ratings”, **International Review of Financial Analysis**, 16, 496–507.
- Coşkun, G. (1991) **Devlet Bütçesi, Türk Bütçe Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Demir, V., B. Oğuzhan (2008) **UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Erdoğan, B. (2007) **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Konsolidasyon Yöntemleri ve Bu Yöntemlerin Finansal Tablolar Analizine Etkileri**, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Heald, D., G. Georgiou (2000) ”Consolidation Principles and Practices for the UK Government Sector”, **Accounting and Business Research**, 30(2), 153-167.
- Hoyle, J.J., B. Schaefer, T.F. Douppnik, S. Timothy (2007) **Advanced Accounting**, (8<sup>th</sup> ed.), USA: McGraw-Hill.
- HUAP (2010) **Hacettepe Üniversitesi Araştırma Projesi, DRG (Tanı İlişkili Gruplar) Maliyet Bileşeni**, 2008 Yılı Verileri, Yayınlanmamış Rapor, Ankara.

- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (5018 Sayılı), 24/12/2003 Tarih, 25326 Sayılı Resmi Gazete, (<http://www.maliye.gov.tr/Sayfalar/Kanunlar.aspx>) (Erişim Tarihi: 20.05.2014).
- Karapınar, A. (2006) **Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS Taslak 3) Göre İşletme Birleşmeleri**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kutbay, E. (2002) “Sağlık Reformları Ekseninde Dünya Bankası ve Türkiye”, **Kamu Yönetimi Dünyası Dergisi**, 3(11-12), 33-35.
- Larsen, E. J. (2006) **Modern Advanced Accounting**, (10<sup>th</sup> ed.), USA: McGraw-Hill.
- Meigs, R.R., F. Meigs, B. Walter (1993) **Accounting: The Basis for Business Decisions**, (9<sup>th</sup> ed.), USA: McGraw-Hill Inc.
- Nurnberg, H. (2001) “Minority Interest in the Consolidated Retained Earnings Statement”, **Accounting Horizons**, 15(2), 119-146, doi: <http://dx.doi.org/10.2308/acch.2001.15.2.119>.
- Otlu, Fikret (1999) “Holding Şirketlerde Mali Tabloların Konsolidasyonu”, **İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 13(1), 101-115.
- Örten, R., H. Kaval, A. Karapınar (2007) **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (663 Sayılı Kararname), 02.11. 2011 Tarih, Sayı: 28103 (Mükerrer) <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/201111102M1-3.htm> (Erişim Tarihi: 23.05.2014)
- Saran, U. (2007) “Türk Sağlık Sisteminde Değişim, Yeniden Yapılanma Gereği ve Sağlıkta Dönüşüm Programı”, iç. C.C. Aktan, U. Saran (eds.), **Sağlık Ekonomisi ve Sağlık Yönetimi**, (Birinci Basım), İstanbul: İdil Matbaacılık.
- Tanrıverdi, H. (2002) **Sağlık Sektöründe Özerkleşmenin Boyutu ve Türkiye’deki Uygulamalar Üzerine Bir Araştırma**, H.Ü. Sağlık Bilimleri Enstitüsü. Sağlık Kurumları Yönetimi Programı, Yayınlanmamış Bilim Uzmanlığı Tezi, Ankara.
- TMSK, “İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 12”, 27.12.2005 tarih ve 26036 sayılı Resmi Gazete.
- TMSK, “İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 31) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 14”, 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete.
- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) (2009), TMSK Yayınları-4, Ankara: Fersa Matbaası.