

SAĞLIK HİZMETLERİ MUHASEBE UYGULAMALARINDA KUYUYA ATILAN TAŞ: MEDİKAL MUHASEBE

Rabia AKDOĞAN*

Özet

Sağlık hizmetlerinin kapsadığı alanlarda çeşitli muhasebe sistemleri ve uygulamaları bulunmaktadır. Muhasebenin temel ilkeleri tüm sektörlerde aynı olmasına rağmen, uygulama farklılıkları ihtisas muhasebesi kapsamında değerlendirilir. Türkiye’de sağlık sektöründeki muhasebe uygulamaları, bağımsız çalışmalar halinde sistematik olmaktan uzak olup, yeterli bir ihtisaslaşma sağlayamamaktadır. Son yıllarda, medikal muhasebe kavramı da bu uygulamalardan biri olarak literatürde tartışılmaktadır. Bu çalışmada, Türkiye’de sağlık hizmetleri muhasebe uygulamalarında medikal muhasebe kavramına dair sorunlu alanların belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda, literatürdeki teorik yazılar, mevzuat hükümleri, belge ve dokümanlar taranarak medikal muhasebe kavramına yönelik sorunlu alanlar tespit edilmiştir. Sonuç olarak, medikal muhasebe üzerindeki tartışmaların sağlık hizmetlerinde muhasebe uygulamaları gelişimi açısından olumlu, ancak ihtisaslaşma sağlamak açısından yetersiz olduğu belirlenmiştir.

Anahtar kelimeler: Medikal muhasebe, sağlık hizmetleri muhasebesi, ihtisas muhasebesi

Jel kodları: M41, M19, M54, L32

The Stone Thrown into The Well in Healthcare Accounting Practices: Medical Accounting

Abstract

In the areas covered by healthcare services, there are various accounting systems and practices. While the basic principles of accounting are the same across all sectors, differences in application are evaluated within the scope of specialized accounting. In Turkey, accounting practices in the healthcare sector lack systematic organization when considered independently

* Dr., Mali Müşavir, rabiaakdogan@yahoo.com, ORCID: 0000-0002-9707-9848

Alındığı Tarih : 20.05.2024
Kabul Edildiği Tarih : 08.06.2024
Açık Erişim Tarihi : 28.06.2024

and fail to achieve sufficient specialization. In recent years, the concept of medical accounting has also been discussed in the literature as one of these practices. This study aims to identify problematic areas related to the concept of medical accounting within the accounting practices of healthcare services in Turkey. To achieve this aim, theoretical literature, legislative provisions, and documents were reviewed to identify problematic areas related to the concept of medical accounting. As a result, discussions on medical accounting are positive for the development of accounting practices in healthcare, but insufficient in terms of specialization.

Keywords: Medical accounting, healthcare accounting, specialized accounting

JEL Codes: M41, M19, M54, L32

Giriş

Sağlığın genel tanımından yola çıktığımızda sağlığın fiziksel, ruhsal ve sosyal iyi olma hali, sağlık sektörünü oldukça geniş ve kapsayıcı bir sektör yapmaktadır. Sağlık sektörü; sağlığa doğrudan veya dolaylı etkileri olan mal ve/veya hizmet nitelikli her türlü ürünü üretmek ve/veya tüketmek üzere farklı ürün alanlarında kurulmuş sistem ve alt sistemler ile bunların içerdiği kurum, kuruluş, kişi, statü, ürün ve benzerlerinin tümü için kullanılan genel ve kapsayıcı bir kavramdır (Sargutan, 2005: 400). Sağlık sektörü ekonomik sistem içinde sağlığı geliştirme, koruma, tedavi ve rehabilite etmede mal ve hizmet sağlayan birçok sektörün entegrasyonu ve toplamından oluşur. Ancak literatürde ve uygulamada sağlık sektörü yerine sağlık hizmetleri kavramı yaygın olarak kullanılmaktadır.

Literatürde sağlık hizmetleri faaliyetleri karmaşık sistemler teorisi açısından karakterize edilmektedir. Sağlık hizmetlerinde bileşenlerin sayısı ve karşılıklı ilişkileri arttıkça karmaşıklık derecesi de artmaktadır (Kannampallil, Schauer, Cohen & Patel, 2011: 943-944). Sağlık hizmetlerinin karmaşık yapısı hizmet sunumunda olduğu gibi sağlık hizmetlerinin muhasebe sisteminde de bulunmaktadır. Sağlık hizmetlerinin karmaşık katmanlı yapısı içinde birden fazla tarafın temsil edildiği devlet kurumları, özel hizmet sağlayıcıları, ilaç şirketleri ve sigorta şirketleri bulunmaktadır. Bu tarafların her biri kendi muhasebe sistemi ve uygulamalarına sahip olarak sağlık kurumlarında birleşir ve iç içe geçer.

Muhasebenin ilke ve esasları tüm sektörler için geçerli iken muhasebe bilgi sistemi, içinde bulunduğu sektöre göre farklı yapı ve uygulamalara sahip olabilmektedir. Muhasebe bilgi sisteminin sektöre ilişkin özel uygulamaları “ihtisas muhasebesi” alanlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Devlet, banka, turizm, sigorta ve inşaat sektörlerinin farklı

özellikleri ve uygulamaları bu sektörler için özgü ihtisas muhasebesi ile ortaya konulmaktadır. Sağlık hizmetlerinin karmaşık ve katmanlı yapısı ise birçok ihtisas muhasebesini barındırır.

Sağlık sektöründe yaşanan gelişmeler sonucu sektöre özgü bir ihtisas muhasebesi alanı hala oluşmamış olsa da yeni muhasebe uygulama ve kavramları ortaya çıkmaktadır. Literatürde son zamanlarda tartışılmaya başlanan bu kavramlardan biri de “medikal muhasebe”dir. Medikal muhasebenin; Kördeve (2017)’nin “Sağlık Ödemelerinde Yeni Bir Kavram: Medikal Muhasebe” çalışmasında, ilk kez tanımlanarak kavramsal çerçevesi çizilmiştir. Ancak daha eski çalışmalarda medikal muhasebe (Kırlioğlu, Atalay, 2014: s.148-150; Sayım, 2016: 672-683), özel hastanelerde Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile ilişkili belgelerin hazırlanması, dosyalanması ve gönderilmesinden sorumlu birim (Sayım, 2016: 680) olarak kullanılmıştır.

Medikal muhasebeye ilişkin literatür çalışmalarının, kavramı uygulama gerçekliğinden uzaklaştırarak zamanla sağlık hizmetleri muhasebesine doğru evirdiği bu çalışmanın iddiasını oluşturmaktadır. Medikal muhasebenin genel çerçevesi, tanımı, kapsamı, amaçları, iş süreçleri ve önemi (Kördeve, 2017; Bozdemir, 2019; Nazlıoğlu, 2020; Özer & Yılmaz, 2021; Kılınç & Boztosun, 2024) önceki çalışmalarda detaylı açıklandığından bu çalışmada mevcut literatür tekrar edilmemiştir. Çalışmada medikal muhasebenin ne olduğundan çok ne olmadığı üzerinde durulmuştur. Mevcut literatür ve mevzuat incelenerek medikal muhasebenin sağlık hizmetleri muhasebe uygulamalarında ihtisas muhasebesi olamayacağına nedenleri; medikal muhasebenin tanım sorunu, medikal muhasebenin işletme alanı sorunu ve medikal muhasebede eğitim sorunu olarak ortaya konulmuştur.

1. Literatür Araştırması

Türkiye’de 2006 yılında adil bir sağlık sistemi amacıyla uygulamaya konan Sosyal Güvenlik Reformu ile Bağ-Kur ve Emekli Sandığı tek çatı altında birleştirilirken aynı zamanda özel sağlık işletmelerinin sundukları hizmet bedellerini de SGK aracılığıyla devletten tahsil edebilmeleri için düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler içinde önemli bir rolü olan medikal muhasebe kavram ve uygulamalarını ele alan çok sayıda araştırma bulunmaktadır.

Sayım (2016), kamu ve özel hastanelerde muhasebe ilintisi kurulan faaliyetleri karşılaştırdığı çalışmasında; kurumları muhasebe işlerini yürüten birimler, muhasebe işlemleri ve muhasebe organizasyonu altında incelemiştir. SGK faturalandırmaları için kamu hastanelerinde ayrı bir birim olmadan gelir tahakkukları altında yürütülen süreçlerin özel hastanelerde ayrı bir medikal muhasebe biriminde gerçekleştirildiğini belirtmiştir.

Kördeve (2017), medikal muhasebe kavram ve uygulamalarının mevcut durumunu incelediği çalışmasında, medikal muhasebe kavramının önemine yönelik farkındalığın istenilen seviyelerde olmadığı, medikal muhasebe iş süreçlerinin kapsam genişliğinin özel sağlık hizmeti sunucuları açısından önemli olduğu, aksayan süreçlerde alınan cezaları, medikal muhasebe çalışanlarının daha fazla uzmanlaşması gerektiği ve bunun için medikal muhasebenin üniversitelerde ders olarak okutulması gerektiği sonuçlarına ulaşmıştır.

Nazlıoğlu (2020), medikal muhasebenin sağlık işletmeleri muhasebe sistemindeki rolünü incelediği çalışmasında; medikal muhasebenin sadece faturalandırma işlemleriyle sınırlı olmadığı, aynı zamanda bütçe hazırlama, maliyet takipleri ve raporlama, özel sigortalı hasta anlaşmaları, fiyat politikası belirleme, hukuki sorumluluklar ve cezalar, yabancı hasta ilişkileri, gibi birçok işlemi kapsadığını ifade etmiştir. Medikal muhasebe işlemlerinin kamu ve özel sağlık kuruluşları açısından farklılıklar gösterdiğini ve özellikle özel sağlık işletmelerinde daha fazla uygulama alanı bulunduğunu belirtmiştir.

Arık ve Yılmaz (2021), sağlık işletmelerinde medikal muhasebe süreçlerini inceledikleri çalışmalarında; sağlık hizmetleri sunumunda faturalama süreçlerinin SUT ve faturalama kurallarına uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesinin gelir kayıplarının azaltılması konusunda yönetici farkındalığının artırılması gerektiğini savunmuşlardır. Medikal muhasebenin sağlık hizmetlerinin doğru finanse edilmesinde stratejik bir alan olduğunu, her yönüyle detaylıca inceleme ve değerlendirmeye tabi tutulması ve yeni araştırmalarla sağlık yönetimi sahasının desteklenmesi gerektiğini vurgulamışlardır.

Şenol ve Metin (2022), Türkiye’de medikal muhasebe uzmanlığının önemi ve medikal muhasebe eğitimi verilen üniversitelerde ilgili bölümlerin bu eğitime ne kadar yer verdiklerini araştırdıkları çalışmalarında; medikal muhasebenin 4 üniversitede zorunlu, 1 üniversitede seçmeli ders olarak verildiği, bu alandaki eğitimlerin daha çok kurslar aracılığıyla verildiği ya da tecrübe elde edilerek öğrenildiğini tespit etmişlerdir.

Korkmaz ve Tercan (2023), Sağlık hizmetlerinin etkin yönetilmesinde medikal muhasebenin rolünü araştırdıkları çalışmalarında; sağlık hizmetleri muhasebe departmanında çalışanların medikal muhasebeye ilişkin farkındalık düzeylerinin orta seviyelerde olduğu, bu alanda öne çıkan sorunların sistemsel eksiklik ve nitelikli personel yetersizliğinden kaynaklandığını bulmuşlardır. Medikal muhasebenin ayrı bir muhasebe dalı olarak değerlendirildiğinde yönetim performansının artırılmasında önemli rolünün ortaya çıkacağı sonucuna varmışlardır.

Çevik ve Sarıççek (2023), Türkiye’de medikal muhasebe uzmanlığında aranan nitelik ve beklentileri; beş farklı kariyer sitesinin medikal muhasebe uzmanı iş ilanını inceleyerek ortaya koydukları çalışmalarında, sağlık hizmetlerinde medikal muhasebe uzmanından en çok faturalandırmaya, SGK ve SUT konularına hakimiyet, teknolojik açıdan otomasyon programlarının kullanımı, kişisel özellikler açısından iletişim, takım çalışması ve analitik düşüncenin öne çıktığını bulmuşlardır.

Kılınç ve Boztosun (2024), sağlık işletmelerinde faturalandırılmayan işlemlere yönelik tahakkuk kayıtlarının medikal muhasebe sistemi içerisindeki yerini belirlemeye yönelik yaptıkları çalışmalarında; faturalandırılmayan işlemlerin kaydında hastanedeki birçok birimin medikal muhasebe çalışanları ile iletişim halinde olduğunu ve doğru ve eksiksiz evrak kaydının önemini ortaya koymuşlardır.

2. Sağlık Hizmetlerinde Muhasebe

Sağlık sektörünün çok katmanlı ve birleşik yapısı sağlık hizmetlerinde muhasebe uygulamalarına da yansiyarak sağlık sektörü için genel kapsayıcılığı olan bir ihtisas muhasebesi yapısının oluşumunu engellemektedir. Sağlık sektörü kapsamında sağlığa uzak /dolaylı, yakın /doğrudan ve asıl etki alanları altında insandan çevreye, teknolojiden ekonomiye (Sargutan, 2005: 402-402) muhasebeyle ilişkili olan ve/veya olmayan birçok alan bulunmaktadır. Sağlık sektöründe muhasebenin farklı özellik ve uygulamalarını açıkça ortaya koymak için öncelikle sektörün karmaşıklığı ayrıştırılarak bileşenler arasındaki karşılıklı ilişkilerin (Kannampallil vd., 2011: 944) anlaşılması gerekmektedir.

Sağlık sektöründe muhasebe ve kontrol sistemlerinin tasarımı ve uygulanmasında zorluklar yaratan sağlık kuruluşlarının özellikli yapılarını şu şekilde sıralamak mümkündür. Sağlık kuruluşlarının temel işletim süreçlerinin karmaşıklığı, bu temel işletim süreçlerinin baskın profesyoneller tarafından yönetimi hem iç hem de dış paydaşlar tarafından sıklıkla da birbiriyle çelişen çoklu hedef kümelerinin kuruluşa dayatılması, sağlık hizmetleri veren kuruluşların çoğunluğunun devlet tarafından yönetilen kamu hastaneleri olması ve genellikle parasal teşviklerin hedefler ile uyumlu olmasını engelleyen kurumsal sözleşmeler. Başka sektörlerde de elbette bu faktörlerin etkileri bulunmakta ancak yukarıda sayılan beş faktörün tamamıyla karşı karşıya kalan çok az sektör vardır. Sağlık sektörünün ekonomideki büyüklüğü ve az gelişmiş yönetim kontrol sistemlerinin yaygınlığı göz önüne alındığında sektördeki karmaşıklığın, muhasebe ve kontrol sistemi tasarımı ve kullanımını nasıl etkilediğini anlamaya çalışmak önemli olmaktadır (Abernethy, Grafton & Mahama, 2006: 805).

Muhasebe, bir işletmenin faaliyetlerini, varlıklarını ve finansmanını yansıtan ekonomik olayların parasal karşılıklarının kaydedilmesiyle ilgilidir. Genel olarak muhasebenin amacı, işletmenin mali durumu ve faaliyetleri hakkında hem iç yöneticilere hem de dış yatırımcılara yararlı bilgiler oluşturmak ve sağlamaktır. Muhasebe, işletmenin mali performansını ölçerek operasyonlarını değerlendirebilecek rasyonel bir araç sağlarken, mali veya genellikle adlandırıldığı şekilde finansal yönetim, yöneticilerin daha iyi mali kararlar almasına yardımcı olacak teoriyi, kavramları ve araçları sağlar. Unutulmaması gereken unsur ise muhasebe ve finansal yönetim arasındaki sınırın genellikle bulanık olmasıdır. Muhasebenin belirli yönleri karar vermeyi içerir ve finansal yönetim kavramlarının uygulanması çok defa muhasebe verilerini gerektirir (Friedman & Kovner, 2017: 3).

Muhasebe; bütçeleme ve maliyetlendirme sistemleri gibi ‘geleneksel’ tekniklerin yanı sıra çağdaş performans ölçümü ve yönetim yaklaşımlarını da kapsayacak şekilde tanımlanmaktadır. Günümüzde muhasebe tamamen teknik olarak rasyonel bir işleve hizmet etmemekte aynı zamanda sosyal, politik, tarihsel ve kurumsal özellikleri etkiler ve onlardan etkilenir (Abernethy vd., 2006: 805).

Sağlık hizmetleri muhasebesi, henüz Türkçe literatürde kavram olarak kullanılmasa da İngilizce kaynaklarda “health care accounting” kavramının yaygın kullanımı dikkate alınarak “sağlık hizmetleri muhasebesi” kavramsallaştırması daha uygun olacaktır. Uluslararası literatürde yaygın kullanımı ile sağlık hizmetleri muhasebesi; sağlık hizmetlerine ilişkin süreçlerin incelenerek finansal bilgi haline dönüştürülmesi işlemidir (Gül, 2020: 58).

Bize göre; sağlık hizmetlerinde muhasebenin tek bir kavram altında birleştirilerek açıklanmaya çalışılması sağlık sektörünün karmaşık ilişkili doğasına uygun değildir. (Kannampallil vd., 2011: 946)’in sağlık hizmetlerinin karmaşık ilişkili süreçler için kullandıkları bakış açısına göre sağlık hizmetlerinde muhasebe içinde uygulanmalı ve karmaşık bir sistemin *işlevsel ayrıştırılması* ilkesine dayandırılmalıdır. Çözülmesi gereken problem açıkça belirtilmeli, ardından sistemin bileşenlerinin ve aralarındaki ilişkilerin yine açıkça tanımlanması ve son olarak uygun bileşenlerin izole edilmesi gerekir.

3. Sağlık Hizmetleri Muhasebe Uygulamalarında Medikal Muhasebe

Son yıllarda literatürde medikal muhasebenin önemine vurgu yaparak giderek büyüyen tartışmaların genelde birbirini tekrarlayan kimi zamanda birbiri ile çelişen yapısı sağlık

hizmetlerinde muhasebenin gelişimine katkı sağlasa da ihtisaslaşmadan uzaktır. Literatürdeki teorik yazınlar, mevzuat hükümleri, belge ve dokümanlar incelendiğinde medikal muhasebe kavramına yönelik sorunlu alanların varlığı açıktır.

3.1. Medikal Muhasebede Tanım Sorunu

Medikalın; tıbaa ait, tıpla ilgili, iyileştiren (sozluk.gov.tr) anlamına uygun olarak medikal sözcüğü sağlık hizmetlerinin tedavi ile ilgili olan alanlarında medikal turizm, medikal ürün vb. kavramlar uygulama ve literatürde kullanılmaktadır. Medikal muhasebe kavramı ise; sağlık verilerinin MEDULA, ÜTS, E-Nabız ve Sağlık-Net benzeri bilgi sistemleri aracılığıyla Sağlık Bakanlığı'na iletilmesinde (Arık & Yılmaz, 2021: 41), sağlık hizmeti süreçlerince oluşan tıbbi işlem gelirlerini ilgili mevzuatlar çerçevesinde tahsil edilme süreçlerini yöneten ve gerekli tıbbi kayıtların sağlanması (Yüksel, 2022: 213) olarak sağlık hizmetlerinin tıbbi tedavi ile ilgili olan alanlarına yöneliktir.

Türkiye'de devlete bağlı sigorta ve emeklilik düzenlemelerini tek çatı altında toplayan SGK, 5502 sayılı Kanunla kurulmuştur. SGK, 07.12.2006 tarihinde Resmî Gazete yayınladığı tebliğ ile 01/09/2006 tarihinde Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerde başlattığı fatura ödeme sistemine; tüm devlet, üniversite ve özel hastanelerinin elektronik ortamda entegre olacakları "MEDULA" uygulaması aracılığıyla geçmelerini zorunlu kılmıştır. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası kapsamında bulunan kişilere sağlık hizmeti sunucuları tarafından sağlanan hizmet MEDULA aracılığı ile faturalandırılmaktadır (Resmî Gazete, 2006).

Sağlık hizmeti gün sonu işlemlerinin yapılmasından sonra kapanan dosyalar, medikal muhasebe biriminde işleme açılmaktadır. SGK'lı hastalar SUT kural ve tutarları üzerinden SGK'ya fatura edilmektedir (Çavmak, 2023: 97). Medikal muhasebe biriminin takip ettiği bu süreçte estetik operasyonlar gibi Genel Sağlık Sigortası kapsamına girmeyen işlemlere yönelik SGK'ya geri ödeme için faturalandırılmayan tıbbi tedavi alanları da bulunmaktadır (Kılınç & Boztosun, 2024: 40). Faturalandırılmayan bu işlemler tıbbi tedavi alanı ile ilişkili olduğundan medikal muhasebe biriminde takip edilir. Ancak hem SGK'ya faturalanmadığı hem de tıbbi tedavi alanına girmeyen sağlık kurulu raporları (Kılınç & Boztosun, 2024: 41) da medikal muhasebe kapsamına girmektedir. Medikal muhasebe, sadece sağlık işletmelerinin sunduğu sağlık hizmetlerinin SGK'ya faturalama işlemleri olarak değerlendiremeyeceği gibi sağlık işletmelerinde tıbbi tedavilerin karşılığı olarak da daraltılamaz. Yüksel 2022'nin, "Medikal Muhasebe: Sağlık hizmet süreci sonucunda oluşan tıbbi işlem gelirlerinin mevzuat

çerçevesinde ilgili kurumlardan tahsil edilmesi ile ilgili süreçleri yöneten, gerekli tıbbi kayıt işlemlerinin kaydedilmesini sağlayan birimdir” tanımlaması doğru bir medikal muhasebe tanımı değildir.

Medikal muhasebenin kapsamı sağlık hizmetlerinde tıbbi işlemlerin kaydedilmesi olarak daraltılamayacağı gibi *medikal muhasebe sağlık işletmeleri muhasebe bilgi sisteminin bütünü* (Korkmaz & Tercan, 2023: 446) olarak da genişletilemez. Aynı şekilde medikal muhasebe; muhasebenin bir alt dalı sayılmayarak daha çok özel sektör sağlık işletmelerinde ön muhasebe olarak adlandırılan işlemleri karşılması (Bozdemir, 2019: 9) olarak değerlendirilemeyeceği gibi özel hastanelerde medikal muhasebenin kamu hastanelerinde faturalama birimi ile çoğunlukla aynı görevi üstlenmesi (Sayım, 2016: 682) olarak da değerlendirilemez.

Medikal muhasebe, muhasebenin bir işletmede parayla ifade edilen işlemlerin saptanması, ölçülmesi, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenerek raporlanması ve yorumlanması (Gökçen 2018: 4) tanımının tüm süreçlerini içeren bir muhasebe alanıdır.

3.2 Medikal Muhasebede İşletme Alanı Sorunu

Sağlık hizmetleri; sağlığın üretim/arz ve tüketim/talep, alt sistem, belirleyici statü ve hizmetler ile sağlık sektörünün merkez alanında yer alan (Sargutan, 2005: 402) faaliyetlerin tümüdür. Bu faaliyetler genelde koruyucu sağlık hizmetleri, tedavi hizmetleri, rehabilitasyon hizmetleri ve sağlığın geliştirilmesi hizmetleri olarak sınıflandırılırken hizmetlerin sunumu sağlık kurumları tarafından yerine getirilmektedir. Sağlık kurumları sağlık hizmeti üreten kamu veya özel sektöre ait sağlık işletmeleridir. Sağlık işletmeleri başta hastaneler olmak üzere, aile sağlığı merkezi, toplum sağlığı merkezi vb. birçok farklı yapıda hizmet üretir. Sağlık kurumlarının sınıflandırılması ürettikleri sağlık hizmetleri temel alınarak yapılır (Biçer, 2018: 4).

Her geçen gün gelişen teknoloji ve medikalizasyon sağlık sektörünün hizmet ağırlıklı yapısını etkiliyor olsa da sağlık sektörü hala hizmet ağırlıklı özelliğini korumaktadır. Günümüzde sağlık sektörü sadece hastalıkları iyileştirmek ya da iyi sağlığı korumaya değil aynı zamanda iyiden de iyi olma haline hizmet etmektedir. Buna rağmen sağlık hizmetleri denildiğinde akla ilk gelenin sağlık kurumları ve büyük oranlı bileşeni olan hastanelerin olması, sağlık sektöründe muhasebe finans alanında yapılan çalışmalara da yansımaktadır. Sağlık kurumlarında muhasebe ve finansman alanında 1992-2018 döneminde yapılan 218 tezin

neredeyse tamamı farklı büyüklük ve yapıdaki hastanede yapılırken sadece 1 tanesi ilaç işletmesindedir (Fidan & Ağırbaş, 2018: 992). Maliyet alanında 2003-2021 döneminde yapılan 74 tezin tamamı ise farklı büyüklük ve yapıdaki hastanede (Terzi, 2022: 151) yapılmıştır. Sağlık sektörü tüm işletme alanlarının altında organize birçok sağlık işletmesini barındırırken sektör içinde ağırlık olarak en büyük paya hastaneler sahiptir. Türkiye’de 2022 yılı itibariyle 1.555 hastane bulunmaktadır (Sağlık Bakanlığı, 2022). Ancak son yıllarda özel sektör sağlık hizmetlerindeki gelişmelere rağmen hastane sayısında kamu ağırlığı devam etmektedir.

Kamu hastaneleri muhasebesi tüm kamu kurum ve kuruluşlarında olduğu gibi başta 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmak üzere mali mevzuata tam anlamıyla bağlı devlet muhasebesi uygulamalarını içerir. Devlet Muhasebesi; devlet kurumlarının faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin neden ve sonuçlarını, devlet bütçesiyle olan ilişkilerini parayla ifade etmek suretiyle anlamlı veriler oluşturan bir sistemdir (Yakupçebioğlu, 2023: 14). Devlet muhasebesinde kamu kuruluşlarında parayla ifade edilen faaliyetlerde kamu kaynaklarının kullanımında uyulması gereken kurallar; kanun ve bu kanuna bağlı olarak çıkartılan yönetmelik, tebliğ ve uygulama talimatlarıdır (Ağırbaş, 2014: 422).

Devlet ihtisas muhasebesi özel sektör muhasebesinden; kar amacı gütmeyen toplumun tüm ihtiyaçlarını karşılama, kamusal mallar için yapılan harcamalarda maliyet ilişkisini tam olarak kurulmadan fiyatlandırma yapma, maliyet hesaplamadan çok denetim ve kontrol mekanizmasının önemli olması, harcama ve tahsilatların yasal mevzuata dayanması, bütçede öngörülmeleyen hiçbir harcamanın yapılmaması, hazırlanan mali tabloların kurum harcamalarının bütçeler ile gerçekleştirmelerinin değerlendirilmesi, karşılaştırılması ve etkinliği amacıyla yasal kurallara uygun olarak yerine getirilmiş olmasının denetimi amacıyla kullanılması, kurum kayıtlarında kullanılacak hesapların mevzuatla belirlenerek değiştirilmesinin yine ancak yetkili kamu otoriteleri tarafından yapılması (Yakupçebioğlu, 2023: 52-53) ile farklılık göstermektedir.

Özel sağlık işletmeleri Ticaret Kanunu’na tabi diğer işletmeler ile aynı yasal mevzuata tabidir. Muhasebe sistemi açısından sağlık işletmesi olması sebebiyle özel bir mevzuata tabi değildir. Ancak SGK ve özel sağlık sigorta kuruluşlarıyla olan süreçlerde hazırlanacak belgelerin SGK mevzuatına ve sigorta kurumu uygulamalarına uygun düzenlenmesi gerekmektedir. Özel sağlık kurumlarında bu evrakların hazırlanması, dosyalanması ve gönderilmesi süreçleri medikal muhasebe olarak ifade edilmektedir (Sayım, 2016: 680). Arık & Yılmaz (2021: 37)’a göre medikal muhasebe kavramı, daha çok özel hastanelerin fonksiyonel

anlamda kullandığı bir terim olarak yaygınlaşmaktadır. Kamu ve özel hastanelerde benzer iş tanımı olan faturalandırma süreçleri, kamu hastanelerinde gelir tahakkuk biriminde, özel hastanelerde ise medikal muhasebe biriminde yapılır (Sayım, 2016: 682). Böylece özel sağlık kuruluşlarında medikal muhasebe terimi yerini almıştır (Kördeve, 2017: 1). Medikal muhasebe, özel sağlık kurumlarının devamlılığını sağlayan, hizmet kalitesini ve sağlık hizmet politikasının çerçevesini şekillendiren finansal yöntem (Şenol & Metin 2022: 118) olarak özel sektör sağlık işletmelerinde kendisine yer edindiği sonucuna ulaşılmıştır (Nazlıoğlu, 2020: 548).

Literatürde medikal muhasebenin özel sektör için kullanıldığı yaygın görüşü gerçeği yansıtmamaktadır. Kamu hastanelerinde de medikal muhasebe kapsamında yer alan işlemlerin yapıldığı birim Medikal Muhasebe birimi olarak isimlendirilmektedir. İstanbul Üniversitesi Onkoloji Enstitüsü 24.07.2017 tarihli doküman ile “Medikal Muhasebe Personel Görev Tanımını” (İstanbul Üniversitesi, 2017), Trabzon Fatih Devlet Hastanesi 01.01.2021 tarihli İş Süreçlerini Tanımlama Formu (Sağlık Bakanlığı, 2021) ile “Medikal Muhasebe Hizmet Birimi” iş süreçleri tanımını yapmıştır. Yüksel, 2022’de çalışmasını bir kamu hastanesinin Medikal Muhasebe Birimi’nden aldığı veriler doğrultusunda yaptığını belirtmiştir.

3.3. Medikal Muhasebe Eğitim Sorunu

Medikal muhasebe eğitimi daha çok özel eğitim kurumlarında kurs veya hastanelerde hizmet içi mesleki eğitimi olarak verilmektedir. Özel eğitim kurumlarında verilen kurs içeriklerinde “Medikal muhasebe süreçleri, MEDULA uygulama ve işlemleri, özel ve tamamlayıcı sağlık sigorta işlemleri ve TİG” (Sağlık Aktüel, 2015), SGK faturalamaya ilişkin kanun, mevzuat, genelge ve tebliğ (Kariyer Okulum, 2024) vb. hastanelerde hizmet alım sonucu oluşan giderlerin SGK’ya fatura edilmesi, takip ve tahsili süreçleri bulunmaktadır. Medikal muhasebe eğitimi sınırlı sayıda da olsa üniversitelerin lisans ve ön lisans programlarında ders olarak okutulmaktadır (Şenol & Metin, 2022: 117).

Medikal muhasebe eğitiminin önemi ve üniversitelerde ayrı bir ders olarak okutulması gerektiği literatürde bazı yazarlar tarafından vurgulanmaktadır (Kördeve, 2017; Nazlıoğlu, 2020; Arık & Yılmaz, 2021; Şenol & Metin, 2022; Çevik & Sarıççek, 2023). Medikal muhasebe üzerine yapılan çalışmalarda çoğunlukla medikal muhasebe eğitiminin önemine vurgu yapılırken eğitim içeriğine dair önerilere rastlanmamaktadır. Medikal muhasebenin tanım ve kapsamında fikir birliği olmama durumu eğitim üzerine yapılan çalışmalarda da gözlenmektedir.

Literatürde çoğunlukla *medikal muhasebe süreçlerini takip eden uzmana “Medikal Muhasebe Uzmanı”* denilmektedir (Kördeve, 2017: 4), mesleki unvan tanımı kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu unvana bağlı medikal muhasebe eğitim ve önemi (Şenol & Metin, 2022: 111-121), meslek nitelikleri ve beklentileri (Çevik & Sarıçiçek, 2023: 155-162) ortaya konulmaktadır. Ancak kamu sağlık kurumlarında; medikal muhasebe çalışanı, medikal muhasebe hizmet birimi vb. unvanlar kullanılırken özel sektör sağlık işletmelerinde; anlaşmalı kurumlar personeli, medikal muhasebe elemanı, faturalama uzmanı, kurumsal faturalama uzmanı, medikal muhasebe sorumlusu, medikal muhasebe yetkilisi ve medikal muhasebe uzmanı vb. unvanlar (Akdoğan, 2024: 539) kullanılmaktadır.

SGK ve Türkiye İş Kurumu tarafından medikal muhasebe çalışanları için medikal ‘muhasebe elemanı’ olarak tanımlanmış (TÜRMOB, 2024) tek kod bulunmaktadır. Aynı unvan zenginliği muhasebe mesleğinde de bulunmakta ancak muhasebe mesleği profesyonel ve profesyonel olmayan olarak ikiye ayrılmaktadır. Profesyonel muhasebe mesleğinin şartları 3568 sayılı kanun ile belirlendiğinden kanuni şartları taşımayan muhasebe meslek mensupları profesyonel olmayan muhasebe meslek mensuplarıdır. Muhasebe mesleği eğitimine dair tartışmalarda profesyonel meslek mensubu üzerinden yapılmaktadır. Medikal muhasebe çalışanları da profesyonel olmayan muhasebe meslek mensupları kapsamında yer aldığından medikal muhasebe eğitimine dair tartışmalar mesleğe standartlar getirmekten uzak olacaktır.

Sağlık sektöründe medikal muhasebe çalışmada aranan nitelikler; öncelikle faturalandırma, SGK ve SUT mevzuatına hakimiyet ve muhasebe bilgisi olarak sıralanırken (Çevik & Sarıçiçek, 2023: 161), sağlık işletmeleri yasa/mevzuat bilgisine önem vermekte ancak temel muhasebe bilgisine çoğunlukla gerek duymamaktadır. Bu durum sağlık işletmelerinde medikal muhasebede çalışacaklarda genel muhasebe bilgisine gerek duyulmadan sağlık mevzuat bilgi ve yazılımlarını kullanmayı yeterli gördüklerini göstermektedir (Akdoğan, 2024: 540)

Sonuç ve Öneriler

Sağlık sektörü muhasebe sistemi birçok uzmanlık muhasebesini içinde barındıran karmaşık yapıda bir muhasebe sistemidir. Sistemi daha karmaşık hale getiren unsurlardan biri de medikal muhasebeye yönelik kavram karmaşasıdır. Özel ve kamu fark etmeksizin tüm sağlık hizmetleri sunumunun doğru ve eksiksiz faturalandırmasının finansal sürdürülebilirlik

açısından önemli olması, faturalandırma süreçlerini gerçekleştiren medikal muhasebeyi de önemli kılmaktadır.

Medikal muhasebenin uygulama ve sınırları işletme yöneticilerinin taleplerine göre değişmeyecek biçimde yasal mevzuatlarla belirlidir. Medikal muhasebenin ürettiği veriler sağlık işletmesi yöneticileri tarafından kullanılır ve medikal muhasebe yönetim muhasebesine bilgi sağlayan bir birimdir ancak bu durum yönetim muhasebesi uygulaması olarak değerlendirilmesini gerektirmez.

Medikal muhasebe sağlık hizmeti faturalandırmasını yaparken SGK veya diğer sigorta kurumlarından hizmet bedeli tahsilatını doğru ve eksiksiz yapacak sağlık hizmetlerine yönelik düzenlenmiş kanun ve mevzuatları esas almaktadır. Sağlık işletmesinde finansal muhasebenin Vergi Usul Kanunu, Ticaret Kanunu vb. uymakla zorunlu olduğu kanunlar ve muhasebenin temel ilke ve esasları bulunmaktadır. Medikal muhasebe bu açıdan finansal muhasebe olarak değerlendirilemediği gibi finansal muhasebe yardımcı alanı olan ön muhasebe olarak da değerlendirilemez.

Medikal muhasebe sağlık işletmelerinde finansal akış açısından önemli bir yerde bulunmaktadır. Ancak sağlık işletmesinin tüm finansal süreçlerini kontrol eden finansal yönetim merkezi değildir.

Bu çalışmada, medikal muhasebenin sağlık işletmeleri için önemli olduğu kabul edilmekle birlikte hatalı ve/veya eksik değerlendirmeler sonucu kuyuda kaldığı iddia edilmiştir. Çalışmanın iddiası doğrultusunda medikal muhasebeye ilişkin literatür, belge ve dokümanlar incelenerek medikal muhasebede tanım sorunu, işletme alanı sorunu ve eğitim sorunu altında değerlendirmeler yapılmıştır. Sağlık hizmetleri muhasebe uygulamalarına bütüncül olmayan bir bakışın eksikliklerinin ortaya konulduğu bu çalışma ile medikal muhasebe kavramına ve mevcut literatüre katkı sunulmuştur.

Sağlık hizmetlerinin karmaşık ve katmanlı yapısı içinde muhasebe sisteminin temelde iki boyutu vardır. Birinci boyut; sağlık işletmelerinin finansal durumunu ve finansal performansını ortaya koyan finansal muhasebe iken ikinci ve daha cesaret kırıcı olan (sağlık, verimlilik, fayda maliyet gibi) ölçümlemeye bağlı analizlerdir (Gül, 2020: 72-73). Bu boyutlar medikal muhasebe alanını da kapsayan sağlık hizmetleri muhasebe uygulamalarını içermektedir. Sağlık hizmetleri muhasebesinde ihtisaslaşma için uygulamaya yönelik daha fazla akademik çalışmanın yapılması gerekmektedir.

Kaynakça

- Abernethy, M. A., Chua, W. F., Grafton, J., & Mahama, H. (2006). Accounting and Control in Health Care: Behavioural, Organisational, Sociological and Critical Perspectives. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 805-829. doi: 10.1016/S1751-3243(06)02014-1
- Ağırbaş, İ. (2014). Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi. Siyasal Kitapevi. Ankara.
- Akdoğan, R. (2024). Sağlık Sektörü Muhasebe İş İlanlarında Sağlık Yönetimi Mezunu Talebinin İncelenmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, (182), 521-547. Alınan yer <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/182malicozum/11.pdf>, Erişim Tarihi: 11.05.2024.
- Arık, Ö., & Yılmaz, F. Ö. (2021). Sağlık Kurumlarında Medikal Muhasebe Süreçleri. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 4(2), 34-42. Alınan yer <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1311276>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.
- Biçer, E.B. (2018). "Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi ile İlgili Temel Kavramlar". H. C. Sayın (Ed.), *Sağlık Kurumlarında Maliyet Muhasebesi*, 2-47. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 2134
- Bozdemir, E. (2019). Sağlık İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Analizi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çavmak, D. (2023). Sağlık İşletmelerinde Lojistik Yönetiminin İyileştirilmesi ve Maliyet Kontrolü Üzerindeki Etkisi: Bir Vaka Çalışması. Kayseri Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Çevik, E., & Sarıççek, R. (2023). Türkiye'de Medikal Muhasebe Uzmanlığı: Aranılan Nitelikler ve Beklentiler. *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 155-162. doi: <https://doi.org/10.58588/aru-jfeas.1396966>
- Fidan, C., & Ağırbaş, İ. (2018). Türkiye'de Sağlık Kurumlarında Muhasebe ve Finansman Alanında Yapılan Lisansüstü Tez Çalışmalarının İncelenmesi: 1992-2018 Dönemi, 2. Uluslararası 12. Ulusal Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresi, 984-995.

- Friedman, L. H., & Kovner, A. R. (2017). *101 Careers İn Healthcare Management*. Springer Publishing Company.
- Gökçen, G. (2018). Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları. 6. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Gül, H. (2020). “Sağlık Hizmetleri Muhasebesi: Boyutları ve Zorlukları”. Ş. A. Uysal, R. Çelik (Ed.), *Sağlık Yönetiminde Güncel Konular*. Ankara: İKSAD; 55-83.
- İstanbul Üniversitesi (2017). Medikal Muhasebe Personel Görev Tanımı. Alınan yer <https://cdn.istanbul.edu.tr/statics/onkoloji.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2017/07/OE-GT-057-Medikal-Muhasebe-Personeli.pdf>, Erişim Tarihi: 11.05.2024.
- Kannampallil, T. G., Schauer, G. F., Cohen, T., & Patel, V. L. (2011). Considering Complexity in Healthcare Systems. *Journal of biomedical informatics*, 44(6), 943-947. doi: 10.1016/j.jbi.2011.06.006
- Kariyer Okulum (2024). Medikal Muhasebe Kursu. Alınan yer <https://www.kariyerokulum.com/Product/Detail/medikal-muhasebe-kursu-8765>, Erişim Tarihi: 11.05.2024.
- Kılınç, S., & Boztosun, D. (2024). Sağlık İşletmelerinde Medikal Muhasebe Perspektifinde Faturalandırılmayan İşlemlere Yönelik Tahakkuklar. *Denetisim*, (29), 35-46. doi: 10.58348/denetisim.1302703
- Kırlıoğlu, H. & Atalay, B. (2014). Hastane İşletmelerinde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modellemesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (41), 141-162. Alınan yer <https://dergipark.org.tr/tr/pub/dpusbe/issue/4783/65959>, Erişim Tarihi: 11.05.2024.
- Korkmaz, E., & Tercan, Ş. (2023). Medikal Muhasebe ve Sağlık Hizmetlerinin Etkin Yönetilmesindeki Rolü. *Sayıştay Dergisi*, (130), 441-467. doi: 10.52836/sayistay.1335177
- Kördeve, M. (2017). Sağlık Ödemelerinde Yeni Bir Kavram: Medikal Muhasebe. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(2), 1-13. 132. Alınan yer <https://dergipark.org.tr/tr/pub/cusosbil/issue/31880/349999>, Erişim Tarihi: 09.05.2024.

- Nazlıoğlu, B. (2020). Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Sistemi Perspektifinde Medikal Muhasebe. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 533-550. Alınan yer <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1088881>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.
- Özer, A., & Yılmaz, F. Ö. (2021). Sağlık Kurumlarında Medikal Muhasebe Süreçleri. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 4(2), 34-42. Alınan yer <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1311276>, Erişim Tarihi: 09.05.2024.
- Resmî Gazete (2006). Genel Sağlık Sigortası Kapsamında Uygulanan “MEDULA” Sistemi Hakkında Tebliğ. Alınan yer <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/12/20061207-7.htm>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.
- Sağlık Aktüel (2015). Sağlık Aktüel Eğitimleri tekrar başlıyor! SGK Mevzuatı, Medikal Muhasebe, Özel Sigorta ve TSS Eğitim Programı. Alınan yer <https://www.saglikaktuel.com/haber/saglik-aktuel-egitimleri-tekrar-basliyor-48738.htm>, Erişim Tarihi: 11.05.2024.
- Sağlık Bakanlığı (2021). Trabzon Fatih Devlet Hastanesi, İş Süreçleri Tanımlama Formu. Alınan yer <https://dosyaism.saglik.gov.tr/Eklenti/152425/0/fatih-devlet-hastanesi--25-medikal-muhasebe-hizmetleri-surecipdf.pdf>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.
- Sağlık Bakanlığı (2022). Sağlık İstatistikleri Yıllığı 2022. Alınan yer <https://www.saglik.gov.tr/TR-103184/saglik-istatistikleri-yilligi-2022-yayinlanmistir.html>, Erişim Tarihi: 09.05.2024.
- Sargutan, A. E. (2005). Sağlık Sektörü ve Sağlık Sistemlerinin Yapısı. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 8(3), 400-428. Alınan yer <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/84674>, Erişim Tarihi: 11.05.2024.
- Sayım, F. (2016). Kamu Hastanelerinde Muhasebe İlintisi Kurulan Faaliyetler ve Özel Hastane Karşılaştırması-Yalova Örneği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, ICAFR*, 16, 672-684. Alınan yer <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1125613>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.
- Şenol, A., & Metin, M. H. (2022). Sağlık İşletmelerinde Medikal Muhasebe Uzmanlığı ve Önemi. *Scientific Journal of Innovation and Social Sciences Research*, 2(2), 111-121.



Alınan yer <https://journals.academicianstudies.com/sjissr/article/view/109/104>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.

Terzi, A. (2022). Sağlık Kurumlarında Yapılan Maliyet Çalışmaları ile İlgili Lisansüstü Tezlerin Analizi (2003-2021). *Anadolu Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), 135-158. Alınan yer <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2325804>, Erişim Tarihi: 11.05.2024.

TÜRMOB (2024). Meslek Adı ve Kodları. Alınan yer <https://www.turmob.org.tr/mevzuat/Pdf/17555>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.

Yakupçebioğlu, N. S. (2023). Türkiye'de Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesi ve Devlet Muhasebesi Standartları Uygulamaları. Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Yüksel, İ. (2022). Hastane İşletmelerinde Genel Yönetim Giderlerinin Belirlenmesi ve Hesaplanmasında Yeni Bir Yaklaşım: Bir Kamu Hastanesi Araştırması. *Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi*, 8(2), 205-223. Alınan yer <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/2529373>, Erişim Tarihi: 10.05.2024.