

# KAMU HASTANELERİ BİRLİKLERİNDE DMS 18 BÖLÜMSEL RAPORLAMA UYGULAMASI VE ÖNERİLER

Kadir GÜRDAL\*  
Ferhat GÜNDÜZ\*\*

## ÖZET

Türkiye’de Devlet Muhasebe Standartları (DMS) ileriki bir tarihte yürürlüğe girmek üzere Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (DMSK) tarafından yayımlanmaktadır. Bu standartların bir tanesi de DMS 18 Bölümsel Raporlama’dır. Bu çalışmada, bölümsel raporlamanın kamu mali yönetimine sağlayacağı katkıları daha yakından görebilmek amacıyla, Kamu Hastaneleri Birlikleri’nde bölümsel raporlamanın uygulanması konusu ele alınmıştır. Mali bilgilerin bölümlere göre raporlanmasının usul ve esaslarını ortaya koyan Bölümsel Raporlama Standardı, performansın ve kaynakların tespit edilmesine ve mali raporlamanın şeffaflığının artırılmasına katkı sağlamaktadır. Birliklerin performans dayalı faaliyetlerini sürdüreceği ve performanslarından dolayı birlik genel sekreteri ile sağlık tesisleri yöneticilerinin görevlerinden dahi alınabileceği yeni yapı içerisinde, birliklerin ve bunlara bağlı sağlık tesislerinin ihtiyaç duyacakları kaynakların belirlenmesinde ve performanslarının ölçülmesinde bölümsel raporlama hayati öneme haiz olacaktır. Bölümsel raporlamayla kamuda hesap verebilirlik ve şeffaflık artırılabilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Bölümsel Raporlama, Kamu Hastaneleri Birlikleri, Devlet Muhasebe Standartları

## PAS 18 SEGMENT REPORTING AT UNIONS OF PUBLIC HOSPITALS AND RECOMMENDATIONS

### ABSTRACT

Public Accounting Standards (PAS) have been promulgated by the State Accounting Standards Board in Turkey, which will become effective at a later date. One of these standards is PAS 18 segment reporting. With a view to seeing closely the future contributions of the segment reporting to the public financial management, the implementation of segment reporting at the unions of public hospitals is discussed. Segment reporting standard, which is to establish principles for reporting financial information by segments, contributes in establishing performance and resources and enhancing the transparency of financial reporting. In the new structure under which the unions will continue their activities based on performance, and general secretaries of the union and the managers of the health institutions can even be removed from their office due to their performance, segment reporting will be of major importance in determining the resources needed by unions and affiliated health

\* Doç. Dr., Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Görevlisi

\*\* Sayıştay Başkanlığı

institutions and measuring their performance. Public accountability and transparency will be increased with the help of segment reporting.

**Keywords:** Segment Reporting, Unions of Public Hospitals, Public Accounting Standards

## **GİRİŞ**

663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) düzenlemeleriyle kaynakların etkili ve verimli kullanılması amacıyla il düzeyinde Kamu Hastaneleri Birlikleri (Birlik) kurulmuş ve bu birlikler faaliyetlerine başlamıştır. 10 Ocak 2013 tarihi itibarıyla, bazı illerde sayısı birden fazla<sup>1</sup> olmakla birlikte, 87 tane birlik (Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2012) faaliyetine devam etmektedir. Birlikler kendilerine bağlı hastanelerden (sağlık tesisi) müteşekkil olup, sağlık tesislerinin performansının ölçülmesi, kaynakların etkin dağılımı ve yönetimlerin etkili, kaliteli ve verimli olmasının temini hastane bazında bölümsel raporlama ile mümkün olabilecektir.

Bölümsel raporlama, her bir bölümün performansının ölçülmesi, ihtiyaçlarının belirlenmesi, hesap verebilirlik ve şeffaflığın artırılması amacıyla mali bilgilerin bölümler halinde sunulmasıdır. Birlikler kendilerine bağlı hastanelerden oluştuğundan, hastanelerin finans yönetiminin gerçekleştirilmesi, çalışanlara katkı payı ödenmesi ve performansa göre çalışanların istihdamının devamı bölümsel raporlamayla elde edilebilecektir.

DMSK tarafından 16 Mayıs 2012 tarih ve 28294 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, ileri bir tarihte yürürlüğe konulmak üzere kabul edilen Bölümsel Raporlama (DMS 18) standardı Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından kabul edilen IPSAS 18 standardına dayanmaktadır. IPSAS 18 standardı ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından kabul edilen; ancak, yürürlüğü 8 nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS 8) ile sona erdirilen 14 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı’na (IAS 14) dayanmaktadır.

Kamu idarelerinin merkez ve taşra teşkilatlarının bulunduğu, farklı coğrafi alanlarda hizmette bulunan kamu kurum ve kuruluşlarının sayısının çok yüksek olduğu veya aynı coğrafi alanda olmakla birlikte, özelliğinden dolayı ayrı takip edilmesinde fayda görülebilecek faaliyetlerin sayısının yüksek olduğu Türkiye’de, Bölümsel Raporlama standardı kapsamında yapılacak çalışmalar önem arz etmektedir. Bölümsel raporlama kıt kaynakların verimli ve etkin kullanımına hizmet edebileceği gibi, kamu kaynağı kullanan idarecilerin hesap verme sorumluluğuna da dayanak teşkil edecektir.

1 Ankara’da 2, İstanbul’da 5 ve İzmir’de 2 tane birlik bulunmaktadır.

Henüz uygulanmayan<sup>2</sup> DMS 18 standardının Türkiye’de olası uygulayıcılarından bir tanesi olacağını düşündüğümüz Kamu Hastaneleri Birliklerinde söz konusu standardın ne şekilde ele alınabileceği bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu çalışma birbiriyle bağlantılı ancak farklı bölümler halinde teşkilatlanan hastanelerin mali raporlamasına katkı sağlayacak olup, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu hastaneleri birlikleri ve yapısı ele alınmakta, ikinci bölümde DMS 18 Bölümsel Raporlama standardı açıklanmakta ve son bölümde de birliklerde bölümsel raporlamanın nasıl uygulanacağı ele alınmaktadır.

## **1. KAMU HASTANELERİ BİRLİKLERİ VE YAPISI**

1980’lerin başından itibaren, dünyadaki kamu sektörü hastaneleri bürokratik karışıklıktan, kamu kaynakları üzerine ağır yük getirmesinden, merkezi hükümet kontrolünde etkili ve ekonomik olarak görevlerini yerine getirememesinden kaynaklı olarak dikkatleri üzerine çekmiş (Govindaraj ve Chawia; 1996: 2) ve neticede kamu sektörü hastanelerinde reform çalışmalarına ağırlık verilerek Özerk Hastaneler (hospital autonomous) adı verilebilecek yeni yapılar oluşmuştur. Özerklikteki temel düşünce yönetim otoritesinin ve sorumluluğun merkezden veya bölgesel yöneticilerden alınarak yerel seviyelere devredilmesidir (Walford ve Grant, 1998: 8-9). Temelinde bu yaklaşım bulunan sağlık sektörü reformu; sağlık sektörü önceliklerinde, kanunlarında, düzenlemelerinde, organizasyon ve yönetim yapısında ve finansal düzenlemelerinde değişiklik yapılmak suretiyle ulusal politika, program ve uygulamalarında önemli değişiklikleri ortaya koyan bir süreçtir. Bu sürecin temel amacı; sağlık hizmetlerine erişim ve sağlık hizmetlerinde eşitlik, kalite, etkililik ve/veya sürdürülebilirliktir (Knowles vd, 1997: 2). Türkiye’de de hastane hizmetlerinin etkililiğini, kalitesini ve erişilebilirliğini artıracak reform çalışmaları yapılmıştır (Sarp vd, 2002: 9). Bu çalışmaların neticesi olarak Türkiye’de Kamu Hastaneleri Birlikleri oluşturulmuştur. Bu bağlamda birlikler<sup>3</sup>; kendisine bağlı hastanelerin etkili, ekonomik ve verimli çalışmasını temin etmek, hasta memnuniyetini artırmak, sağlıkta performansı ön plana çıkarmak amacıyla oluşturulmuş özerk yapılar olarak tanımlanabilir.

663 sayılı KHK hükümleri çerçevesinde; Sağlık Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatı ile bağlı kuruluşlardan oluşmaktadır. Bağlı kuruluşlardan bir tanesi de Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu’dur. Bakanlık politika ve hedeflerine uygun olarak, ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetlerini vermek üzere hastanelerin, ağız ve diş sağlığı merkezlerinin ve benzeri sağlık kuruluşlarının açılmasını, işletilmesini,

2 Bu çalışma, Kamu Hastaneleri Birliklerinde DMS’lerin uygulanacağı varsayımı üzerine kaleme alınmıştır.

3 Birliklerin tam özerk oldukları ifade edilemez. Harcamaların yönetimi, varlık satışları, ücret talebi, borç temini, istihdam yapısı, personel sayılarının ve ücret oranlarının tespiti ve hizmet planları kategorileri açısından bakıldığında Birliklerin ücret taleplerini kendileri yapmadıkları, personel ücreti ile sayılarını kendileri belirlemedikleri görülmektedir (Walford ve Grant, 1998: 9).

faaliyetlerinin izlenmesini, değerlendirilmesini ve denetlenmesini, bu hastanelerde her türlü koruyucu, teşhis, tedavi ve rehabilite edici sağlık hizmetlerinin verilmesini sağlamakla görevli olarak kurulan Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu il düzeyinde birlikler kurarak, bunları işletebilir.

Hizmetin büyüklüğü dikkate alınmak suretiyle aynı ilde birden fazla birlik kurulabilir ve birlik kapsamı dışında sağlık kurumu bırakılamaz. 663 sayılı KHK'nın geçici 5 inci maddesinde yer alan; "Bu maddenin yayımı tarihinden itibaren bir yıl içinde Bakanın onayıyla Kamu Hastane Birlikleri oluşturulur." hükmüne binaen 87 adet birlik oluşturulmuştur ve bu birlikler faaliyetlerine başlamıştır (TKHK, 2012).

Birlikler, genel sekreterlik ve hastane yöneticilerinden oluşur ve birliğe bağlı hastaneler hastane yöneticisi tarafından yönetilir. Birliğin en üst karar ve yürütme organı olan genel sekreterliğin ve bu organın başında bulunan genel sekreterin 663 sayılı KHK'da yer verilen görevlerinden bazıları çalışmamızı ilgilendiren boyutlarıyla şu şekildedir:

- Birliğin faaliyet ve işlemlerini denetlemek, yönetim sistemlerini değerlendirmek, işleyiş ve yönetim süreçlerinin etkililiğini gözetmek, yönetimin, kalitenin ve verimliliğin geliştirilmesini sağlamak,

- Birlik bünyesindeki sağlık kurumlarında etkili ve verimli hizmet sunumunu sağlamak, bu amaçla kaynak ve personel ihtiyaçlarını tespit etmek, istihdam planlaması yapmak ve personel hareketlerini gerçekleştirmek,

- Hastaneler arası koordinasyon ve diğer kurum ve kuruluşlarla işbirliğini sağlamak,

- Bütçe ve yatırım tekliflerini hazırlayarak Kuruma sunmak,

- Birlik ile ilgili istatistikî bilgilerin takibini sağlamak, birliğin mali tablolarını birleştirmek ve alınabilecek önlemler hakkında Kuruma önerilerde bulunmak,

- İlgili mevzuat çerçevesinde birlik gelirlerinin tahakkuk ettirilmesini, gelir ve alacakların takip ve tahsili ile harcama işlemleri ve muhasebe hizmetlerinin yürütülmesini sağlamak.

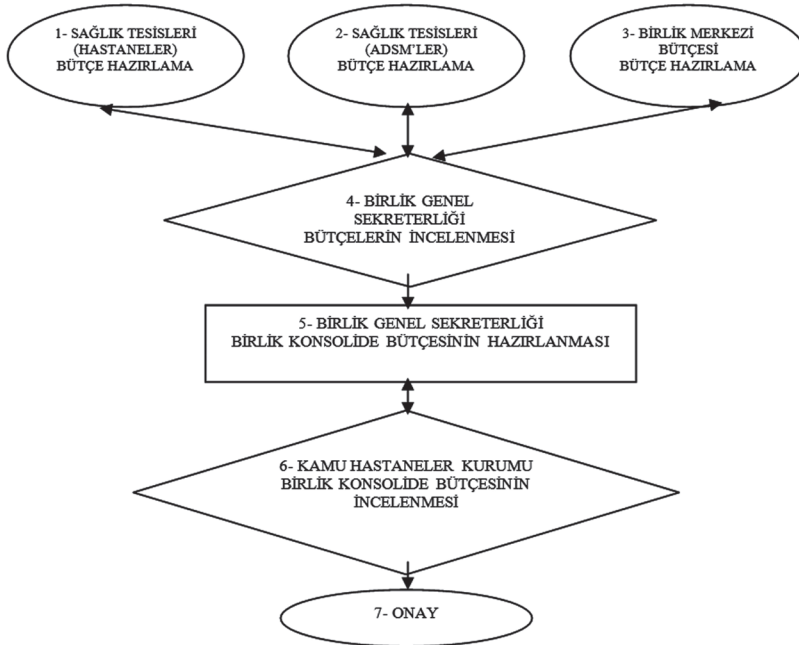
Birlikler Kurum tarafından değerlendirmeye tabi tutulacak ve bu değerlendirme sonucunda 663 sayılı KHK'da öngörülen şartların varlığı hallerinde genel sekreterin veya hastane yöneticisinin görevlerine son verilecektir.

Bu noktada, 663 sayılı KHK'da yer alan ve genel sekreterliğe verilen görevler arasında sayılan "birliğin mali tablolarını birleştirmek" düzenlemesinin ayrı olarak ele alınması gerekir. Birliklerin kendilerine bağlı sağlık tesislerinden meydana geldiği izah edilmişti. Birlik genel sekreteri yürütme organı olduğundan, bütçeler birlik tarafından hazırlandığından ve bağlı bütün sağlık tesislerini kapsadığından, birliğe bağlı sağlık tesisi çalışanlarının tamamı birlik genel sekreteri kanalıyla istihdam edildiğinden,

birlik gelirlerinin tahakkuk ve tahsili ile harcama işlemleri genel sekreterliğe verildiğinden, birliğin mali tablolarını birleştirmek cümlesinden, birliğe bağlı sağlık tesislerinin her birisinin ayrı idare olduğu şeklinde bir anlam çıkarılmamalıdır. 87 adet birlik ayrı birer idaredir ve sağlık tesisleri bu idarelerin alt kollarıdır. Bu sebeple alt kolların ayrı mali tablo üretmesi mümkün olmakla birlikte, bunun ayrı bir idare hesabı şeklinde algılanması mümkün değildir.

Aşağıda yer verilen diyagramda da birliklerin kendisine bağlı sağlık tesislerinin bütçelerini, kendi bütçesi ile birlikte konsolide ettiği ve tek bir idare bütçesi oluşturarak onaya sunduğu görülmektedir.

**Şekil 1:** Kamu Hastaneleri Birliği Genel Sekreterliği Döner Sermaye Bütçe Hazırlama İş Akış Şeması



Kaynak: [www.tkhk.gov.tr/Eklenti/709,2012-4-nolu-doner-sermaye-butce-cagrisi-genelgesi](http://www.tkhk.gov.tr/Eklenti/709,2012-4-nolu-doner-sermaye-butce-cagrisi-genelgesi)

## 2. BÖLÜMSEL RAPORLAMA

Farklı faaliyet alanlarında ve farklı coğrafi bölgelerde icraat yapan kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarına hem idarecilerin hem de bu idarelerden etkilenen paydaşların<sup>4</sup> ihtiyacı vardır. Mali tablolarda yer verilecek bölümsel bilgiler, bunları kullananlar için bilgi kaynağı oluşturacak ve mali tablolarda bölümsel bilgilerin

4 Paydaşlar; idarenin faaliyetlerinden etkilenen ve idarenin faaliyetlerini etkileyenler olarak tanımlanmaktadır (Çiçioğlu ve Poroy, 2010: 85).

bulunmaması, özellikle idarelerin dışındaki kişilerin bu bilgilere ulaşmasını oldukça zorlaştıracaktır (Sağlam, 2009: 1337).

Paydaşların artan bilgi ihtiyaçları son zamanlarda kamu idarelerinin bölümleriyle ilgili olmaktadır. Bölümsel raporlama bilgilerinin gösterilişi ve içerikleri ülkeden ülkeye farklı olabilmektedir. Gösterilecek bilginin yapısı ve şekli idarelerin büyüklüğü ve küçüklüğü ile doğrudan ilgilidir. Özel sektör için farklı iş kollarında faaliyette bulunan işletmelerin bölümsel bilgi üretmesine ihtiyaç arttığı gibi (Sağlam, 2009: 1338), farklı coğrafi bölgelerde faaliyette bulunan veya aynı coğrafi bölgede bulunmakla birlikte farklı ünitelerde hizmet veren idarelerin bölümsel bilgi üretmesine de ihtiyaç bulunmaktadır.

Bölümlere göre raporlamanın kamu idarelerine sağladığı faydanın yanı sıra, idare faaliyetlerinden etkilenen paydaşların doğru kararlar almasına da katkısı olduğundan; bu yönüyle, bölümlere göre raporlama sosyal sorumluluk yaklaşımı çerçevesinde paydaş beklentilerini daha fazla karşılamakta ve bu konuda önemli bir araç olduğu düşünülmektedir (Çitçioğlu ve Poroy; 2010: 85).

Muhasebe standartları, muhasebe faaliyetlerinde ve finansal raporların sunulmasında uyulması gereken kavramlar, ilkeler ve kuralların bütünüdür (Yalkın, 2006: 9). Bu anlamda tüm dünyada hem kamu hem de özel sektör için muhasebe faaliyetlerinde uyulması gereken standartlar geliştirilmiştir (Sipahi vd, 2007: 1). Kamu sektörü kurum ve kuruluşlarının mali raporlarını sunarken dikkate alacakları uluslararası standartlara International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), bu standartların Türkiye’de kabul edilmiş şekline ise Devlet Muhasebe Standardı (DMS) denilmektedir. Bu standartlardan bir tanesi de Bölümsel Raporlama olup, IPSAS 18 ve DMS 18 adıyla yayınlanmıştır<sup>5</sup>. IPSAS 18’in amacı, mali bilgilerin bölümlere göre raporlanmasının usul ve esaslarını belirlemektir. IPSAS 18 Bölümsel Raporlama (Segment Reporting), IAS 14 Bölümsel Raporlama (Segment Reporting) dikkate alınarak hazırlanmış ve kamuya uyarlanmıştır. Yatırım kararlarında, idarenin performansının ölçümünde, karşılaştırma durumlarında ve idarecilere yönetimde yardımcı olma ile idarelerin ve bunları meydana getiren bölümlerin finansal kararlarının verilmesinde ihtiyaç duyulan bölümsel raporlama IPSAS 18 (Bölümsel Raporlama) standardında ele alınmaktadır.

IAS 14 standardı yerini 2009 yılından itibaren IFRS 8 Faaliyet Bölümleri standardına bırakmıştır (Uyar ve Güngörmüş; 2009: 82). IFRS 8’de bölümlere göre raporlamada faaliyet konusu esas alınmış, ürün ve hizmete, coğrafi bölümlere, önemli müşterilere ait açıklamaların da finansal tablolarda yer verilmesi esası benimsenmiştir (Örten vd, 2009: 171).

5 DMS’ler esas itibarıyla IPSAS’ların Türkçe’ye çevrilmesiyle hazırlanmakta, gerek görüldüğünde Türkiye koşullarına uygun uyarlamalar yapılmaktadır. Bu çalışmada IPSAS ve DMS kavramları birbirinin yerine geçecek şekilde kullanılmıştır.

IPSAS 18 standardı, temelde IAS 14 standardına dayanmakla birlikte, söz konusu standardın yürürlükte olmadığı yukarıda belirtilmişti. IAS 14 yerine IFRS 8 standardının kabul edilmiş olmasının, IPSAS 18 standardının değiştirileceğine işaret edip etmediği tartışılabilir. Çünkü IFRS 8 standardı aşağıda belirtilen hususlar (Veron, 2007: 5-6) sebebiyle ciddi olarak tartışılmakta ve bu tartışmaların temel dayanağı olarak standardın kendisine karşılık gelen Amerikan muhasebe standartlarından SFAS 131'in (SFAS 131 Disclosures about Segment of an Enterprise and Related Information) çok küçük farklılıklar dışında tamamen benimsenmiş olması gösterilmektedir (Arsoy, 2008: 177).

- Bölümsel raporlama tanımı ve IFRS 8'le birlikte gelen yönetim yaklaşımı ile önceki risk ve ödül yaklaşımının göreceli üstünlükleri,
- Bölümsel raporlamanın ayrıntınlığı ve buna bağlı olarak faaliyetlerle ilgili mali tablo kullanıcılarına sunulacak bilginin seviyesi,
- Bölüm bilgisinin içeriği, yani her bir bölüm için yapılacak mali açıklamalar ve bölüm bilgisi ile konsolide mali tablolar arasında uyum,
- Coğrafi yapıya uygun anlamlı bilgi sunumu.

IAS 14 ile IFRS 8 standartları kıyaslandığında, hazırlayan şirketlerin IFRS 8 standardını tercih etme; ancak kullanıcıların IAS 14 standardına göre bilgi talep etme eğiliminde olduğu ifade edilmektedir (Veron, 2007: 6). Bu yapıyla IAS 14'ün sosyal sorumluluk anlayışına daha fazla hitap ettiği sonucuna varılabilir. Ayrıca, bölümlerin tespiti, ölçümleme, bilgilerin sunulması açılarından IAS 14 ile IFRS 8 arasında farklılıklar bulunmaktadır (Partenie vd, 2009: 931-935). IPSAS 18'in IAS 14 temelinde hazırlandığı da dikkate alındığında, hesap verebilirlik ve şeffaflık açısından IFRS standardına uyarlı yeni bir standart hazırlamanın gerekli olmadığı ifade edilebilir ki; IFRS 8'in 2006 Kasım ayında yayımlanmasına (Ünal, 2010: 52-53) rağmen IPSASB tarafından da herhangi bir çalışmanın yapılmaması ve IPSAS 18'in bu tarihten sonra kabul edilmiş olması buna işarettir.

Söz konusu standardın IAS 14<sup>6</sup>'den farklı yönleri ise şu şekildedir:

- IPSAS 18 "bölüm"ü IAS 14'ten farklı olarak tanımlamaktadır. IPSAS 18 idarelerin geçmiş performansını değerlendirmek ve kaynakların dağılımı hakkında karar vermek temeline dayalı bölüm raporları istemektedir. IAS 14 ise coğrafi ve iş bölümlerine göre raporlamayı öngörmektedir.
- IPSAS 18'e kamu sektörü kurumlarında standardın uygulanabilirliği açısından ilave açıklamalar eklenmiştir.

6 IAS 14 standardı IFRS 8 standardı ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, IPSAS 18 standardının sonunda atf IAS 14'e yapıldığı için bu standarda göre farklılıklar ele alınmıştır.

- IAS 14 bölüm sonuçlarının, bölüm varlıklarının değer düşüklüğünün ve amortismanlarının ve diğer önemli para çıkışı gerektirmeyen harcamaların gösterilmesini öngörmekte; IPSAS 18 bunu teşvik etmekle birlikte, bölüm sonuçlarının sunumunu istememektedir.

- IPSAS 18 ikincil bölümler hakkında bilgilerin sunumunu öngörmemekte; ancak, hizmet ve coğrafi bölümlerin her ikisinin birden minimum şekilde sunumunu teşvik etmektedir.

- IPSAS 18 raporlama bölümlerinin tespitinde uygulanacak niceliksel basamaklar belirlememektedir.

- IPSAS 18 kamu kesimine yönelik olarak hazırlandığı için farklı bir terminoloji kullanmaktadır. En önemli örnekler ise hâsılat (revenue), mali performans tablosu (Statement of financial performance) ve net değer/öz kaynak (net assets/equity) kavramlarıdır. Benzer kavramlar IAS 14'te gelir (income), gelir tablosu (income statement) ve öz kaynak (equity) şeklindedir.

Kanada'da yapılan bir araştırmada finansal analistlerin bölümsel bilgileri aşağıdaki amaçlarla kullandıkları belirlenmiştir (Boersema ve Welden, 1992: 157-158):

- Tahmin, ön bilgilenme,
- Nakit akış tahmini,
- Bölümlerin faaliyetleri ve büyüklükleri,
- Maliyetler ve kârlılığın oluşumu,
- Karşılaştırma (bölümler arası, idareler arası veya ülkeler arası),
- Amortisman oranlarının tahmini ve bölümlerle karşılaştırma,
- Varlık tükenmelerinin belirlenmesi (giderleştirme),
- Gelirlerin sürekliliğinin belirlenmesi,
- İdare performansının ayarlanması,
- Gelecekte oluşacak maliyetlerin marjlarının tespit edilmesi,
- Gerekli faaliyetlerin tespit edilmesi,
- Çalışma sermayesinin tahmin temelinde dağıtımda kullanılması.

Çalışmamızın birinci kısmında Kamu Hastane Birlikleriyle ilgili olarak verilen bilgiler ve aşağıda maddeler itibarıyla ortaya konulan gerekçeler çerçevesinde; bölümsel raporlamanın birlikler açısından taşıdığı önem ortaya çıkmaktadır:

- Birlikler performansa dayalı katkı payı ödemesi gerçekleştirmektedir.



- Birlikleri oluşturan sağlık tesisleri gelir elde etmekte ve bu gelirler bağımsız takip edilebilmektedir.
- Birlikleri oluşturan sağlık tesislerinin kaynağa ihtiyacı bulunmaktadır ve her bir tesisin ne kadarlık kaynak ihtiyacına gerek duyduğu birlik tarafından takip edilmektedir.
- Sağlık tesislerine yönelik bölümsel raporlama yapılmaması, birlik mali yapısının risklerini tam olarak ortaya koyamayacaktır.
- Kurumun ve Sağlık Bakanlığının gerekli tedbirleri zamanında alabilmesi bölümsel raporlamayla mümkün olabilecektir.
- Birlikler arası ve birlik içi karşılaştırmalar bölümsel raporlama aracılığıyla çok daha kolay bir şekilde yapılabilecektir.

### **3. KAMU HASTANELERİ BİRLİKLERİNDE BÖLÜMSEL RAPORLAMA**

Mali tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, bu bilgileri kullanacak olanlara belirli zaman aralıklarıyla iletilmesini sağlayan araçlar olarak tanımlanmakta ve muhasebenin rapor etme işlevini yerine getirmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 3). Muhasebe standartlarına göre tam bir mali tablo setinde; bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, nakit akış tablosu, muhasebe politikaları ve mali tablolara ilişkin açıklayıcı notlar yer alır (IPSAS 1, Madde: 21). Bölümsel raporlama bir kayıtlama veya muhasebeleştirme standardı değil, bir açıklama standardıdır (Arsoy, 2008: 182).

Raporlama işlevi mali tablolar aracılığıyla yapıldığından, bir açıklama standardı olan Bölümsel Raporlama'da da birlikleri oluşturan sağlık tesislerinin mali tablolardaki yerini görecek şekilde bir uygulamanın yapılmasında fayda vardır.

Mali Tabloların Sunuluşu başlıklı IPSAS 1'e göre; kendi adına ekonomik varlık edinebilen, yükümlülük üstlenebilen, diğer kamu idareleri veya üçüncü şahıslarla ekonomik ilişkilere girebilen kapsama dâhil her kamu idaresi bir kurumsal birim, her kurumsal birim de bir raporlama birimidir.<sup>7</sup>

IPSAS 18'in amacı, mali bilgilerin bölümlere göre raporlanmasının usul ve esaslarını belirlemektir. Böyle bir raporlama;

- Mali tablo kullanıcılarına idarenin geçmiş performansını anlama konusunda yardımcı olacak ve idarenin önemli faaliyetlerine ayrılacak kaynakların tespit edilmesini sağlayacaktır,

<sup>7</sup> DMS 1, Madde: 8'de, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tek bir raporlama birimi sayılacağı belirtilmekle birlikte, bu yaklaşım 5018 sayılı Kanunla uyarılı olmadığı gibi, kamuda dış denetimi gerçekleştiren Sayıştayın da denetim raporları üretmesini zorlaştırmakta veya belki engellemektedir.

- Mali raporlamanın şeffaflığını artıracak ve idarenin hesap verebilirlik şartlarını sağlamasına imkân sağlayacaktır.

Daha önce birliklerle ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalarla bir arada değerlendirildiğinde, her bir birliğin ayrı bir raporlama birimi olduğu ve tam bir mali tablo seti üretmesi gerektiği ifade edilebilir. Dolayısıyla, sağlık tesisleri ayrı bir raporlama birimi olarak ele alınamayacağı için, sağlık tesisi bazında bölümsel raporlama yapılması, söz konusu raporlamadan beklenen performansın değerlendirilmesi, kaynakların tahsisi, mali raporlamada şeffaflığın artırılması ve kamuda hesap verebilirliğin sağlanması amaçlarının elde edilmesini sağlayacaktır. Kamu sektörü hastaneleri; bürokratik karışıklığından, kamu kaynakları üzerine ağır yük getirmesinden, merkezi hükümet kontrolünde etkili ve ekonomik olarak görevlerini yerine getirememesinden kaynaklı olarak değişim ve dönüşüm geçirmiştir. Sağlık hizmetlerinin etkili, kaliteli, eşit ve erişilebilir sunulması gerekliliği ve sağlık sektöründe reform ihtiyacının nedenleri ile bölümsel raporlamanın amaçları örtüşmektedir. Birliklerin hastanelerin özerkliğinin bir sonucu olduğu değerlendirilirse ve hastanelerin performansa ağırlık vermek suretiyle çalışacağı düşünülürse, bölümsel raporlamanın iki temel hedefinin birliklere son derece faydalı olacağı görülecektir.

### **3.1. Bölüm ve Bölümlere Göre Raporlama**

Bölüm; idarelerin hedeflerini gerçekleştirme hususunda geçmiş performanslarının değerlendirilmesi ve gelecek kaynak tahsisleri hakkında kararlar verilebilmesi amaçları için; mali bilgilerinin ayrı olarak sunulmasının faydalı olacağına karar verilen idarelerin ayrıştırılabilir faaliyeti veya faaliyetler grubudur (IPSAS 18, Madde: 9).

Bölüm bu şekilde tanımlanmakla birlikte; bölümlerin belirlenmesinde kullanılacak objektif bir kriterin bulunmadığı görülmektedir. İşletmelerin faaliyet bölümlerinin belirlenmesine yönelik çeşitli yaklaşımlar geliştirilmiştir (Ünal, 2010: 49-50). Kamuda ise bölümlerin tespitine yönelik bir çalışma bulunmamaktadır. Bu noktada IPSAS 18'den çıkarılabilecek ve bölümlerin tespitinde faydalı olabilecek tespitler şu şekildedir:

- Bölümlerin belirlenmesinde temel kriter, mali bilgilerin ayrı olarak raporlanmasının uygun olduğuna idarelerce karar verilmesidir.

- Bölümler faaliyetler bazında oluşturulur, dolayısıyla, bölümlerin belirlenmesi doğal olarak bu bölümlerle ilişkilendirilecek faaliyetlerin de belirlenmesini gerektirir.

- Bölümlerin belirlenmesi kural olarak bölgesel unsurlara veya hizmet türlerine göre yapılır. Ancak, bunlar haricinde de bölüm belirlenebilir.

- Bölümlerin tespitinde farklı coğrafi bölgeler veya farklı sosyo-ekonomik özellikler dikkate alınır.
- Bölümler, idarelerin üst yönetimine, hakkında bilgi verilen faaliyetlerdir. Başka bir deyişle üst yönetimin hakkında bilgi talep ettiği faaliyetler bölüm olarak belirlenebilir.
- Üst yönetim tarafından istenilmekle birlikte, yalnız harcamaları kapsayan açıklamalar bölüm olarak kabul edilmez.
- Bölümlerin kendilerine tahsis edilebilecek geliri, gideri, varlığı ve yükümlülüğü olmalıdır.
- Bölümlerle doğrudan ilişkilendirilemeyen gelir, gider, varlık ve yükümlülük, tahsis edilmemiş tutarlar olarak gösterilir.

Kamu kurum ve kuruluşları önemli bir miktarda kamu kaynağı kontrol ederler ve farklı coğrafi alanlarda ve farklı sosyoekonomik şartlarda bulunan paydaşlarına geniş kapsamlı mal ve hizmet sunumu işleri gerçekleştirirler. Bu idarelerden, bazı durumlarda yasal olarak istenilmekle birlikte, hedeflerini başarabilmesi amacıyla kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde kullanmaları beklenir. İdare bazında ve konsolide olarak düzenlenen mali tablolar; raporlayan kuruluşun kontrolünde bulunan varlıklar ile üstlendiği yükümlülükler, sağlanan hizmetlerin maliyeti ve bu hizmetleri finanse etmek üzere kullanılan kaynaklar hakkında genel bir bilgi sağlar. Ancak, toplu olarak sunulan bu bilgiler; raporlayan kuruluşun belirlenmiş faaliyet hedefleri, temel faaliyetleri, bu hedeflere ve faaliyetlere tahsis edilen kaynaklar ile bunların maliyetleri hakkında bilgi vermemektedir (IPSAS 18, Madde: 0).

Bu açıklamalarla birlikte birliklerin yapısı bir arada değerlendirildiğinde, her bir sağlık tesisinin bölüm olarak ele alınabilmesi mümkündür. Çünkü her bir sağlık tesisi kendisine tahsis edilen kaynaklarla faaliyette bulunmakta ve bu tesislerin başında bulunan hastane yöneticileri de performanslarından dolayı hesap vermektedirler. Bu bağlamda; her bir sağlık tesisinin kullandığı kaynağın ve bu kaynakla ortaya koyduğu performansın tespiti bölümsel raporlamayla mümkün olabilecektir.

### **3.2. Bölüm Geliri, Gideri, Varlıkları, Yükümlülükleri ve Muhasebe Politikaları**

Kamu kurum ve kuruluşları, faaliyet bölümlerine ilişkin kâr ya da zarar tutarı ile söz konusu bölüm varlıklarının tutarını raporlamak durumundadır. Ayrıca, bölüm borçlarına ve bölüm gelir ve gider kalemlerine ilişkin tutarların, faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili üst yönetime düzenli olarak sunulması durumunda raporlanması gerekir. Toplam raporlanabilir bölüm hâsılatı, toplam kâr ya da zarar, toplam varlıklar, borçlar ve raporlanabilir bölümlere ilişkin olarak açıklanan diğer tutarlar, idare finansal tablolarında, söz konusu tutarlara karşılık gelen tutarlarla uyumlaştırılmalıdır (Elitaş, 2011: 352).

Böyle bir raporlamanın yapılabilmesi ve finansal tablolarda bölümlerin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin tespitinin nasıl yapılacağı, söz konusu kavramların bilinmesiyle mümkün olabilecektir.

IPSAS 18'de yer verilen bölüm geliri, gideri, varlıkları, yükümlülükleri ve muhasebe politikaları kavramları standartta şu şeklide ele alınmaktadır (IPSAS 18, Madde: 27):

**Bölüm Muhasebe Politikaları:** Bölümsel raporlamayla özellikle ilgili muhasebe politikalarında olduğu gibi, konsolide grup veya idarenin mali tablolarının hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanan muhasebe politikalarıdır.

**Bölüm Varlıkları:** Bir bölümün faaliyetleri tarafından kullanılan ve doğrudan o bölümle ilişkilendirilebilen veya o bölüme tahsisi makul görülen varlıklardır. Bölümlerin bölüm gelirini veya temettü gelirini içermesi halinde, o bölümün varlıkları, ilgili alacakları, kredileri (varlık olarak kullanılan), yatırımları veya diğer gelir üreten varlıkları içerir. Bölüm varlıkları gelir vergilerini veya gelir vergisi eşdeğer varlıkları (gelir vergisi veya gelir vergisi eşdeğerlerini ödeme yükümlülüğünü düzenleyen muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilir) içermez. Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirildiğinde bölüm varlıkları yatırımları içerir ve yalnızca yatırımlardan kaynaklı net kazanç (zarar) bölüm geliri içerisinde gösterilir. Bölüm varlıkları, idarelerin mali durum tablosunda doğrudan indirim olarak raporlanmış ilgili karşılıkların düşülmesinden sonra tespit edilir.

**Bölüm Yükümlülükleri:** Bir bölümün faaliyetlerinden kaynaklanan ve doğrudan o bölümle ilişkilendirilebilen veya o bölüme tahsisi makul görülebilen faaliyet yükümlülükleridir. Eğer bir bölüm gideri faiz harcamasını içeriyorsa, bölümün yükümlülükleri bağlantılı faiz içeren yükümlülükleri de kapsar. Bölüm yükümlülükleri gelir vergilerini veya gelir vergisi eşdeğeri yükümlülükleri içermez.

**Bölüm Hâsılatı:** İdarenin mali performans tablosunda bir bölümle irtibatlandırılarak raporlanan ve idare hâsılatının uygun bir kısmının makul bir şekilde o bölüme tahsis edilebilen kısmıdır. Söz konusu hâsılatın bütçe veya benzeri ödeneklerden, hibelerden, transferlerden, cezalardan, ücretlerden veya dış müşterilere satıştan veya idarenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerden elde edilip edilmediğine bakılmaz. Bölüm hâsılatı şunları içermez:

- Bölüm faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olmadığı sürece, diğer bölümlere verilen borç veya avanslardan elde edilenler dâhil, faiz veya temettü gelirleri,
- Yine bölüm faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olmadığı sürece, yatırımların satışından elde edilen veya borçların kapatılmasından kaynaklı kazançlar.

**Bölüm Gideri:** İlgili bölüme doğrudan atfedilebilen faaliyetlerden kaynaklı giderler ve idare giderlerinin uygun bir kısmının makul bir şekilde o bölüme tahsis

edilebilen kısımdır. Üçüncü kişilere mal ve hizmet sağlanmasından kaynaklı giderler ile idarenin diğer bölümleriyle yapılan işlemlerden ortaya çıkan giderler de bölüm giderine dâhildir. Bölüm giderleri şunları içermez:

- Bölüm faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olmadığı sürece, diğer bölümlerden alınan avans veya borçlardan kaynaklı faiz giderleri dâhil, faiz giderleri,
- Bölüm faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olmadığı sürece, yatırımların satışından veya borçların kapatılmasından kaynaklanan zararlar,
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlardan kaynaklı net zararlar,
- Gelir vergisi veya gelir vergisi benzeri harcamalar,
- İdare seviyesinde ortaya çıkan ve idareyi bir bütün olarak ilgilendiren genel idare harcamaları, üst yönetim giderleri ve diğer giderler.

Faaliyetleri temel olarak mali nitelikli olan bölüm faaliyetleri açısından, faiz gelirleri veya faiz giderleri bölüm raporlamasında, eğer söz konusu unsurlar idarenin konsolide veya bireysel mali tablolarında netleştirilmişse, netleştirilerek raporlanabilir.

Birliklerde ve bu birlikleri meydana getiren sağlık tesislerinde bölüm varlıkları, yükümlülükleri, hâsılatı ve gideri ise şu kriterle belirlenecektir. Her bir sağlık tesisinin ayrı bir bölüm olarak ele alınması gerektiği ifade edilmişti. Sağlık tesisleriyle doğrudan ilişkilendirilen ve tesis tarafından kullanılan her türlü bina, bilgisayar, araç, banka hesapları, alacaklar ve diğer varlıklar bölüm varlığı olarak raporlanacaktır. Bağlı olarak her bir sağlık tesisinin borcu veya birlik tarafından sağlık tesisine paylaştırılmış borç yine sağlık tesisi faaliyetlerinden kaynaklı ortaya çıkmışsa birliğin yükümlülüğü olarak gösterilecektir. Gelir ve giderlerin raporlanmasında da sağlık tesisi tarafından yapılan giderler ile sadece ilgili sağlık tesisi tarafından elde edilen gelirler veya o sağlık tesisine tahsis edilmesi makul olanlar bölüm gelir ve giderleri olarak raporlanacaktır.

### **3.3. IPSAS 18'e göre Kamu Hastaneleri Birliklerinde Bölümsel Raporlama Örneği**

IPSAS 18'e göre bölümsel raporlama uygulamasında sunulması gerekli olan bilgilerin özeti şu şekildedir<sup>8</sup>:

- Bölümün toplam harcaması,
- Bölümün toplam geliri,
- Bölüme bütçeden veya benzeri kaynaktan yapılan tahsis,
- Bölüme dış kaynaklardan (bütçe veya benzeri hariç) yapılan tahsis,

<sup>8</sup> IPSAS 18, Uygulama Rehberi bölümü.

- Diğer bölümlerle ilişkilerden kaynaklı gelir,
- Bölüm yükümlülükleri,
- Bölüm varlıkları için katlanılan maliyet,
- Özkaynak yöntemine göre yatırımlardan elde edilen kazanç veya zarar,
- Bölümlerin gelirlerinin, giderlerinin, varlıklarının ve yükümlülüklerinin idareyle mutabakatı,
- Bölümler arası transferlerde fiyatlandırma usulleri veya bundaki değişiklikler,
- Bölüm muhasebe politikalarında değişiklikler,
- Her bir bölümde sunulan ürün ve hizmetin türleri,
- Coğrafi bölümlerin birleşimi,
- Hizmet yapısına veya coğrafi alana göre bölümlendirme yapılmaması durumunda, her bir bölümün yapısının ve faaliyetlerinin açıklanması.

Bu durumda, üç sağlık tesisinden oluşan bir birliğin örnek raporlaması aşağıdaki şekilde oluşturulabilir:

**Tablo 1:** Bölümsel Raporlama

	<b>1 Nolu Sağlık Tesisi</b>	<b>2 Nolu Sağlık Tesisi</b>	<b>3 Nolu Sağlık Tesisi</b>	<b>Çıkarmalar</b>	<b>Konsolidasyon</b>
	20..	20..	20..	20..	20..
<b>BÖLÜM GELİRİ</b>					
Ödenek	15	22	10		
Dış Kaynaklardan Elde Edilen Ücretler	50	45	38		
Bölümler Arası Transferler	7	6	4		
<b>Toplam Bölüm Geliri</b>	<b>72</b>	<b>73</b>	<b>52</b>	<b>(15)</b>	<b>182</b>
<b>BÖLÜM GİDERİ</b>					
Maaş ve Ücretler	(42)	(39)	(29)		
Amortismanlar	(11)	(13)	(8)		
Diğer Harcamalar	(15)	(14)	(10)		
<b>Toplam Bölüm Gideri</b>	<b>(68)</b>	<b>(66)</b>	<b>(47)</b>	<b>15</b>	<b>166</b>
Paylaşılabilen Merkezi Harcamalar (Konsolidasyon Aşamasında Dikkate Alınır)					(11)
<b>İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklı Kazanç/Zarar</b>					<b>5</b>
Faiz Harcaması					(5)
Faiz Geliri					4

Yatırımlardan Kaynaklı Kazanç/Zarar					-
<b>Olağan Faaliyet Kazancı</b>					4
Olağan Dışı Giderler					(2)
<b>Net Kazanç</b>					2
<b>DIĞER BİLGİLER</b>					
Bölüm Varlıkları	54	49	30		133
Ortaklara Yatırımlar (Özkaynak Yöntemi)	-	-	-		-
Paylaştrılamayan Merkezi Varlıklar					49
<b>Konsolide Toplam Varlıklar</b>					182
Bölüm Yükümlülükleri	47	39	33		119
Paylaştrılamayan Merkez Yükümlülükleri					38
<b>Konsolide Toplam Yükümlülükler</b>					157
Sermaye Harcamaları	14	11	6		
Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Harcamalar	9	10	4		-
Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Gelirler	-	-	-		-

**Kaynak:** IPSAS 18 standardında yer alan tanımlayıcı örnekten uyarlanmıştır.

Yukarıda yer verilen tabloyla bağlantılı olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasında fayda vardır:

- Yukarıda örnek olarak gösterilmiş olan format, birlik gelir tablosu veya birlik bütçesi bazında her bir sağlık tesisine bir sütun açılmak suretiyle de düzenlenebilir.
- Sağlık tesislerinde temel gelir kalemi sunulan sağlık hizmetlerinden elde edilen tutarlar olduğu için, bölüm geliri kısmında bu tutar ayrı bir satır olarak gösterilebilir.
- Ödenek, bağış veya bunlara benzer herhangi bir gelir elde ediliyor ve bu gelir doğrudan sağlık tesisleriyle ilişkilendirilebiliyorsa, bölüm gelirleri arasında yer verilmelidir.
- Bölüm gelir ve gideri kısımlarında, bölümlerle doğrudan ilişkilendirilmeyen gelir ve giderlere yer verilmez. Hastane kantinlerinden elde edilen gelirler bölümle ilişkilendirilebilen gelirler olarak ifade edilebilecekken, ildeki birliğin gelişimi için top-luca verilen bağışlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.
- Bölümün kullanımına verilmiş olan her türlü taşınır ve taşınmaz varlıklar ile diğer aktiflerin bölüm varlıkları arasında gösterilmesi gerekir. Bu sebeple, hastane

tarafından kullanılan binaların, taşıtların, bilgisayarların veya bölüm için açılan banka hesaplarının bölüm aktiflerinde gösterilmesi gerekir.

- Bölümün yükümlülüğünde bulunan bütün borçların bölüm yükümlülükleri arasında gösterilmesi gerekir. Birlik kendi ihtiyacı için kredi almışsa, alınan bu kredi bölüm yükümlülükleri arasında gösterilemeyecekken, alınan kredi sağlık tesislerinin ihtiyaçları için bölüştürülmüşse ve bölüme düşen pay sağlıklı olarak ölçülebiliyorsa, bölüm yükümlülüğü olarak kabul edilebilir.

- Sağlık tesislerinin birbirlerine verdikleri her türlü varlık veya birbirlerinden elde ettikleri her türlü gelir bölüm geliri olarak kaydedilir. Ancak, daha sonra konsolide tabloda mahsup edilir. Birlik dışında bulunan sağlık tesislerine veya diğer birliklere mal veya hizmet verilmesi durumunda elde edilen gelirler bölüm ve birlik geliri olarak kaydedilir ve mali tablolarda mahsup edilmez.

- Birlik bünyesindeki sağlık tesislerinde çalışan kişilerin maaş, ücret veya katkı paylarının hangi bütçeden ödendiğine göre bölüm giderlerinin kayıtlara alınması gerekir. Bu tür harcamalar birlik bütçesinden yapıldığı müddetçe ve çalışanların sağlık tesisiyle ilişkisi sağlam olarak kurulabiliyorsa, bölüm gideri olarak tablolarda gösterilmesi gerekir. Ancak, bazı doktorların çalışmasının bir kısmını bir sağlık tesisinde ve diğer bir kısmını diğer bir sağlık tesisinde yapması durumunda, eğer sağlık tesisi bazında giderin paylaşımı mümkün olamıyorsa, bu tür giderler paylaştırılmayan birlik (merkezi) giderleri olarak raporlanacaktır.

## **SONUÇ**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun amaçları arasında yer alan kamuda hesap verebilirlik, şeffaflık ve kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması kavramları ile bölümsel raporlamanın amaçları arasında doğrudan bir bağlantı bulunmaktadır. Kamu idari yapısının merkez ve taşra teşkilatı şeklinde olduğu, coğrafi alanlara ve sosyo-ekonomik özelliklere göre kamu hizmetlerinin götürülmesinde farklılıkların gözlemlendiği, proje bazlı yatırımların hız kazandığı Türkiye'de, bölümsel raporlama performansın ölçülmesine ve kaynakların etkin kullanımına katkı sağlayacaktır.

Bölümsel raporlamanın yapılabilmesi konusunda bilişim alt yapısının da artarak daha fazla kullanılacak olması, hem raporlamanın zamanlı olmasını temin edecek hem de bağlı olarak kamuda mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin artmasına imkân sağlayacaktır.

Ancak, bölümsel raporlamada karşılaşılabilecek olası sorunların (bölümlerin belirlenmesi, bölümsel raporlamada dâhil edilecek unsurların tespiti ve bunların ölçümü, performansın gizlenmesine yönelik yapılacak hareketler ve daha fazla



kaynak temin etmek amacıyla ortaya konulacak yanıtıcı tablolar) önceden bilinmesi ve kamuda bölümsel raporlamanın gerekliliğinin kabul edilerek idarelerce ve bunların paydaşları tarafından sağlıklı olarak kullanılması kamuda iyi yönetişimin tesisi için vazgeçilmez unsurlardandır. DMS 18'in bir açıklama standardı olması, sosyal sorumluluk anlayışı çerçevesinde herkesin beklentisine hizmet edecek, eksikliği halinde ise 5018 sayılı Kanun'la ulaşılmak istenilen seviye elde edilemeyecektir.

Türkiye'de kamuda sağlık reformunun bir sonucu olarak kamu hastaneleri 663 sayılı KHK ile yeni bir yapıya kavuşmuş Kamu Hastaneleri Birlikleri oluşturulmuştur. Birlikler kendilerine bağlı olan sağlık tesislerinden meydana geldiğinden dolayı, bu tesislerin ihtiyaçlarının tespiti, performansının belirlenmesi ve yöneticilerinin başarısı DMS 18 Bölümsel Raporlama standardı ile ortaya konulabilecektir.

DMS 18; birliklerin ve bu birliklere bağlı sağlık tesislerinin mali yönetiminin sağlıklı olarak uygulanmasına, gerekli kaynak ihtiyacının belirlenmesine, personel yönetiminin sağlıklı olarak gerçekleştirilmesine, performansa göre yapılan katkı payı ödemelerinin doğru tespitine ve birliklerin tamamı tarafından üretilen mali tabloların kıyaslanarak doğru kararlar alınmasına katkı sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan, Nejat Tenker (2010), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Altıntaş, Taylan (2010), "Switching to IFRS 8 and Its Impact on the Turkish Listed Companies", *Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 2, ss: 98-107.
- Arsoy, Aylin Poroy (2008), "Bölümsel Raporlamada Yeni Bir Uygulama: IFRS 8", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 38, ss: 177-185.
- Boersema, John M., Van Welden, Susan J. (1992), *Financial Reporting for Segments (Research Studies)*, Canadian Institute of Chartered Accountants, Canada.
- Çiftçioğlu, Aydem, Nergis Poroy (2010), "Sosyal Sorumluluk ve Bölümlere Göre Raporlama İlişkinini Anlamaya Yönelik Bir Araştırma", *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Cilt 1. Sayı 1, ss: 83-99.
- Crawford, Louise, Heather Extance, Christine Helliari, David Power (2012), "Operating Segments: The Usefulness of IFRS 8", ICAS, UK.
- Elitaş, Cemal (2011), *UFRS Uygulamaları*, Hipotez Yayınları, Ankara.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- Govindaraj, Ramesh, Chawia Mukesh (1996), *Recent Experiences with Hospital Autonomy in Developing Countries – What Can We Learn?*, Harvard School of Public Health (Data for Decision Making Project).
- Knowles, James C., Leighton Charlotte, Stinson Wayne (1997), *Measuring Results of Health Sector Reform for System Performance: A Handbook of Indicators*, Partnerships for Health Reform (PHR).
- KPMG (2007), *First Impressions: IFRS 8 Operating Segments*, <http://www.kpmg.com.hk>, Erişim Tarihi: 07.01.2013.
- Muhasebat (2012), *Duyurular*, [www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr); Erişim Tarihi: 10.12.2012.
- Muthupandian, K. S. (2012), *IFRS 8 Operating Segments A Closer Look*, MPRA Paper No: 40217.
- Örten, Remzi, Hasan Kaval, Aydın Karapınar (2009), *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Partenie, Dumbrava, Sucala Lucia, Bochiş Leonica, Braban Ludovica (2009), "IFRS 8 – Operating Segments"; *Analele Universitatii din Oradea. Stiinta Economice*, Vol: III (Finances, Banks and Accountancy), ss: 931-935.

- Sağlam, Necdet (2009), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Sipahi, Barış, Cevdet Topal, Serhat Yanık (2007), Devlet Muhasebesi, Nobel Yayınları, İstanbul.
- Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (2012), Duyurular, <http://www.tkhk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 10.12.2012.
- Uyar, Ali, Ali Haydar Güngörmüş (2009), “İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri” Standardı Çerçevesinde Uygulanması”, Mali Çözüm, Sayı: 94, ss: 79-98.
- Ünal, Orhan (2010), “Bölümsel Raporlama ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) 8 Faaliyet Bölümleri Standardının Finansal Raporlamaya Etkileri”, Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:3, Sayı: 2, ss. 48-69.
- Veron, Nicolas (2007), EU Adoption of the IFRS 8 Standard on Operating Segments, Bruegel Policy Contribution.
- Walford, Veronica, Ken Grant (1998), Health Sector Reform Improving Hospital Efficiency, Health Systems Resource Centre.
- Yalkın, Yüksel Koç (2006), Genel Muhasebe, Nobel Yayınları, Ankara.