



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA  
www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 30, 172-187, 2024

## Araştırma Makalesi

### SAĞLIK BAKANLIĞI DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ SAYIŞTAY DENETİM RAPORLARININ MUHASEBESEL İNCELENMESİ<sup>1</sup>

(ACCOUNTING REVIEW OF THE COURT OF ACCOUNTS AUDIT REPORTS  
OF THE MINISTRY OF HEALTH REVOLVING FUND ENTERPRISES)

Ali Özgür GÜLEY<sup>2</sup>, Enver BOZDEMİR<sup>3</sup>

## ÖZ

Bazı istisnalar dışında farklı özellikteki kamu idareleri Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Denetim raporları yıllık ve erişime açık olarak yayımlanmaktadır. Çalışmada Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmelerinin 2018-2022 yıllarına ait Sayıştay Denetim Raporları incelenmiştir. Çalışmada nitel analiz türlerinden doküman analizi yöntemi uygulanmıştır. Tespit edilen muhasebe kayıt hataları sistematik biçimde analiz edilmiştir. Çalışmada hatalar sınıflandırılarak olası nedenleri üzerinden çözüm önerileri oluşturulmuştur. Bu önerilerin kurumlarda çalışan görevlilere, yöneticilere ve bürokratlara yardımcı olması amaçlanmıştır. Hataların sınıflandırmasında en çok hatanın 38 adetle döner varlıklar grubunda olduğu tespit edilmiştir. Çalışma döneminde en çok bulgu ve hata 2018 yılında iken, en az bulgu ve hata 2022 yılındadır. Bulguların ve hataların genel itibarıyla azalış göstermesine, Sağlık Bakanlığı tarafından yapılan düzenleyici işlemlerin neden olduğu düşünülmektedir. Çalışma dönemlerinde her yıl yer alan hatalar, Tek Düzen Muhasebe Sistemine yeni modüller eklenerek, faturalandırma algoritmaları oluşturularak ve yasal düzenlemeler yapılarak önenebilir. Ayrıca yöneticilere ve ilgili birimlerde çalışan personele muhasebe ve mali mevzuat eğitimi verilmesinin de bulgu ve hata sayısını azaltacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Döner Sermaye, Muhasebe Hataları, Sayıştay, Denetim, Sağlık Bakanlığı.

**JEL Kodları:** H83, M41, M42

## ABSTRACT

*With some exceptions, public administrations with different characteristics are audited by the Court of Accounts on behalf of the Turkish Grand National Assembly. Audit reports are published annually and openly. In the study, the Court of Accounts Audit Reports of the revolving fund enterprises affiliated to the Ministry of Health for the years 2018-2022 were examined. In the study, the Court of Accounts Audit Reports of the revolving fund enterprises affiliated to the Ministry of Health for the years 2018-2022 were examined. In the study, the document analysis method, which is one of the qualitative analysis types, was applied. The accounting record errors detected were systematically analyzed. In the study, the errors were classified and solution suggestions were created based on their possible causes. These suggestions are intended to help officers, managers and bureaucrats working in institutions. In the classification of errors, it was determined that the most errors were in the revolving assets group with 38. While the most findings and errors were in 2018 during the study period, the least findings and errors were in 2022. It is thought that the regulatory actions taken by the Ministry of Health caused the general decrease in findings and errors. Errors that occur every year*

<sup>1</sup> Çalışma Prof.Dr. Enver Bozdemir danışmanlığında yürütülen Doktora Öğrencisi Ali Özgür Güley'in "Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Uygulamalarının Sayıştay Denetim Bulguları Üzerine Bir Araştırma" isimli **Doktora Tezi** kapsamında üretilmiştir.

<sup>2</sup> Doktora, Düzce Üniversitesi, OrcID: 0000-0002-4167-8462, ozgurguley@gmail.com.

<sup>3</sup> Prof. Dr., Düzce Üniversitesi, OrcID: 0000-0002-0845-1602, enverbozdemir@duzce.edu.tr.

*during the study periods can be prevented by adding new modules to the Uniform Accounting System, creating billing algorithms and making legal arrangements. In addition, it is thought that providing accounting and financial legislation training to managers and personnel working in relevant units will reduce the number of findings and errors.*

**Keywords:** *Revolving Fund, Accounting Errors, Court of Accounts, Audit, Ministry of Health.*

**JEL Codes:** H83, M41, M42

## 1. GİRİŞ

Özel sektör ya da kamu sektörü ayrımı yapılmaksızın bütün kurumlarda ve kuruluşlarda kaynakların verimli ve etkin kullanımı önem arz etmektedir. Kaynakların etkin ve verimli kullanımı denetimle ve kontrolle sağlanabilir. Genel anlamda denetim, kurum ve kuruluşların faaliyetlerini yürütürken yapmış oldukları iş ve işlemlerin daha önceden belirlenmiş ve kabul görmüş kurallara ve yasal düzenlemelere uygunluğunun incelenmesidir.

Çalışma alanı kamu idaresi olması sebebiyle kamu mali denetimi üzerinden gidilecektir. Kamu mali denetimi kanunlar ve bu kanunlara bağlı olarak oluşturulan alt yasal düzenlemelerle yürütülmektedir. Bu kanunlardan en önemlisi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu'dur (KMYKK). KMYKK'nın ilk maddesi "*Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir*" şeklindedir (5018 Sayılı Kanun, Mad.1). Kanunun amaç kısmından da anlaşılacağı üzere hemen hemen bütün malî iş ve işlemlere değinilmiştir. Gerek kanunun içerdiği hükümler gerekse bu kanuna dayanılarak oluşturulan alt mevzuatlar kamu mali yönetimini şekillendirmektedir. İlgili kanun farklı nitelikteki birçok kamu idaresini kapsamaktadır ve bu idareler kanunun ekindeki cetvellerde niteliklerine göre gruplandırılmıştır. Sağlık Bakanlığı bu cetvellerden genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin yer aldığı I sayılı cetvelde yer almaktadır.

Kamu kaynaklarının denetimi, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına Sayıştay Başkanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Sayıştay'ın görevleri ve sorumlulukları 6085 sayı ve 19.12.2010 tarihli Sayıştay kanununda tanımlanmıştır. Kanunun 1. Maddesinde kanunun amacı ve kapsamı açıklanmıştır (6085 Sayıştay Kanunu Md. 1). Sayıştay Denetimi yıllık olarak yapılmaktadır ve denetim sonucunda hazırlanan raporlar kamuoyunun erişimine açık olarak yayımlanmaktadır. Sayıştay denetimi, kamu idareleri tarafından yapılan iş ve işlemlerin kamu işleyişini düzenleyen kanunlara uygunluğunu ve bu işlemlerin sonucu olan mali tabloların incelenmesini ifade etmektedir. Gerek yapılan işlemlerin kanuna ve mevzuata uygunluğu gerekse mali tablolar ile muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu incelenmektedir.

Çalışmanın amacı, Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmelerinin 2018-2022 yıllarına ait Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan bulguları inceleyerek tespit edilen muhasebe kayıt hataları sistematik olarak analiz edip ilgili kurumlarda çalışan görevliler, yöneticiler ve bürokratlar için çözüm önerilerinde bulunmaktır.

## 2. DÖNER SERMAYE İŞLETMELER, KAMU DENETİMİ VE LİTARATÜR TARAMASI

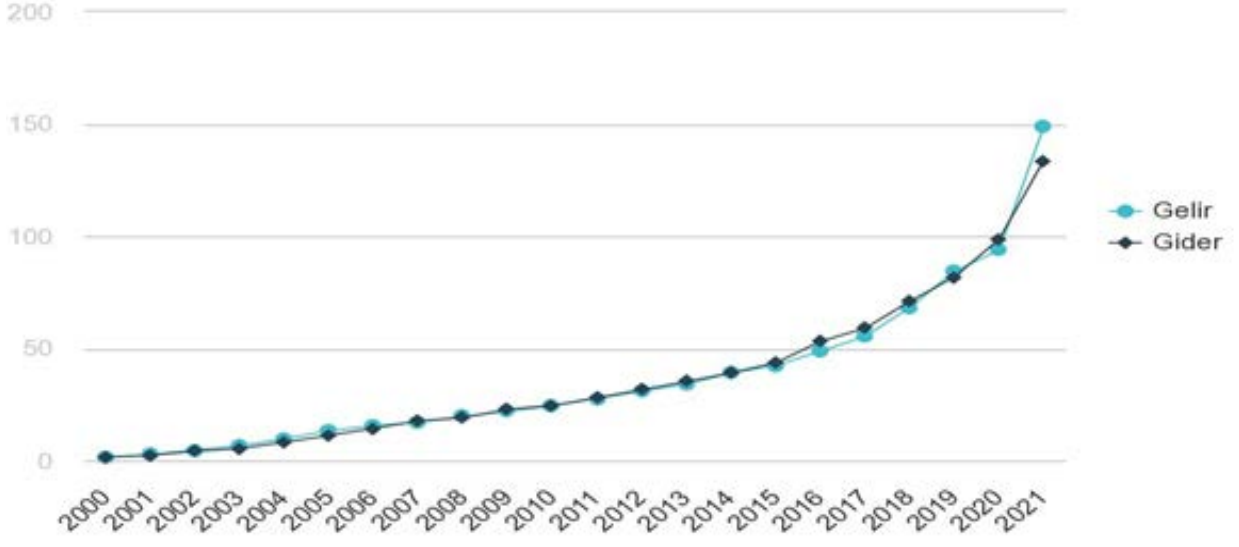
### 2.1. Döner Sermayeli İşletmeler ve Özellikleri

Türkiye'de döner sermaye işletmesi kavramı oldukça eskiye dayanmaktadır ilk kez 26.01.1925 tarih ve 549 sayılı Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz'ına Dair Kanun'da yer almıştır. Zamanla döner sermaye kavramının tanımı ve alanı daha geniş şekilde kanunlarda yer almaya başlamıştır (<https://muhasebat.hmb.gov.tr/doner-sermaye-hakkinda>). Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda "*Genel bütçe içinde yönetilen sınıai ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir. Bu kurum ve idarelerin döner sermaye ödeneklerinden kullanılmayan tutarı yılsonunda yok edilir. Kullanılan sermayelerden doğan gelir fazlaları da gelir yazılır*" şeklinde yer almıştır (1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Md. 49).

Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde (DSİBMY) döner sermaye, "*Genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve süreklî kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermaye*" şeklinde tanımlanmıştır (DSİBMY, Md. 3). Döner sermayeli işletmeler, üretimleri sonucunda gelir elde etmek ve bu gelirlerle giderleri karşılamak amacıyla kurulmuşlardır (Yılmaz, 2011: 328). Döner sermaye eğitim, sağlık, tarım ve orman gibi birçok farklı alanda uygulanmaktadır. Türkiye

genelinde 2024 Yılı itibariyle 2.498 adet döner sermaye işletmesi bulunmaktadır (<https://muhasibat.hmb.gov.tr/bunyesinde-doner-sermayeli-isletme-bulunan-idareler-ve-isletmeleri>). Sağlık Bakanlığı bünyesinde 82 döner sermaye işletmesi ve bunlara bağlı işletme birimleri bulunmaktadır. Sağlık Bakanlığı'nda döner sermaye uygulaması 1955 tarihli ve 6561 sayılı Sıhhat ve İçtimai Muavenet Vekaleti Hastaneleriyle Rehabilitasyon Müesseselerine Verilecek Mütedavil Sermaye Hakkında Kanun ile başlanmış olup, 1961 tarih 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun ile Sağlık Bakanlığı merkez ve taşra teşkilatında döner sermaye işletmesi kurabileceği hükmü yer almıştır (209 Sayılı Kanun Md. 1). Döner sermaye işletmelerinin mali büyüklükleri, gelir ve gider denge durumu Şekil 1'de gösterilmiştir.

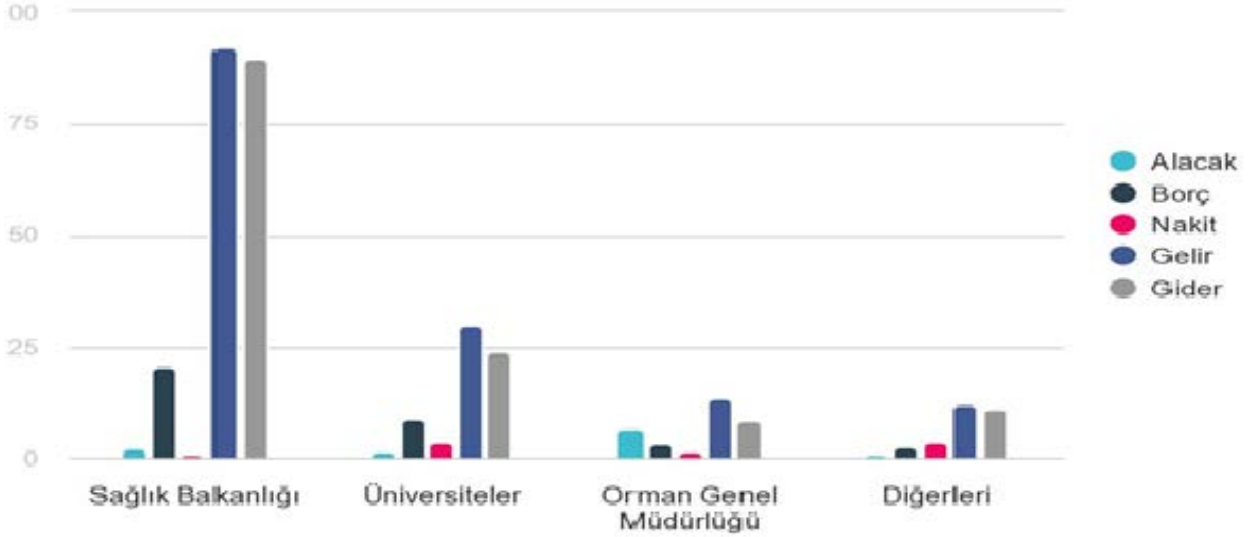
Şekil 1. Döner Sermayeli İşletmelerin Gelir Gider Denge Durumu (Milyar TL)



(<https://muhasibat.hmb.gov.tr/dmis-istatistikler>)

Şekil 1' de görüldüğü üzere döner sermaye işletmelerinin geliri ve gideri sürekli artış göstermektedir. Gelir-gider gerçekleşme oranları ise yıllar itibariyle değişim göstermektedir. 2021 yılında gelir giderden daha fazla gerçekleşmiştir. Kurumlara göre döner sermaye işletmelerinin 2021 yılına ait mali durumu Şekil 2'de gösterilmektedir.

Şekil 2. Döner Sermayeli İşletmelerin Kurumlara Göre 2021 Yılı Mali Durumu



(<https://muhasebat.hmb.gov.tr/dmis-istatistikler>)

Şekil 2’de gösterildiği üzere döner sermaye işletmelerinde mali olarak en büyük pay Sağlık Bakanlığı’na aittir. Bu durumun nedenlerinden ilki Türkiye Cumhuriyeti Anayasa’ında belirtildiği üzere sosyal devlet ilkesidir. Sosyal devlet ilkesi nedeniyle ülkedeki sağlık hizmetlerinin büyük kamu sağlık tesislerince sunulmaktadır. Diğer bir neden ise sağlık hizmetlerinin niteliğidir. Sağlık hizmetlerine tüm bireyler ihtiyaç duymaktadır ve sağlık hizmetlerinden faydalanmaktadır. Sunulan hizmetlerin ileri teknolojik cihazlarla ve ürünlerle sağlanması, yüksek entelektüel sermaye ihtiyacı sağlık hizmetlerinin maliyetini ve hacmini artırmaktadır.

Türkiye’de çok sayıda döner sermaye işletmesi bulunmasına rağmen mevzuat düzenlemeleri nicelik ve nitelik bakımından yetersizdir. Bunun neticesinde döner sermaye işletmelerinde mali disiplin, sorumluluk, şeffaflık ve hesap verme ilkeleri tam olarak sağlanamamıştır (Kartalcı, 2012: 107).

Sağlık Bakanlığı döner sermaye işletmelerine ait muhasebe işlemleri illerde bulunan muhasebe hizmetleri birimleri tarafından yürütülmektedir. Sağlık Bakanlığı bünyesinde 82 adet döner sermaye işletmesi mevcuttur. Bazı büyük illerde birden fazla muhasebe hizmetleri birimi olması nedeniyle toplamda 90 adet muhasebe hizmetleri birimi bulunmaktadır (Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 18.02.2019 tarih ve 93377465-869-465 sayılı genel yazısı). Sağlık tesisleri ve muhasebe hizmetleri birimleri muhasebe işlemlerini Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) isimli web tabanlı sistem üzerinden yapmaktadır. Kullanıcılar muhasebe yetkilileri tarafından T.C. kimlik numaraları ve şifreleri ile sisteme tanımlanmakta ve sisteme giriş yapabilmektedir. TDMS sistemine ihtiyaç doğrultusunda yeni işlem ve raporlama modülleri eklenmektedir. Sayıştay raporlarında yer alan hususlara, kullanıcı taleplerine ve mevzuat düzenlemelerine göre sistemde eklemeler ve düzenlemeler yapılabilmektedir.

## 2.2. Kamu Denetimi

Kamu kaynaklarının denetimi ve kontrolü 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü kanunu hükümlerine istinaden yapılmaktadır. Kamu denetimi iç ve dış denetim olarak iki türlü gerçekleşmektedir. İç denetim kurum içerisinde görevlendirilen iç denetçiler ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmeliği doğrultusunda yürütülürken, dış kontrol Sayıştay Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılmaktadır.

5018 sayılı kanununun 11. maddesinde belirtildiği üzere, iç kontrolden üst yöneticiler görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana karşı sorumludurlar. Bu sorumluluk mali hizmetleri birimi (Strateji Geliştirme Başkanlığı) ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirilmektedir. 14.02.2022 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esasların ile üst yöneticilerin ve harcama yetkililerinin iç kontrole ait görev ve sorumlulukları netlik kazanmıştır (Sağlık Bakanlığı Mali Uygulamalar Rehberi, 2024).

Dış denetim ise yine gerekli görüldüğü hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı’nca ve her yıl Sayıştay Başkanlığı tarafından TBMM adına yapılmaktadır. Sayıştay denetimi 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir. Raporlarda hesap ve işlemlerin mevcut mevzuat hükümlerine göre yapılıp yapılmadığı, mali tabloların usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediği incelenmektedir.

### 2.3. Literatür Taraması

Literatür taramasında çalışma konusuyla ilgili yerli ve yabancı çalışmalar incelenmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir;

Lawrence vd. (1997), çalışmalarında Yeni Zelanda sağlık kurumlarında tıp uygulamaları ve bunların muhasebe kayıtlarında yaşanan sorunları incelemiştir. Ülkede sağlık alanında yapılan yenilikler, kullanıcıların kaynaklara erişimini kolaylaştırmıştır. Yapılan yeniliklerle hizmet sunumunda etkinlik ve verimlik sağlanarak rekabetçi ortamda ayakta kalmak hedeflenmiştir. Bu süreçte özellikle klinik bütçeleme ve Tanıyla İlişkili Gruplar (TİG) giderek önem kazanmıştır.

Doğan (2005), çalışmasında döner sermayeli işletmelerinin yapısını ve özelliklerini incelemiştir. Malzemelerin tedarikinde mevzuatta belirtilen tüm evrakların hazırlanması gerektiği, stokların kayıt, takip ve kontrolünün sağlıklı bir sistem üzerinden yapılmasını belirtmiştir. Döner sermaye işletmelerinde üretilen malların ve hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması amacıyla gider pusulalarının düzenlenmesi, maliyet hesaplamalarında kullanılan hesapların tekdüzen hesap planına uygun olması gerektiği sonuçlarına varmıştır. Ayrıca döner sermaye işletmelerinin faaliyet artışları göz önünde bulundurularak personel sayısında ve bilgi sistemleri altyapısında gerekli düzenlemelerin yapılmalıdır.

Ellwood (2008), çalışmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin nasıl bir süreçle geliştiğini İngiltere Ulusal Sağlık Sistemine dahil olan Worcestershire Akut Hastanesi özelinde incelenmiştir. Genel kabul görmüş muhasebe uygulamaları Ulusal Sağlık Hizmetleri finansal performanslarının ölçümünde bilgi sağlamaktadır. Bu bilginin Ulusal Sağlık Hizmetleri yöneticileri tarafından kullanılmaktadır. Sağlık hizmeti sunucularının siyasi çıkarlara, sağlık harcamalarını düzeltme isteğine ve verimli göstermeye yönelik faaliyetleri yanıltıcı verilere neden olmaktadır. Bu durum muhasebe verilerinin hatalı olmasına neden olmaktadır.

Candan (2009), çalışmasında dış denetimi ve Sayıştay denetimini incelemiştir. Sayıştay'ın kamu mali yönetimi ve kontrolü sistemine entegrasyonunun sağlanamaması, dış denetimin istenilen özelliklerde yapılamamasına neden olmaktadır. Bu durumun dış denetimin yetersiz kalmasına, istenilen seviyede ve nitelikte gerçekleşmemesine yol açmaktadır. Dolayısıyla tüm sistemin işleyişini bozulmaktadır. Ayrıca 5018 Sayılı Kanun'da belirtilen mali yönetim ve kontrol sistemine uygun bir Sayıştay Kanun'un düzenlenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Sayım (2011), çalışmasında hastanelerde web tabanlı kayıt sistemlerinin muhasebe sistemi üzerinden değerlendirmiştir. Gerek çalışanların gerekse kullanıcıların yeterli muhasebe ve mevzuat bilgisine sahip değildir. Birbiriyle ilişkili veri tabanlarının entegre çalışması gerektiği sonucuna varmıştır. Bunun yanı sıra veri tabanının karar vericilere ve yöneticilere bilgi sağlayacak grafik ve mali tabloların üretebilmelidir. Ayrıca kullanıcılara bu konularda eğitim verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Köroğlu (2011), çalışmasında döner sermaye işletmelerinde Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulanması incelemiştir. Çalışmada, zamanla döner sermaye işletmesi sayısının artması nedeniyle bu işletmelerin kuruluş amaçlarının dışında bir özellik kazandığı belirtilmiştir. Döner sermaye işletmelerinde nitelikli personel sayısının yetersiz olmasının, hatalı kayıtlara ve hatalı raporlamalara neden olduğu sonucuna varılmıştır. Döner sermayeli işletmelerin kuruluş amacı atıl kapasiteyi değerlendirmek ve kar elde etmektir. Fakat zamanla zarar eden ve hazineye yük olan kurumlar haline gelmiştir. İşletme yapılarına uygun bir tekdüzen muhasebe programlarının bulunmaması da önemli bir sorundur.

Yılmaz (2011), çalışmasında döner sermaye işletmelerinde muhasebe işlemlerini incelemiştir. Döner sermaye işletmelerinde muhasebenin temel ilkelerinden olan kişilik kavramının göz önünde bulundurulmaması nedeniyle işletme giderlerinin hatalı kaydedilmektedir. Ayrıca döner sermayeli işletmelerde personel ve duran varlık giderlerinin genel bütçeden karşılanmasının maliyet hesaplarında hataya yol açmaktadır. Döner sermaye gelirlerinin ve giderlerinin genel ve katma bütçeden ayrı olarak hesaplanması için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Böylelikle maliyet ve gelir hesaplamalarının daha doğru olacağı sonucuna varılmıştır.

Atasever (2016), çalışmasında muhasebe kayıtlarının doğru ve düzenli olmasının işletmelerin stratejik yönetiminde önemli olduğunu belirtmiştir. Birçok döner sermaye işletmesinde kullanılan hastane yönetim bilgi sisteminde muhasebe ilkelerine uygun standart bir muhasebe sistemi bulunmamaktadır. Döner sermaye işletmelerinin varlıklarının devamını sağlamak için üç önemli hususa dikkat çekmiştir. Bunlardan ilki mevcut sermayenin ve varlıklarının korunması, ikinci olarak yönetim yapısının, yönetici ve çalışanların mesleki becerilerinin üst seviyede olması ve son olarak finansal verilerin ve raporların yöneticilerin kararlarının isabetli olmasını sağlayacak nitelikte olması gerektiğidir.

Yalçınkaya (2018), çalışmasında üniversite döner sermaye işletmelerini incelemiştir. Maliye Bakanlığı "Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısını" hazırlamasına karşın henüz tasarı aşamasında kalmış ve gerekli mevzuat süreci tamamlanmamıştır. Türkiye'de, kamu mali yönetimi kapsamında belirtilen genel esaslardan mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans dayalı bütçeleme çalışmalarının tam olarak uygulanmadığı ve kamu mali bütünlüğünün sağlanamadığı sonucuna varılmıştır.

Grossi vd. (2020), çalışmalarında bilgi yoğun kamu kuruluşlarında muhasebe ve performans ölçümü hakkında yapılan bilimsel çalışmaları incelemiştir. Yapılan tarama sonucunda oldukça fazla bilimsel yayın tespit edilmiştir. Üniversitelerle ilgili çalışmalar 1990'lı ve 2000'li yıllarda ortaya çıkarken sağlık ve muhasebe ile ilgili çalışmalar 1980'li yıllarda başlamıştır. 1990'lı yıllarda sağlık kuruluşlarında özel muhasebe, hesap verilebilirlik, yönetim ve kontrol önlemleri ile prosedürlerin ortaya konması çalışmaların odak noktasını oluşturmaktadır. Yeni gelişmeler doğrultusunda maliyet muhasebesi ve yönetim, performans yönetimi alanındaki çalışmalar artış göstermiştir. 2000'li yıllarda ise sağlık kuruluşlarında hibritleşme sürecinde muhasebeyle ve hesap verilebilirlikle ilgili çalışmalar ortaya çıkmıştır.

Yıldırım (2020), çalışmasında Sağlık Bakanlığı'na ait Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan bulguları incelemiştir. Bulgulardan bazılarının kısmen, bazılarının ise tamamen çözümlendiğini belirtmiştir. Bunlardan alacaklara, stoklara ve gelirlere ait denetim bulgular çalışma dönemindeki tüm yıllarda yer almıştır. Personel giderlerine, kira işlemlerine ait bulgular, maddi olmayan duran varlıklara ait amortisman kayıtları ve ödenecek yasal yükümlülüklerle ait bulguların giderildiği belirtilmiştir. Denetim raporlarında en çok yer alan bulgulardan birisi de stoklara ait amortisman ve hurdaya ayırma işlemleridir. Bu hataların kullanılan bilişim sistemlerin uyumu ve entegrasyonu ile çözülebileceği tespit edilmiştir. Mali süreçlere ait bulguların ise sağlık yöneticisi, muhasebe yetkilisi ve taşınır kayıt yetkilisinin koordinasyonu ile giderilebileceği değerlendirilmiştir.

Kenfack (2020), çalışmasında Fas'taki uluslararası Şeyh Halife Üniversite Hastanesi'nin akreditasyon sürecinde mali hizmet birimleri incelenmiştir. Çalışmanın sonuçları hastanenin güçlü yönleri ve iyileştirme gereken yönleri olarak iki kısımda değerlendirilmiştir. Hastanenin güçlü yönleri fiziksel şartların ve çalışma ortamının oldukça iyi olmasıdır. İyileştirilmesi gereken yönler ise organizasyon şemasının netleştirilip onaylanması ve iç işleyişe ilişkin kuralların belirlenmesi ve personelin bu konu hakkında bilgilendirilmesidir.

Oppong vd. (2021), çalışmalarında Gana'da kaliteli sağlık hizmeti sunumunda kamu sektörü denetimlerinin etkinliğini incelemiştir. Özellikle sağlık hizmeti sunucularının verdikleri hizmetin etkili, verimli ve eşit olması için yeterli ve uygun denetim ve kontrolün yapıp yapılmadığı araştırılmıştır. Kamu hastanelerinde görevli yönetici, muhasebeci ve denetçilerden oluşan 123 kişiye anket uygulanmıştır. İç denetimin ve dış denetimin sunulan sağlık hizmeti kalitesini olumlu etkilediği sonucuna varılmıştır.

Atabay vd. (2021), çalışmalarında kamu üniversiteleri Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan muhasebe hatalarına ait bulgular incelenmiştir. En çok hata yapılan alanlar sırayla binalar, sermaye ve giderler hesap grubudur. Maddi duran varlıklarda yer alan taşınmazların geçici kabulün tamamlanması sonrasında ilgili hesabına aktarılmaması Sayıştay denetim raporlarında yer almaktadır. Ayrıca binalara ait tapu kayıtlarının hatalı olmasının mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkesine aykırı olduğu, geçici kabulü yapılan binaların tapu kayıt hataları mali tablolardaki bilgileri olumsuz etkilediği belirtilmiştir.

Koku (2022), çalışmasında üniversite hastanesi döner sermaye işletmelerinde muhasebe ve vergi uygulamalarını incelemiştir. Çalışmada hastane döner sermaye işletmelerinin hizmet sektörü olmasına rağmen ayrıntılı maliyet hesap kodları kullanması gerektiği sonucuna varılmıştır. Ayrıca hastanelerde çalışan birçok personelin mali yükünün döner sermaye işletmesinden karşılanması nedeniyle teşvik edici ödemelerin azaldığı ve nitelikli sağlık profesyonellerinin özel sağlık kuruluşlarına yöneldiği belirtilmiştir.

Demirbaş (2022), çalışmasında kamu üniversitelerinin 2012-2018 yıllarına ait Sayıştay Denetim Raporlarını incelemiştir. Sayıştay raporlarının genel kabul görmüş uluslararası standartlarla uyumlu olamadığı ve tek tip görüşe göre raporların düzenlendiği belirtilmiştir. Raporlarda yer alan bulguların dönemlere göre farklılık göstermesinin, raporların farklı denetim ekiplerin tarafından düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. Sayıştay denetim raporlarının kamuya açık olarak yayımlanması şeffaflık ve tarafsızlık ilkesinin yerine getirildiğini göstermektedir.

Çakalı ve Baloğlu (2023), çalışmalarında 2015-2020 yıllarına ait belediyelerin Sayıştay Denetim Raporlarını incelemiştir. Sayıştay raporlarındaki bulgu sayısı incelendiğinde en düşük bulgu sayısının 2015 yılında, en yüksek bulgu sayısının ise 2017 yılında olduğu tespit edilmiştir. Sayıştay raporlarında muhasebe hataları incelendiğinde taşınmazlara, katma değer vergisine, maddi duran varlıklara ve kıdem tazminatlarına ilişkin hataları yoğun olarak yer almaktadır.

Genç vd. (2023), çalışmalarında Karadeniz bölgesindeki 18 devlet üniversitesinin 5 yıllık Sayıştay Denetim Raporu incelemiştir. Denetim raporları analiz edildiğinde mali tabloların hazırlanması ve sonuçlarının raporlanması, kamu idarelerinin taşınmazlarına ait bulgular, ihale sürecine ait işlemlerdeki bulgular ve maddi olmayan duran varlıklara ait bulguların öne çıktığı belirtilmiştir. Düzenlilik denetimi kapsamında üniversitelerin iç kontrol sisteminin yetersizliğinden kaynaklanan iç işleyiş aksaklıkları tespit edilmiştir.

Güvenç Yıldırım ve Kaya (2023), çalışmalarında Sağlık Bakanlığı'na ait 2020 ve 2021 yıllarını kapsayan Sayıştay Denetim Raporları incelenmiştir. Çalışma dönemine ait bulgular ve tekrar eden bulgular değerlendirilmiş ve çözüm

önerilerinde bulunulmuştur. Bulguların genel olarak muhasebe işlemlerinin mevzuata uygun olarak yapılmamasından kaynaklandığı sonucuna varılmıştır. Döner sermaye bütçesi ve genel bütçe uygulamalarının işlemlerde hataya sebep verdiği de çalışmanın sonuçları arasında yer almaktadır.

Atilla ve Kıymık (2023), çalışmalarında üniversitelere ait 2012-2021 yıllarını kapsayan Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan muhasebe hata sayısı ve hata sayılarının üniversite bünyesinde çalışan mali hizmet uzmanları ve denetçi sayısı ile, üniversitelerin yaşıyla ilişkisini incelemiştir. Denetim raporlarındaki muhasebe hatalarının yaklaşık %48'ini maddi duran varlık hesap grubuyla, %21'nin ise dönen varlıklar hesap grubuyla ilişkili olduğu tespit edilmiştir. Üniversitelerin yaşıyla ve çalışan sayısı ile muhasebe hataları arasında anlamlı bir farklılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

Yang ve Zeng (2023), çalışmalarında Ekonomik Sorumluluk Denetimi Projesi kapsamında Çin'de ismi belirtilmeyen bir kamu hastanesinin denetiminde yer alan bulgular ve bunları oluşturan faktörler analiz edilmiş ve 4 hedefli bir çözüm önerisinde bulunulmuştur. Bunlardan ilki denetim göstergelerinin denetlenen birimlerin özelliklerine göre belirlenmesidir. İkincisi; kamu hastaneleri yöneticilerine sorumluluk duygusunun aşılmasıdır. Üçüncüsü; denetim sonuçlarının açıklığını ve şeffaflığını güçlendirmektir. Son olarak denetim gruplarına tam yetki verilerek denetim sonuçlarının uygulanması için birimler arası mekanizmanın aktif olarak çalıştırılmasıdır.

### 3. YÖNTEM

Çalışmada nitel analiz türlerinden doküman analizi yöntemi uygulanmıştır. Doküman analizi ile çalışma konusu hakkında bilgi içeren tüm belgeler incelenmektedir. Çalışmada Sağlık Bakanlığı 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları Sayıştay denetim raporlarında yer alan döner sermaye işletmelerine ait muhasebe hataları irdelenmiştir. Çalışma döneminin 2018 yılında başlamış olmasının nedeni Sağlık Bakanlığı yapısında meydana gelen değişimdir. 11.10.2011 tarih 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu (TKHK) ve Türkiye Halk Sağlığı Kurumu (THSK) oluşturulmuştur (663 KHK Md. 26). Bu düzenleme sonrasında Sayıştay raporları TKHK, THSK ve Sağlık Bakanlığı için ayrı ayrı düzenlenmekteydi. 20.11.2017 tarih ve 694 sayılı KHK ile ilgili kurumlar kapatılarak Sağlık Bakanlığı teşkilat yapısında Genel Müdürlük olarak yer almıştır ve Sağlık Bakanlığı Sayıştay denetim raporları da tek bir rapor olarak düzenlenmiştir. Bu birleşme nedeniyle çalışma dönemi 2018 yılından başlatılmıştır (694 KHK Md 184 ve Md. 190).

Denetim raporlarından yer alan bulgular sistematik olarak bilanço, gelir, gider ve nazım hesaplar olmak üzere sınıflandırılarak analiz edilmiştir. Bilanço hesapları dönen varlıklar, duran varlıklar, kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve özkaynaklar biçiminde hesap gruplarına ayrılarak incelenmiştir. Çalışmada Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan muhasebe ile ilgili bulgular "*bulgu*" olarak, muhasebe kayıt hataları ise "*hata*" olarak ifade edilmiştir. Tablolarda bulgular sütununda denetim raporlarında yer alan muhasebe ile ilgili bulgular listelenmiştir. Bu bulgular ilgili hesap koduna göre sıralanıp hatanın gerçekleştiği yıllar belirtilmiştir. Bazı bulgular birden fazla hesap kodunda hataya neden olduğu için farklı hesap kodlarında ve farklı tablolarda tekrar yer almaktadır ve dolayısıyla bir bulgu birden fazla hataya neden olabilmektedir. Bulguların hatalar üzerine etkisini de göstermek amacıyla bulgu ve hatalar ayrı ayrı ifade edilmiştir.

Çalışmada kullanılan veriler tüm kesimlere açık erişim biçiminde yayımlanan dokümanlardan oluşmaktadır. Buna rağmen çalışma Düzce Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etik Kurulunun 31.08.2023 tarih ve 2023/259 numaralı kararıyla etik kurul izni alınarak yapılmıştır.

Çalışma Prof.Dr. Enver Bozdemir danışmanlığında yürütülen Doktora Öğrencisi Ali Özgür Güley'in "*Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Uygulamalarının Sayıştay Denetim Bulguları Üzerine Bir Araştırma*" isimli Doktora Tezi kapsamında üretilmiştir.

**Sınırlılıklar:** Çalışmada Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri incelendiği için Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan döner sermaye bütçesi ile ilgili bulgular ve Tekdüzen Muhasebe Sistemini ilgilendiren bulgular çalışmaya dahil edilmiştir. Bunun dışında kalan yönetsel hatalar ve diğer mali mevzuat alanına giren bulgular çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu çalışma Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermaye işletmeleri ile Sayıştay Denetim Raporları ile sınırlandırılmıştır. Sayıştay denetim raporlarında bazı bulgulardan birden fazla hesap kodunu ilgilendiren kayıt hataları bulunmaktadır. Birden fazla hesap kodunu ilgilendiren bulgularda her muhasebe kayıt hatası ayrı bir hata olarak değerlendirilmiştir. Bu nedenle muhasebe kayıt hataları bulgu sayılarından fazla olmaktadır.

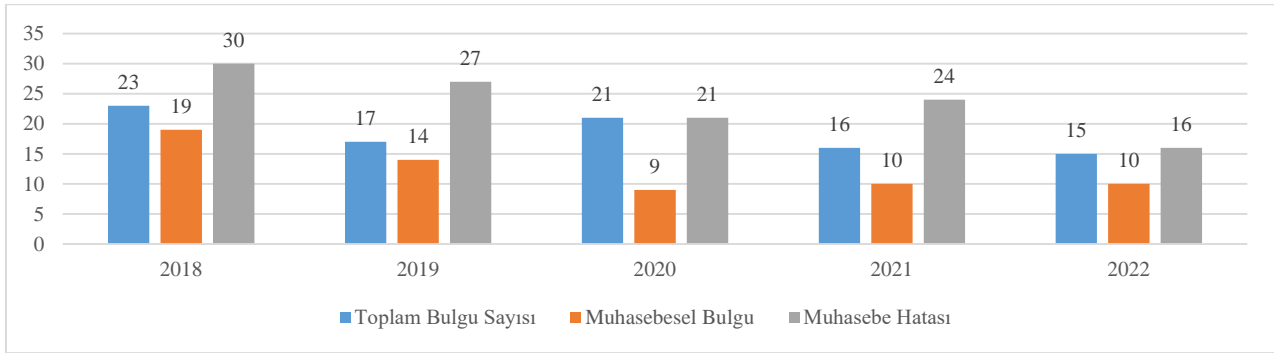
### 4. BULGULAR

Çalışma döneminde Sayıştay Denetim Raporlarında muhasebeyle ilgili 2018 yılında 19 bulgu ve 30 hata, 2019 yılında 14 bulgu ve 27 hata, 2020 yılında 9 bulgu ve 21 hata, 2021 yılında 10 bulgu ve 24 hata ile 2022 yılında 10 bulgu 16 hata olmak üzere toplam 62 bulgu ve 118 adet hata tespit edilmiştir. Hatalar sınıflandırıldığında dönen varlıklar grubunda 38,

duran varlıklar grubunda 19, kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda 34, uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda 3, özkaynaklar grubunda 3, gelir ve gider grubunda 17 ve nazım hesaplarda 4 olmak üzere toplam 118 hata mevcuttur. Sayıştay Denetim Raporlarında tespit edilen toplam bulgu, muhasebesel bulgu ve muhasebesel hata sayıları Şekil 3'te gösterilmektedir. Çalışma döneminde Sağlık Bakanlığı'na ait 82 döner sermaye işletmesi ve bunlara bağlı işletme birimlerine ait denetim raporları incelenmiştir. Döner sermaye işletme birimi sayıları 2018 yılında 945, 2019 yılında 944, 2020 ile 2021 yılında 956 ve 2022 yılında ise 971'dir (Sayıştay Başkanlığı, 2019; 2020; 2021; 2022; 2023). Yıllara göre döner sermaye işletme birimindeki sayılar değişim göstermektedir. Bu durumun nedeni olarak şehir hastanelerinin yapımıyla bazı hastanelerin taşınması, kapanması ve diğer yeni açılan hastaneler görülmektedir.

Şekil 3'te yıllara göre Sayıştay Denetim Raporlarında yer alan bulgu sayıları, muhasebesel bulgu sayıları ve muhasebe kayıt hatalarına ait veriler gösterilmiştir.

**Şekil 3.** Yıllara Göre Sayıştay Raporu Bulguları, Muhasebesel Bulgu ve Muhasebe Hataları



(Sayıştay Denetim Raporlarına göre yazar tarafından oluşturulmuştur)

Şekil 3'de gösterildiği üzere en fazla bulgu sayısı ve muhasebe hatası 2018 yılında, en az bulgu sayısı ve muhasebe hatası ise 2022 yılında tespit edilmiştir. Bulgu ve hata sayıları yıllara göre değişim göstermektedir. Çalışmanın ilk yılı ve son yılı karşılaştırıldığında hata sayısının azaldığı görülmektedir.

**Tablo 1.** Döner Varlıklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar					
		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam
10	102 Banka	1	1				2
	105 Döviz Hesabı	1					1
12	120 Alıcılar	1					1
		1					1
		1	1	1	1	1	5
		1	1	1	1	1	5
			1	1		1	3
						1	1
128 Şüpheli Ticari Alacaklar				1	1	2	



Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi  
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

13	134 İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı	Döner sermayeli işletmelerin birbirlerine verdikleri mali borçların hatalı muhasebeleştirilmesi	1	1				2
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1
	136 Diğer Çeşitli Alacaklar	Alacakların, sınıflandırma ve tutar bakımından doğru, tam ve gerçeğe uygun durumu yansıtmaması	1					1
		Sağlık bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimleri arasındaki bedelli mal teslimlerinin muhasebeleştirilmemesi ve raporlanmaması	1					1
		Sağlık bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimlerinin birbirleri arasında gerçekleştirdiği sağlık hizmeti dışındaki satışların hatalı muhasebeleştirilmesi	1					1
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1		3
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1
138 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı	Tahsili şüpheli hale gelen alacaklarla ilgili muhasebe kayıtlarının yapılmaması				1	1	2	
15	150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	Bakanlığa bağlı il sağlık müdürlükleri ile sağlık tesislerindeki taşınır mal yönetimine ilişkin aksaklıklar				1		1
	159 Verilen Sipariş Avansları	Stok veya maddi duran varlıkların alımı için yapılan ön ödemelerin iş avansları hesabında takip edilmesi				1		1
18	181 Gelir Tahakkukları Hesabı	Dönem ayırıcı hesapların kullanımındaki eksiklikler				1		1
19	195 İş Avansları Hesabı	Stok veya maddi duran varlıkların alımı için yapılan ön ödemelerin iş avansları hesabında takip edilmesi				1		1
<b>TOPLAM</b>			<b>11</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>38</b>

Tablo 1’de dönen varlıklar kısmında yer alan hesap kodlarına ait bulgular ve hatalar gösterilmektedir. Tablo 1’e göre toplam muhasebe hatası 38’dir ve en çok 11 hata ile 2018 yılına aittir. En çok muhasebe hatasının olduğu hesap kodu 16 hata ile 120 Alıcılar Hesabında tespit edilmiştir. Bunu 7 hata ile 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı takip etmektedir. 136 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabına ait hatalar ise sağlık tesislerinin birbirlerinden almış oldukları (bedelli ve bedelsiz) mal ve hizmet alımı/satımı ile borç/alacak işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Genellikle muhasebe işlemlerinde hatalı kodların kullanılması nedeniyle ilgili hesapların borç ve alacak bakiyelerinde tutarsızlıklar bulunmaktadır. Sağlık tesislerin birbirlerinden yapmış oldukları mal ve hizmet alım/satım ile borç/alacak işlemleri birden fazla hesap kodunu ilgilendirmektedir. Bu durum ilgili hesapların borç, alacak bakiyelerinde tutarsızlıklara neden olmaktadır. Dönen varlıklar grubunda yer alan bu hesap kodları; 134 İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar Hesabı, 136 Diğer Ticari Alacaklar Hesabı, 150 İlk Madde ve Malzeme Hesabıdır. Sağlık tesisleri arasında yapılan işlemlerde bu kodların dışında kısa vadeli yabancı kaynaklarda, gelir ve gider gruplarında yer alan hesap kodları da bulunmaktadır. Diğer hataların büyük çoğunluğu düzeltici işlemler ile düzeltilmiş ve tekrar etmemiştir. Denetim raporlarında yer alan bazı bulgular çalışma dönemi boyunca yer almıştır ve hatalara neden olmuştur. 120 Alıcılar Hesabında her yıl raporlarda yer alan 2 adet bulgu mevcuttur. Bunlar; turistlere verilen sağlık hizmetlerinden doğan alacakların takip ve tahsil işlemlerinin gerçekleştirilememesi ve İl Sağlık Müdürlüklerince gerçekleştirilen su analizlerine ilişkin alacakların tahsil ve mahsuplaşma işlemlerinin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan sorunlar bulgusudur.

**Tablo 2. Duran Varlıklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları**

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar						
		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam	
25	250 Arazi ve Arsalar	1					1	
	252 Binalar	1					1	
	253 Tesis Makine ve Cihazlar	Tesislerin Taşınır Mal Yönetmeliği’ne uygun muhasebeleştirilmemesi sebebiyle tesis, makine ve cihazlar hesabının gerçek durumu yansıtmaması	1			1		2
		Bakanlığa bağlı il sağlık müdürlükleri ile sağlık tesislerindeki taşınır mal yönetimine ilişkin aksaklıklar				1		1

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi  
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

	255 Demirbaşlar Hesabı	Tesis, makine ve cihazlar hesabında izlenmesi gereken taşınırların maddi duran varlıklara ilişkin diğer hesaplarda kayıt altına alınması				1		1
		Bakanlığa bağlı il sağlık müdürlükleri ile sağlık tesislerindeki taşınır mal yönetimine ilişkin aksaklıklar				1		1
	257 Birikmiş Amortismanlar	Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında izlenen taşınırlara ilişkin ayrılan amortismanların muhasebeleştirilmesinde hatalar bulunması	1	1		1		3
28	281 Gelir Tahakkukları Hesabı	Dönem ayırıcı hesapların kullanımındaki eksiklikler				1		1
	294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı	Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında izlenen taşınırlara ilişkin ayrılan amortismanların muhasebeleştirilmesinde hatalar bulunması	1	1		1		3
		Ankara şehir hastanesine taşınan sağlık tesislerine ait taşınırların hurdaya ayrılmasında yaşanan sorunlar		1				1
29	299 Birikmiş Amortismanlar	Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında izlenen taşınırlara ilişkin ayrılan amortismanların muhasebeleştirilmesinde hatalar bulunması	1	1		1		3
		Ankara şehir hastanesine taşınan sağlık tesislerine ait taşınırların hurdaya ayrılmasında yaşanan sorunlar		1				1
<b>TOPLAM</b>			<b>6</b>	<b>5</b>	<b>0</b>	<b>8</b>	<b>0</b>	<b>19</b>

Tablo 2’de yer alan duran varlıklar grubunda ise toplam hata sayısı 19’dur. En çok 8 hata ile 2021 yılındadır. 2020 ve 2022 yıllarında ise dönen varlıklar grubuna ait herhangi bir hata mevcut değildir. Hesap gruplarında en yüksek hata sayısı 10 adetle 25 Maddi Duran Varlık hesap grubundadır. En çok yinelenen bulgu “Elden çıkarılacak stoklar ve maddi duran varlıklar hesabında izlenen taşınırlara ilişkin ayrılan amortismanların muhasebeleştirilmesinde hatalar bulunması”dır. Bu bulgu birden fazla hesap kodunda hataya neden olmaktadır. Bu hesap kodları ise 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı, 299 Birikmiş Amortismanlar Hesabı, 679 Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı ve 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabıdır. Çalışma dönemi boyunca bazı yıllar tekrar etse de son yıl ilgili hesaplarla ait hata tespit edilmemiştir. 250 Arazi ve Arsalar Hesabı ve 252 Binalar Hesabına ait bulgu ve muhasebe kayıt hatası 2018 yılında tespit edilmiş, sonraki yıllarda tekrar etmemiştir. Bu durum idarenin düzeltici işlemiyle hatanın giderildiğini göstermektedir.

**Tablo 3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları**

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar					Toplam	
		2018	2019	2020	2021	2022		
30	303 İşletmeler Arası Mali Borçlar hesabı	Döner sermayeli işletmelerin birbirlerine verdikleri mali borçların hatalı muhasebeleştirilmesi	1	1				2
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1
32	320 Ticari Borçlar	Alacak, borç ve emanet tutarlarının doğuş tarihleri ile mahiyetinin tespit edilememesi		1	1		1	3
	326 Alınan Depozito ve Teminatlar	Alınan teminatlardan süresi dolanlar hakkında gerekli işlemlerin yapılmaması					1	1
33	335 Personele Borçlar Hesabı	Sürekli işçi kadrolarına geçirilen alt işveren işçilerinin bireysel iş sözleşmelerinin asgari ücretin belli bir yüzde fazlası olarak imzalanması				1		1
		Birinci basamak sağlık hizmet sunucularına bağlı personelin icap nöbetlerine ilişkin puantajların hatalı doldurulması					1	1
33	336 Diğer Çeşitli Borçlar	Sağlık bakanlığına bağlı döner sermaye işletme birimleri arasındaki bedelli mal teslimlerinin muhasebeleştirilmemesi ve raporlanmaması	1					1
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1		3
		Şehir hastaneleri ile ilgili olarak döner sermaye bütçesinden yapılan bazı ödemelere ilişkin genel bütçe ile mahsup işleminin yapılmaması		1				1
		Alacak, borç ve emanet tutarlarının doğuş tarihleri ile mahiyetinin tespit edilememesi		1	1		1	3
34	340 Alınan Sipariş Avanslar	Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1			1
		Sosyal güvenlik kurumu hasta tedavi avanslarının mahsup edilememesi nedeniyle alacaklar ve alınan sipariş avansları hesaplarının gerçeği yansıtmaması	1					1

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi  
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

		Muhasebe yetkilisi mutemetlerince yapılan tahsilatların sipariş avansları hesabında muhasebeleştirilmemesi	1	1				2
		Sosyal güvenlik kurumu ile imzalanan global bütçe protokolü kapsamında sosyal güvenlik kurumu tarafından gerçekleştirilen ödemelerden yapılan kesintilerle ilgili sorunlar bulunması		1	1			2
36	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	Kamu özel iş birliği modeli ile sağlık hizmetleri temel kanunu kapsamında ihale edilen müşavirlik hizmet alımlarında damga vergisi istisnası uygulanması			1			1
		Personel servisi hizmet alımı işlerinde çalıştırılan araçların sahipleriyle yapılan sözleşmelerde bedel ve imza kısımlarının boş bırakılması, idareye ibraz edilen sözleşmelerin damga vergisinin aranmaması ve araç sahiplerinin alacaklarını güvence altına alan mevzuat hükümlerinin uygulanmaması			1			1
		Nükleer düzenleme kurumundan temin edilen sertifikalara ait ödemelere ilişkin damga vergisi tahsilatının geç yapılması veya yapılamaması					1	1
	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı	Ek karşılıklar prim matrahının hatalı hesaplanması	1					1
	362 Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı	Ödenecek döner sermaye yükümlülükleri hesabının alt kodlarında hatalı işlemlerin yapılması		1	1			2
363 Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı	Ek ödemelerde hak sahipliğine ilişkin sistematik bir kontrolün ve uygulama birliğinin bulunmaması					1	1	
366 Merkez Hissesi Hesabı	Geçmiş yıllar karları hesabında yer alan tutarların 209 sayılı S.B. bağlı sağlık kurumları ile esenlendirme (rehabilitasyon) tesislerine verilecek döner sermaye hakkında kanun hükümlerine uygun olarak ödenmiş sermayeye eklenmek yerine merkez hissesi hesabına alınması		1				1	
37	372 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	Kapatılan hastanelerde istihdam edilen personele ait kıdem tazminatı karşılıklarının iptal edilmemesi	1					1
38	380 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Giderler	Dönem ayırıcı hesapların kullanımındaki eksiklikler				1	1	2
<b>TOPLAM</b>			<b>6</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>3</b>	<b>7</b>	<b>34</b>

Tablo 3'te kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki hatalar gösterilmektedir ve toplam hata sayısı 34'tür. En çok hata 9 adet ile 2019 ve 2020 yıllarında tespit edilirken en az 3 hata ile 2021 yılındadır. En çok hata 33 Diğer Borçlar hesap grubundadır ve toplam 11 adettir. Hata sayısının en yüksek olduğu ikinci hesap grubu ise 8 hatayla 36 Ödenecek Diğer Yükümlülükler hesap grubudur. Dönen varlıklar grubunda olduğu gibi kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda da bulguların ve hataların önemli kısmı sağlık tesislerinin birbirleri arasındaki mal ve hizmet alım/satımı ile borç/alacak ilişkisinden kaynaklanmaktadır. En çok tekrar eden hataların da sağlık tesislerinin birbiri arasındaki işlemlerden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bakiye tutarlarındaki farklılığın mal alış/satış ve borç/alacak işlemlerinde hatalı kodların ya da hatalı işlem yapılmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Örneğin alım işleminde satış kodlarının girilmesi gibi.

**Tablo 4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları**

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar						
		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam	
47	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı	Kapatılan hastanelerde istihdam edilen personele ait kıdem tazminatı karşılıklarının iptal edilmemesi	1					1
48	480 Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Giderler	Dönem ayırıcı hesapların kullanımındaki eksiklikler				1	1	2
<b>TOPLAM</b>			<b>1</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>3</b>

Tablo 4'te uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda 2 adet bulgu 3 adet hataya neden olmaktadır. 2019-2020 yıllarında bulgu ve hata mevcut değildir. Çalışma döneminin ilk yılında tespit edilen "Kapatılan hastanelerde istihdam edilen personele ait kıdem tazminatı karşılıklarının iptal edilmemesi" bulgusunun neden olduğu hata düzeltici işlem ile giderilmiş ve tekrar etmemiştir. Son iki yılda ise dönem ayırıcı hesapların kullanılmamasından kaynaklanan hata bulunmaktadır.

**Tablo 5. Özkaynaklara Ait Muhasebe Kayıt Hataları**

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar
------------	----------	--------

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi  
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam
50	500 Sermaye Hesabı	Sermaye tahsis edilmemiş döner sermaye işletme birimleri bulunması	1				1
		Döner sermaye işletme birimlerine tahsis edilen sermaye miktarlarının muhasebeleştirilmesinde tutarsızlık bulunması		1			1
		Geçmiş yıllar karları hesabında yer alan tutarların 209 sayılı sağlık bakanlığına bağlı sağlık kurumları ile esenlendirme (rehabilitasyon) tesislerine verilecek döner sermaye hakkında kanun hükümlerine uygun olarak ödenmiş sermayeye eklenmek yerine merkez hissesi hesabına alınması		1			
<b>TOPLAM</b>		<b>2</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>3</b>

Tablo 5'te özkaynaklara ait bulgular ve hatalar gösterilmektedir. En çok bulgu ve hata 2019 yılında tespit edilmiştir. 2019 yılından sonra bulgu ve hata olmamasının kamu idaresinin gerekli düzeltici işlemleri yapması nedeniyle olduğu düşünülmektedir.

**Tablo 6. Gelir ve Gider Hesaplarına Ait Muhasebe Kayıt Hataları**

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar					Toplam
		2018	2019	2020	2021	2022	
60	602 Diğer Gelirler	Döner sermaye işletme birimlerinin birbirlerinden aldıkları bedelsiz mal ve hizmetlerin hatalı muhasebeleştirilmesi	1				1
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1	3
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1		1
67	679 Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı	Ankara şehir hastanesine taşınan sağlık tesislerine ait taşınırların hurdaya ayrılmasında yaşanan sorunlar		1			1
62	623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı	Döner sermaye işletme birimlerinin birbirlerinden aldıkları bedelsiz mal ve hizmetlerin hatalı muhasebeleştirilmesi	1				1
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1	3
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1		1
68	689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	Döner sermaye işletme birimlerinin birbirlerinden aldıkları bedelsiz mal ve hizmetlerin hatalı muhasebeleştirilmesi	1				1
		Döner sermaye işletme birimleri arasındaki mal teslimlerinin eksik muhasebeleştirilmesi		1	1	1	3
		Ankara şehir hastanesine taşınan sağlık tesislerine ait taşınırların hurdaya ayrılmasında yaşanan sorunlar		1			1
		Döner sermaye işletmelerinin mali tabloları konsolide edilirken gerekli eliminasyonların yapılmaması			1		1
<b>TOPLAM</b>		<b>3</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>3</b>	<b>0</b>	<b>17</b>

Tablo 6'da gelir ve gider hesaplarına ait bulgular ve hatalar gösterilmiştir. Gelir ve gider grubuna ait toplam hata sayısı 17 adettir ve en çok hata sayısı 6 adet ile 2020 yılında gerçekleşmiştir. 2022 yılında ise herhangi bir hata tespit edilmemiştir. Gelir ve gider kodlarına ait hatalarda sağlık tesislerinin birbirleri arasında yapmış oldukları (bedelli/bedelsiz) mal ve hizmet alımı/satımı ile borç/alacak, amortisman ve hurdaya ayırma işlemlerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Sağlık tesislerinin birbirleri ile olan ticari faaliyetlerinde yapılan hatalar borç ve alacak bakiyelerinde tutarsızlığa neden olmaktadır.

**Tablo 7. Nazım Hesaplara Ait Muhasebe Kayıt Hataları**

Hesap Kodu	Bulgular	Yıllar
------------	----------	--------

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Sayıştay Denetim Raporlarının Muhasebesel İncelenmesi  
Ali Özgür GÜLEY, Enver BOZDEMİR

		2018	2019	2020	2021	2022	Toplam
90	901 Alınan Teminatlar Hesabı	1				1	2
	902 Alınan Teminatlar Alacaklı Hesabı	1				1	2
<b>TOPLAM</b>		<b>2</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>4</b>

Tablo 7’de ise nazım hesaplara ait bulgular ve hatalar gösterilmektedir. Süresi dolan ve iade edilmeyen teminat mektuplarıyla ilgili hata 2018 ve 2022 yıllarında tespit edilmiştir. Diğer yıllarda hata mevcut değildir.

## 5. SONUÇ

Sağlık hizmetlerinin sunumunda tüm sektörlerde olduğu gibi kaynakların etkin ve verimli kullanılması zorunludur. 5018 Sayılı Kanun’un ilk maddesi de bunu doğrular nitelikte kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını ifade etmektedir. Kaynakların etkin ve verimli kullanılması da denetimlerle sağlanmaktadır. Sayıştay denetimi kamu idarelerinin mali ve idari işlemlerini inceleyerek her yıl kamuoyu ile paylaşmaktadır.

Çalışmada Sağlık Bakanlığına ait Döner Sermaye işletmelerinin 2018-2022 yıllarına ait denetim raporlarında yer alan bulgular ve muhasebe kayıt hataları incelenmiştir. Çalışma döneminde hem bulgu sayısında hem de hata sayısında dalgalanmalar mevcuttur. Muhasebeyle ilgili bulgu sayısı tüm yıllarda toplamda 62 iken, hata sayısı 118’dir. Bazı bulguların birden fazla hesap kodunu ilgilendirdiği için hata sayısı bulgu sayısının yaklaşık iki katıdır. Örneğin sağlık tesislerinin birbirlerinden yapmış oldukları mal ve hizmet alımı/satımı 136 Diğer Çeşitli Alacaklar, 336 Diğer Çeşitli Borçlar, 602 Diğer Gelirler, 623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı ve 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı olmak üzere 5 hesap kodunu ilgilendirmektedir.

Denetim raporlarında en çok bulgu ve hata sağlık tesislerinin birbirleri ile yapmış oldukları mal ve hizmet alım/satım ile borç/alacak işlemlerinden kaynaklanmaktadır. Bu durum ilgili hesapların borç ve alacak bakiyelerinde tutarsızlıklara da neden olmaktadır. Sağlık Bakanlığı 2018/1 sayılı genelge ile sağlık tesisleri arasında mal ve hizmet alım/satım işlemlerini ve muhasebe kayıt örneklerini düzenlemiştir. Sağlık tesisleri ihtiyaç belirlendikten sonra ilk olarak il içerisinde, sonrasında ise Türkiye genelinde ihtiyaç fazlası sorgulaması yapılmaktadır (Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2018/1 Sayılı Genelge). Kullanılmayan sarf malzemeleri ve demirbaşlar ihtiyacı olan sağlık tesislerine bedelli veya bedelsiz olarak devredilmektedir. Bu tedarik yöntemiyle sağlık tesislerinde önemli miktarda malzeme devri olmaktadır. Yapılan işlemlerin fazlalığı kayıt hatalarına ve hesap bakiyelerinde tutarsızlıklara neden olmaktadır. TDMS’de yapılacak modüller ile bu hata oranını azaltılabilir. Yapılan işlemin örneğin mal alımı ise alım seçeneği seçilerek, sonrasında alımın il içi mi il dışı mı olduğu seçilir. Sistem tarafından oluşturulan ve sadece çalışacak kodlarla muhasebe işlem fişi hazır hale getirilmesiyle hatalı kod kullanımının önüne geçilecektir. Dolayısıyla hata sayısının azalacağı düşünülmektedir. Sağlık tesisleri arası borç/alacak işleminde de benzer modül oluşturularak borç/alacak bakiyelerindeki tutarsızlıklar en aza indirilebilir. Bahsi geçen düzenleme önerisiyle 32 adet muhasebe hatası ortadan kaldırılabilir.

Denetim raporlarında giderilemeyen ve her yıl tekrar eden ve hataya neden olan bulgular bulunmaktadır. Bunlardan ilki 5 adetle “*Turistlere verilen sağlık hizmetlerinden doğan alacakların takip ve tahsil işlemlerinin gerçekleştirilememesi*” bulgusudur. Ülkemizde bulunan yabancı uyruklu kişiler acil servislerden ve 112 acil ambulans hizmetinden faydalanmaktadır. Sağlık tesisinde tedavileri yapılırken üzerlerinde kimlik ya da herhangi bir ödeme aracı bulunmadığı durumlarda kişiler hastaneden ayrılmaktadır. İkamet adresi tespit edilememesi nedeniyle de yapılan işlemler fatura ve tahsil edilememektedir. Sonrasında yabancı uyruklu kişiler ülkeyi terk etmektedir. Bu durum sağlık tesislerinin sunduğu hizmetlerin fatura edilmesini ve tahsilatını zorlaştırmaktadır. Özellikle de sağlık ve sosyal güvenlik amacıyla ikili antlaşmaların yapılmadığı ülke vatandaşlarının almış oldukları hizmetlerin tahsilatı imkansız hale gelmektedir. Avrupa Birliği ülkeleri gibi birçok ülke kendilerine gelen yabancı uyruklulardan sosyal güvencesi olsa dahi sağlık sigortası yaptırımalarını zorunlu tutmaktadır. Türkiye’nin de benzer uygulama ile ülke girişinde sağlık sigortasını zorunlu hale getirmesi ve ülke çıkışlarında borç sorgulaması yapılması sunulan sağlık hizmetlerinin tahsilatını kolaylaştıracaktır. Ayrıca yabancı ülke vatandaşlarının tabi olduğu ülke konsolosluklarından faturaların tahsilatıyla ilgili girişimde bulunulabilir. Ülke bazında ikili sağlık ve sosyal güvenlik antlaşmasının olmadığı ülkelerle antlaşma yapılması önerilmektedir.

Çalışma döneminde bütün yıllarda devam eden ve hataya neden olan diğer bir bulgu ise 5 adetle “*İl sağlık müdürlüklerince gerçekleştirilen su analizlerine ilişkin alacakların tahsil ve mahsuplaşma işlemlerinin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan*

*sorunlar*” bulgusudur. Belediyeler ve il özel idareleri tarafından yaptırılan su analizi giderleri bu analizleri yaptıran kurum tarafından karşılanmalı ya da belediyelerce tahakkuk ettirilecek su kullanım bedellerinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Bazı İl Sağlık Müdürlükleri hem çevre illere hem de mevcut olduğu illerdeki su analizlerini yapmaktadır. Gerek buldukları illere gerekse diğer illere verdikleri hizmetlerin fatura, tahakkuk ve mahsup edilmesinde sorunlar yaşanmaktadır. 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 30.09.2022 tarihine kadar Sağlık Bakanlığı’na yapılan her türlü su analiz işlemine ait alacakların terkin edileceği belirtilmiştir (7420 Sayılı Kanun, geçici Md. 3) Bu düzenleme ile alacaklar terkin edilmiştir. Bazı illerde ise 31.12.2022 tarihinde İl Sağlık Müdürlüklerinin alacakları tespit edilmiştir. Su analizlerinin fatura edilmesinde yaşanan sorunlar için ilgili kurumlarca faturalandırma algoritması oluşturulmasının, fatura tahakkukuyla alakalı hataları gidereceği düşünülmektedir. Ayrıca bu alacakların tahsilinde ve mahsubunda yaşanan sorunların giderilmesi amacıyla yeni bir yasal düzenleme ve mevzuat çalışması yapılması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bazı bulgular ve hatalar bir kez tespit edilmiştir. Sağlık Bakanlığı tarafından yapılan düzeltici işlemler bulguları ve hataları ortadan kaldırmıştır. Özellikle TDMS sistemine eklenen modüller ve raporlamalar sayesinde sistem daha iyi hale gelmektedir. Ayrıca düzeltici işlemler ve uygulamalar ile hatalar giderilmiş ve tekrar etmesi engellenmiştir. Bulgu ve hata sayısındaki değişim de bunu destekler niteliktedir.

Sağlık kurumlarının yöneticileri, tahakkuk, stok ve satın alma personelleri ile muhasebe hizmetleri biriminde çalışan personellere muhasebe ve mali mevzuat eğitimi verilmesinin hataları azaltacağı düşünülmektedir. Ayrıca ilgili birimlerde muhasebe ve mali mevzuat hakkında bilgi sahibi kişilerin çalışması ve çalışanların sürekli değiştirilmemesi sürekliliği ve kurum hafızasını güçlendirecektir. Bunun sonucunda hem kaynakların etkin ve verimli kullanımı hem de muhasebe hatalarının azalması sağlanacaktır.

## Kaynakça

- Atabay E, Kavak S, & Başar A. (2021). “Üniversitelerde Sayıştay Denetimi, Muhasebesel Bulgular ve Nedenlerine İlişkin Görüşler”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 17(200), 2031 – 2078.
- Atasever, M. (Ed.). (2016). “Döner Sermayeli Sağlık İşletmeleri: Tespitler ve Öneriler”, Sasam, Ankara.
- Atila, S. & Kıymık, H. (2023). “Sayıştay Denetim Raporları Bağlamında Yükseköğretim Kurumlarında Muhasebe Uygulamalarının Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uyum Düzeyinin Araştırılması”, *Sayıştay Dergisi*, 34(131), 637-667.
- Candan, E. (2009). “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Dönüşüm Bekleyen Bir Fonksiyon: Dış Denetim ve Sayıştay”, *Denetişim*, (2), 6-24.
- Çakalı, K. R., & Baloğlu, G. (2023). “Muhasebe Hataları: Sayıştay Denetim Raporları Üzerinden İl Belediyelerine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(69), 229-252.
- Demirbaş, M. (2022). “T.C. Sayıştay Denetim Bulguları Doğrultusunda Denetim (Düzenlilik) Raporlarının İçerik Açısından İncelenmesi: 2013-2018 Devlet Üniversiteleri”, *Yükseköğretim Dergisi*, 12(2), 257-269.
- Doğan, Z. (2005). “Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliğinin Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (28), 76-86.
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (2007). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 01.05.2007/26509.
- Ellwood, S. (2008). “Accounting for Public Hospitals: A Case Study of Modified GAAP”, *Abacus*, 44(4), 399-422.
- Genç, M., Yanık, A. & Özen, M. (2023).” Üniversitelerin Denetim Raporlarında Yer Alan Bulguların Analizi: Karadeniz Bölgesi Örneği”. *Üniversite Araştırmaları Dergisi*, 6(1), 23-36.
- Grossi, G., Kallio, K. M., Sargiacomo, M., & Skoog, M. (2020). “Accounting, Performance Management Systems and Accountability Changes in Knowledge-Intensive Public Organizations: A Literature Review and Research Agenda”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(1), 256-280.
- Güvenç Yıldırım, Z., & Kaya, H. P. (2023). “Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Ortaya Çıkan Muhasebe Hataları”, *Ahi Evran Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 72-88.
- Kartalcı, K. (2012). “Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 3(1), 106-129.

- Kenfack, M. K. (2020). "Administrative and Financial Management Audit in an International Hospital", *Open Journal of Business and Management*, 9(01), 136.
- Koku, S. (2022). "Hastane Döner Sermaye İşletmelerinde Muhasebe Ve Vergi Uygulamalarının İncelenmesi: Düzce Üniversitesi Hastanesi Örneği", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Düzce Üniversitesi.
- Köroğlu, B. (2011). "Döner Sermaye İşletmelerinde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi.
- Lawrence, S., Alam, M., Northcott, D., & Lowe, T. (1997). "Accounting Systems And Systems of Accountability in The New Zealand Health Sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5), 665-683.
- Oppong, C., Fofack, A.D., & Boakye-Yiadom, E. (2021), "Efficacy of public sector audits in the provision of quality healthcare in Ghana", *Journal of Economic and Administrative Sciences*, Vol. 39 No. 4, pp. 1108-1121.
- Sayım, F. (2011). Sağlık Bakanlığı Web Tabanlı Merkezi Kayıt Modüllerinin Hastanelerde Muhasebe Düzeni ve Sistemi Açılımlarından Değerlendirmesi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11 (21), 263-284.
- Yalçınkaya, G. (2018). "Kamu Mali Yönetimi Çerçevesinde Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Sorunları Ve Çözüm Önerileri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi.
- Yang, J., & Zeng, X. (2023). "Research on the Economic Responsibility Audit of Leading Cadres in Public Hospitals: Take Y Public Hospital as An Example", *Frontiers in Business, Economics and Management*, 11(2), 120-123.
- Yıldırım, M. (2020). "Sağlık Bakanlığına Bağlı Döner Sermaye İşletmelerinde Sayıştay Denetim Bulgularının Analizi ve Çözüm Önerileri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi.
- Yılmaz, E. (2011). "Döner Sermayeli İşletmelerde Özellikli Muhasebe Konuları ve Bazı Çözüm Önerileri", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7.13: 327-337.
- 209 Sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun (1961). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 09.01.1961/10702.
- 663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (2011). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 02.11.2011/28103.
- 694 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname (2017). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 25.08.2017/3016.
- 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (1927). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 26.5.1927/60.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.
- 6085 Sayıştay Kanunu (2010). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı: 19.12.2010/27790.
- 7420 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2022). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/>). Tarih/Sayı 09.11.2022/30008.

## İnternet Kaynakları

Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2018/01 Genelge-Kamu İdarelerine Bağlı Sağlık Kurum ve Kuruluşlarının Birbirlerinden Yapacakları Mal ve Hizmet Alımları.  
<https://khgmstokyonetimdb.saglik.gov.tr/TR-57357/201801-genelge---kamu-idarelerine-bagli-saglik-kurum-ve-kuruluslarinin-birbirlerinden-yapacaklari-mal-ve-hizmet-alimlari.html>, (Erişim tarihi: 28/03/2024).

Döner Sermayeli işletme Sayıları.

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/bunyesinde-doner-sermayeli-isletme-bulunan-idareler-ve-isletmeleri>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Döner Sermaye Tarihçe

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/doner-sermaye-hakkinda>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Döner Sermayeli İşletmelerin Gelir Gider Denge Durumu

<https://muhasebat.hmb.gov.tr/dmis-istatistikler>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Döner Sermayeli İşletmelerin Kurumlara Göre 2021 Yılı Mali Durumu  
<https://muhasebat.hmb.gov.tr/dmis-istatistikler>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 18.02.2019 tarih ve 933774465-869-465 sayılı genel yazısı.  
<https://sgb.saglik.gov.tr/TR-61037/doner-sermaye-muhasebe-birimleri-kurulmasina-iliskin-makam-onayi-yururluge-girmistir.html>. Erişim Tarihi: 26.03.2024.

Sağlık Bakanlığı (2024). “Mali Uygulamalar Rehberi”, Sağlık Bakanlığı, Ankara (2024). <https://sgb.saglik.gov.tr/TR-102240/saglik-bakanligi-mali-uygulamalar-rehberi-yayinlanmistir.html> Erişim Tarihi: 25.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2019), Sağlık Bakanlığı 2018 Yılı Sayıştay Denetim Raporu,  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=12&yil=2018>, Erişim Tarihi: 21.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2020), Sağlık Bakanlığı 2019 Yılı Sayıştay Denetim Raporu.  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=12>, Erişim Tarihi: 21.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2021), Sağlık Bakanlığı 2020 Yılı Sayıştay Denetim Raporu. Erişim Tarihi:  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=9>, Erişim Tarihi: 21.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2022), Sağlık Bakanlığı 2021 Yılı Sayıştay Denetim Raporu,  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=6>, Erişim Tarihi 21.03.2024.

Sayıştay Başkanlığı (2023), Sağlık Bakanlığı 2022 Yılı Sayıştay Denetim Raporu:  
<https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/6-genel-butce-kapsamindaki-kamu-idareleri?page=2>, Erişim Tarihi 21.03.2024.