

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI TİCARET ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI TİCARET YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**HASTANE İŞLETMELERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM
ve BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

TUĞBA SEMERCİ

İstanbul, 2010

**T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
ULUSLARARASI TİCARET ANABİLİM DALI
ULUSLARARASI TİCARET YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**HASTANE İŞLETMELERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM
ve BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

**TUĞBA SEMERCİ
0850Y74103**

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER

İstanbul, 2010

Hazırlamış olduğum tez özgün bir çalışma olup YÖK ve İTİCÜ Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyla uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdiğimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığını beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesinin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ONAY SAYFASI

Yüksek Lisans Öğrencisi Tuğba Semerci ’nin “Bağımsız Denetim ve Hastane İşletmelerinde Bir Uygulama” konulu tez çalışması jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunmuştur.

İmza

Tez Danışman : Yrd. Doç. Dr. Masum Türker

Jüri Üyesi : Doç.Dr.Engin Yarbaşı

Jüri Üyesi : Doç.Dr.Esin Okay

ONAYLI

Yukarıdaki jüri kararı Enstitü Yönetim Kurulunun / / tarih ve kararı ile onaylanmıştır.

Prof.Dr.Ahmet Hayri Durmuş
Müdür T.

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Tuğba SEMERCİ

Anabilim Dalı : İşletme

Programı : Muhasebe ve Denetim

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER

Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Haziran 2010

Anahtar Kelimeler : Bağımsız Denetim, Hastane İşletmeleri

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİMİN HASTANE İŞLETMELERİ ÜZERİNDEKİ UYGULAMASI

Bu çalışmada, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamak olan bağımsız denetimin, hastane işletmeleri için olan önemi üzerinde durulmuş, ve bunun yanı sıra hastane işletmelerinde bağımsız denetim sisteminin ne şekilde yapılacağı, geliştirileceği anlatılmış, ve güvenilir bir biçimde işleyen bağımsız denetimin, hangi kriterler baz alınarak yapılması gerektiği hususunda önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Tuğba SEMERCİ
Field : Business Administration
Programme : Accounting and Audit
Supervisor : Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER
Degree Awarded and Date : Master – June 2010
Key Words : Independent Audit, Hospitals

ABSTRACT

THE DEMONSTRATION/APPLICATION OF INDEPENDENT AUDIT ON HOSPITAL ENTREPRISES

In this study, it is emphasize to give the importance of independent audit which provides to determine the advice of an independent auditor, whether the financial statements are in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) and whether the financial statements show the financial position and operating results accurately and truly in hospital enterprises. Furthermore, it is tried to advance a proposal for hospital enterprises how to design and develop an independent audit which works dependable and also it is tried to make a suggestion how a dependable audit is put into practice within the context of criterias.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

Özet	iii
Tablo Listesi	viii
Sekil Listesi	ix
Kısaltmalar	xi
GİRİŞ	1

1. DENETİM KAVRAMININ TANIMI VE BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ

1.1. Genel Açıklamalar	5
1.2. Denetimin İşlevi ve Önemi.....	6
1.3. Bağımsız Denetimin Ortaya Çıkış Süreci.....	7
1.3.1. Kamuyu Aydınlatma İlkesi.....	8
1.4. Denetimin Tanımı.....	9
1.5. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	12
1.5.1. Finansal Tablolar Denetimi.....	12
1.5.2. Uygunluk Denetimi.....	13
1.5.3. Faaliyet Denetimi.....	13
1.6. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri.....	14
1.6.1. Bağımsız Denetçiler.....	14
1.6.1.1. Finansal Tabloların Denetiminde Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları.....	15
1.6.1.2. Finansal Tabloların Denetiminde Bağımsız Denetçinin İlişkide Bulunacağı Gruplar.....	16
1.6.2. İç Denetçiler.....	17
1.6.3. Kamu Denetçileri.....	17
1.7. Bağımsız Denetimin Yararları.....	19
1.7.1. Ekonomiye Sağladığı Fayda Açısından Bağımsız Denetim.....	20
1.7.2. İşletmelere Sağladığı Fayda Açısından Bağımsız Denetim.....	21
1.7.3. İşletmelerle İlgisi Bulunan Üçüncü Kişi ve Diğer İlgililer Açısından Bağımsız Denetim.....	22
1.8. Bağımsız Denetimin Amaçları ve Genel İlkeleri.....	23
1.9. Bağımsız Denetimin Muhasebeden Farkı.....	24
1.10. Bağımsız Denetimde Sınırlar.....	25
1.10.1. Bağımsız Denetimin Kapsamına İlişkin Sınır.....	26
1.10.2. Bağımsız Denetimde Değerlendirmeye İlişkin Sınır.....	26
1.10.3. Bağımsız Denetimde Karşılaştırılabilirlik Hususuna İlişkin Sınır.....	26

2. HASTANE İŞLETMELERİNİN YAPISI

2.1. Genel Olarak Hastane İşletmeleri.....	26
2.2. Hastane İşletmelerinin Tanımı.....	27
2.3. Hastanelerin Özellikleri.....	30
2.4. Hastane İşletmelerinin İşlevleri.....	34
2.5. Hastanelerin Sınıflandırılması.....	35
2.5.1. Mülkiyet Esasına Göre Hastaneler.....	36
2.5.2. Büyüklüklerine Göre Hastaneler.....	37
2.5.3. Hastaların Kalış Süresine Göre Hastaneler.....	39
2.5.4. Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler.....	40
2.5.5. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler.....	40
2.5.6. Dikey Entegrasyona Göre Hastaneler.....	41
2.5.7. Verdikleri Hizmet Türüne Göre Hastaneler.....	44
2.6. Ülkemizde Hastanelerin Organizasyon Yapısı.....	47
2.6.1. Üniversite Hastaneleri.....	47
2.6.2. Sağlık Bakanlığı Hastaneleri.....	49
2.6.3. Özel Hastaneler.....	50
2.7. Kamu ve Özel Hastanelerin Değerlendirilmesi.....	52
2.7.1. Kamu Hastaneleri.....	52
2.7.2. Özel Sağlık Hizmeti Sunucuları.....	54

3. HASTANE İŞLETMELERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI

3.1. Hastane İşletmelerinde Muhasebe Sistemi.....	57
3.2. Muhasebede Bilgi Akışı.....	58
3.3. Muhasebenin Faaliyetlere Etkisi.....	59
3.4. Hastane Muhasebesi.....	60
3.4.1. Hastane Finansal(Genel) Muhasebesi.....	61
3.4.2. Hastane Yönetim Muhasebesi.....	62
3.4.3. Hastane Maliyet Muhasebesi.....	64
3.5. Hastane Mali Tablolarının Analizi.....	68
3.6. Hastane İşletmelerinde Muhasebe Denetimi.....	70
3.7. Hastane İşletmelerinde Kullanılan Kilit Hesaplarda Bağımsız Denetim.....	71
3.7.1. Kasa Denetimi.....	72
3.7.2. Alacakların Denetimi.....	74
3.7.2.1. Alacaklarla İlgili Uygunluk Denetimi.....	75
3.7.2.2. Alacaklarla İlgili Maddi Doğruluk Denetimi.....	76
3.7.2.2.1. Alacakların Doğrulanması.....	76
3.7.2.2.2. Alacakların Değerlemesi.....	77
3.7.3. Stokların Denetimi.....	77
3.7.4. Sabit Kıymetlerin Denetimi.....	79
3.7.5. Ücretlerin Denetimi.....	80

4. ÖZEL BİR X HASTANESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMA ÖRNEĞİ

4.1. Çalışmanın Amacı.....	81
4.2. Çalışmanın Kapsamı.....	81
4.3. X Hastanesine Ait Genel Bilgiler.....	82
4.4. Hastanedeki Muhasebe İşlemleri.....	84
4.5. Nakit Bakiyelere Ait Denetim.....	86
4.5.1. Eldeki Nakdin Denetimi.....	87
4.5.2. Bankaya Yatırılmış Nakdin Denetimi.....	87
4.5.3. Finansal Tablolarda Sunuş.....	89
4.6. Alacak Hesapların Denetimi.....	89
4.6.1. Finansal Tablolarda Sunuş.....	91
4.7. Stokların Denetimi.....	91
4.7.1. Stok Sayımının Gözlemlenmesi.....	92
4.7.2. Stok Sayımının Gözlemlenmesinden Sonraki Denetim İşlemleri.....	92
4.7.3. Finansal Tablolarda Sunuş.....	93
4.8. Maddi Sabit Kıymetlerin Denetimi.....	93
4.8.1. Finansal Tablolarda Sunuş.....	94
4.9. Ücretlerin Denetimi.....	94
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	96
EKLER.....	100
KAYNAKÇA.....	114

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1 : Bağımsız Dış Denetim Süreci.....	11
Tablo 2 : Türkiye’deki Hastanelerin Mülkiyet Durumunu Göre Dağılımı.....	37
Tablo 3 : Türkiye’deki Hastanelerin Yatak Sayısına Göre Dağılımı.....	39
Tablo 4 : Türkiye’deki Hastanelerin Hizmet Türüne Göre Dağılımı.....	44

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No.
Şekil 1 : Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler.....	14
Şekil 2 : Bağımsız, İç ve Kamu Denetimleri Karşılaştırması.....	17
Şekil 3 : Açık Bir Sistem Olarak Hastane.....	28
Şekil 4 : Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İşletme	42
Yönetmeliğine Göre Hastane Grupları	
Şekil 5 : Üniversite Hastanesi Organizasyon Şeması Örneği.....	48
Şekil 6 : Özel Hastane Organizasyon Şeması Örneği.....	51
Şekil 7 : İşletmelerde Bilgi Akışı.....	59

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
A.Ş.	Anonim Şirket
DSÖ	Devlet Sağlık Örgütü
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKGMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GSMH	Gayrı Safi Milli Hasıla
MSB	Milli Savunma Bakanlığı
No.	Numara
S.	Sayı
s.	Sayfa
SB	Sağlık Bakanlığı
SGK	Sosyal Sigortalar Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TÜRMÖB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vd.	Ve Diğerleri

GİRİŞ

0.1. ÇALIŞMANIN AMACI

Denetim, bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim teknikleri uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır.

Bu çalışmadaki amaç; bağımsız denetimi tüm ana hatlarıyla inceleyip; hastane işletmelerinin genel yapısını tanıttıktan sonra, edinilen bilgilerden yola çıkarak bağımsız denetimi etkin hale getirip; sağlık işletmelerinde bağımsız denetimin artırılabilceğini vurgulamaktır.

0.2. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ

Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki hızla artan gelişmelere bağlı olarak, işletmelerin karar almaları ve alınan bu kararların güvenilir olup olmaması ciddi bir sıkıntı yaratmaktadır. Karar alıcılar, işletme başarılarını ölçümlemek ve finansal nitelikli bilgiler ile ilgili olarak bağımsız bir güvence ararlar. İşte bu noktada Bağımsız Denetimin önemi ortaya çıkar. Bağımsız Denetiminin önemini arttıran başlıca neden güvenilir bilgi sağlama işlevi olmakla birlikte işletmelerin gelecekte alacakları kararlarda yol gösterici nitelikte olmasıdır. Gelişmiş ülkelerde çok uzun yıllardan beri süregelen Bağımsız Denetim işlevi Türkiye’de çok kısa bir geçmişe sahip olmakla birlikte, düzenlemelerin eksik noktaların yetersizliğini ortadan kaldırmaya yardımcı olacak şekilde örgütlerce yapılması hem meslek hem de ülke yararına olacaktır.

Dünyanın en önemli alanlarından biri olan sağlık işletmeleri, varlıklarını doğru ve dürüst biçimde sürdürebilmeleri için maksimum kalitede hizmet vermeleri gerekmektedir. Tüm bunların sağlanması için yönetimdeki karar alıcılara, finansal bilgilerin doğruluğu hakkında bağımsız bir güvence vermek ve ışık tutmak gerekir. Bu noktada; bağımsız denetim sistemi dünyanın en zor yönetim alanlarından biri olan hastane işletmelerinde de çok büyük önem arz etmektedir.

0.3. ÇALIŞMA KONUSUNUN KAPSAMI ve SINIRLANDIRILMASI

Bağımsız denetimin hastane işletmelerinde uygulanması 4 ana bölümde incelenecektir.

Birinci bölümde; bağımsız denetime genel bir bakış atılacaktır. Bu kavramın tanımı, ortaya çıkış süreci, işlevi ve önemi anlatılacaktır. Bunun yanı sıra; amaçlarına göre ve denetçi statüsüne göre denetim türleri değinilip; bağımsız denetimin yararları, amaçları ve ilkeleri açıklanacaktır. Her ne kadar bağımsız denetim ve muhasebe kavramı iç içe ve benzer gözüксе de iki kavram arasındaki farklar incelenecek ve bağımsız denetimin sınırları ele alınacaktır.

İkinci bölümde; hastane işletmesinin genel yapısı incelenecektir. Hastane işletmelerinin tanımı, özellikleri, işlevleri ve sınıflandırılması anlatılacaktır. Ülkemizdeki üniversite, sağlık bakanlığı ve özel hastanelerin organizasyon yapısı incelenecek; kamu ve özel hastaneler ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Üçüncü bölümde; hastane işletmelerinin denetimi esnasında bağımsız denetiminin önemi incelenecektir. Öncelikle hastane işletmelerinin muhasebe sistemleri ayrı ayrı açıklanacak, mali tablo analizleri yapılarak hastane işletmelerindeki muhasebe denetimi analiz edilecektir. Son olarak, hastane işletmelerindeki kilit hesaplarda bağımsız denetim adım adım açıklanacaktır.

Dördüncü bölümde; diğer bölümlerde teorik bilgi olarak anlatılan bağımsız denetimin, hastane işletmeleri üzerindeki etkilerini daha anlaşılır kılmak için pratikte yapılmış özel bir hastane uygulama örneğine yer verilecektir.

Sonuç bölümünde; çalışma özetlenip değerlendirilecek ve uygulamaya yönelik öneriler getirilecektir.

0.4. ÇALIŞMADA KULLANILAN YÖNTEM

Bu çalışmanın hazırlanmasında öncelikle yerli ve yabancı literatür incelemesi yapılmıştır. Bu konu ile ilgili yetkili kuruluşların düzenlemeleri ve raporları incelenmiştir. Makale ve kitap taraması yapılmış ve konu ile ilgili konferans, sempozyum ve toplantılarda sunulan bildirilerden yararlanılmıştır.

1. DENETİM KAVRAMININ TANIMI VE BAĞIMSIZ DENETİM'E GENEL BAKIŞ

1.1.Genel Açıklamalar

Günümüzde ekonomik şartların hızla değişmesi ve gelişmesi ekonomik etkinlikleri daha da karmaşık bir hale getirmiştir. Bu karmaşık iktisadi etkinliklerin yerine getirilmesi de her geçen gün zorlaşmaktadır.¹ Zorlaşan ekonomik şartlarda iş çevrelerinin denetime duydukları gereksinim günden güne artmakta ve denetim hem toplumda hem de iş çevrelerinde gereken önemini ve yerini alan bir husus olarak belirginlik kazanmaktadır.²

Küreselleşme, sermaye piyasalarının gelişmesi, işletme sahipliği ve yöneticiliğinin birbirinden ayrılması, çokuluslu işletmelerin sayısının artması ve faaliyet alanlarının genişlemesi, muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşması, ilgi gruplarının sayısının ve bilgi gereksiniminin artması, çıkarların çatışması ile kamuyu aydınlatmanın öneminin artması muhasebe ve denetim mesleğini etkileyen gelişmeler olarak değerlendirilebilir³. Şeffaflık, sermaye piyasalarının gelişmesine yardımcı olan bir unsur olarak kabul edilmektedir. Bağımsız denetim, şeffaflığın sağlanmasına katkıda bulunan önemli bir araç olabilir. Bu süreçte bağımsız denetim mekanizması, kamuya finansal tablolar aracılığıyla açıklanan bilginin işletmenin durumunu dürüst bir biçimde yansıtmasına katkı sağlayabilir⁴.

Dünyada meydana gelen Enron, Worldcom gibi büyük şirketlerin adının karıştığı yolsuzluk olayları sonucu, gündem denetim merkezli kurumsal yönetim ilkeleri

¹Seval KARDEŞ,**Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**,Ankara:Sermaye Piyasası Kurulu,Yayın No:29,1996,s.5.

² Tamer AKSOY,**Tüm Yönleriyle Denetim, AB ile Müzakere ve Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma**,Cilt 1,Ankara:Yetkin Yayınları,2006,s.45.

³ Zafer SAYAR, “Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçilerden Beklentiler”, Ankara 2005, s.2-3.

⁴ Süleyman UYAR, “Uluslararası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda Bir Araştırma”,1 Kasım 2006,(Çevrimiçi) www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/2.doc,(Erişim Tarihi:13 Nisan 2010),s.1.

çerçevesinde belirlenmiştir. Denetim konusu, Türkiye’de de gerek Avrupa Birliğine giriş sürecinde olunması gerekse gelişen sermaye piyasalarındaki değişimlerin yakalanması açısından büyük öneme sahiptir. Denetim konusunda yasal düzenlemelerin gözden geçirilerek uyumlaştırılması ve bu çerçevede hızla yol alınması gerekliliği kaçınılmaz bir gerçektir.⁵

1.2.Denetimin İşlevi ve Önemi

Her toplumda ekonomik kararlar, kararın verildiği andaki mevcut bilgilere dayanmak zorundadır. Örneğin bir bankanın bir işletmeye kredi verme kararı, o işletme ile daha önce olan mali ilişkilerine, şirketin mali tablolarında görülen duruma ve diğer bilgilere dayalıdır. Kararların, kararı verenlerin amaçları ile tutarlı olabilmesi için, karar esnasında dayanan bilgi güvenilir olmalıdır. Aksi taktirde karar vericilerin kendileri ve toplum için zararlı olabilecek bir kaynak kullanımı söz konusudur.⁶

Yatırımcılar ve karar alıcılar finansal nitelikli bilgiler ve işletme başarısının ölçülmesi ile ilgili olarak bağımsız güvence ararlar. Güvence hizmetleri, karar alıcılar için bilginin kalitesini arttıran bağımsız profesyonel hizmetlerdir. Güvence sağlayıcısının bağımsız olması ve incelenen bilgi açısından tarafsız olması nedeniyle güvence hizmetleri değerli kabul edilir.⁷

Ayrıca; işletme büyüklüğünün artması, işletmelere olan devlet müdahalesinin çoğalması, işletme ile ilgili çıkar gruplarının kuvvetlenmesi ve çoğalması, iş yaşamındaki rekabet ortamının şiddetlenmesi, insan faktörünün önem kazanması gibi hususlarda bağımsız denetimin önemi ile paralellik arz eder.⁸

⁵ Seval KARDEŞ,Hülya GÖKTEPE”,Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”**Mali Çözüm Dergisi**,Mayıs-Haziran 2007,S.81,s.18-19.

⁶ Erol ÇELEN,”Bağımsız Denetimin Önemi,Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2001,S.55,s.46.

⁷ Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul:Arıkan Yayınları No 165,2008, s.4.

⁸ A.Ali AKTUĞLU, **Denetleme ve Revizyon**, İstanbul:Barış Yayınları, 1996,s.11-12

1.3.Bağımsız Denetimin Ortaya Çıkış Süreci

Mali tabloların güvenilir (doğru) olup olmadıklarını objektif olarak belirleyen ve bunu rapor eden faaliyet *Bağımsız Denetim* (independent audit) olarak adlandırılır. Ancak bu denetimin amacı, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumlarına ait hesapların vergi kanunları yönünden incelenmesi değildir. Bağımsız denetim şirketlerince yapılan denetimlerde, kamuya açıklanacak ya da SPK'na gönderilecek olan mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir. Diğer bir deyişle, söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeğe dürüstçe yansıtıp yansıtmadığı araştırılır. Bağımsız denetimin geçerli olması için, denetim ilke ve kurallarına uyulması zorunludur.⁹

Bağımsız denetim faaliyeti açısından önem taşıyan denetim çeşidi, muhasebe denetimidir. Bağımsız denetim, muhasebe denetiminin bir alt dalıdır. Bağımsız denetim ile işletmelere ait muhasebe bilgilerinin, önceden tespit edilmiş belirli ilke ve kurallara uygunluğu ve gerçeği yansıtıp yansıtmadıkları denetlenmektedir. Bu faaliyet sırasında uzman ve bağımsız kişilerce kanıtlar toplanmakta, değerlendirilmekte ve elde edilen sonuçlar bir rapor haline getirilmektedir.¹⁰

Çağdaş Yönetim anlayışına göre “İşletme Yönetimi”nde ve yönetim kararlarının oluşumunda, kaçınılmaz olarak muhasebe tarafından üretilmiş ve denetlenmiş “güvenilir yönetim bilgileri”ne gereksinim vardır. Bu nedenle; hemen hemen her işletme, işletmesini “Bağımsız Muhasebe Denetimi”ne tabi tutma gereğini bilinçli bir şekilde duymaktadır. Muhasebe bilgileri işletme çıkarlarını sembolize eden bir alandır. Güvenilir olmasına birçok yönden gereksinim vardır. Güven de, ancak denetimle sağlanır.¹¹

⁹ Murat ERDOĞAN, **Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği**, İstanbul: Doğuş Üniversitesi Dergisi, 2002, S.5, s.59.

¹⁰ Aytekin ÇELİK, **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005, s.25.

¹¹ Salih ÖZEL, Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi, **Maliye Postası**, Sayı:373, 15 Mart 1996, s.46.

Bağımsız denetim (independent Audit), ortaklıkların ve Sermaye Piyasası Kurumlarının kamuya açıklanacak veya SPK'unca istenecek mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uygunluğu ile bilgilerin doğruluğunun ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının, denetçiler tarafından denetim ilke ve kurallarına göre, defter, kayıt ve belgeler üzerinden incelenmesini ve tespit edilen sonuçların rapora bağlanmasıdır. Ancak, bağımsız denetimin sermaye piyasası kurumları işlem ve hesaplarının vergi kanunları yönünden incelendiği anlamında anlaşılmamalıdır. Bağımsız denetçinin sorumluluğu, mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmasıyla sınırlıdır. Bununla beraber, bağımsız denetçi, yönetimin yasal olmayan davranışlarını bulup çıkarmaktan da sorumlu değildir. Yasa dışı olayları saptamak hukukun işidir. Denetçinin bir hukuk uzmanı olarak hareket etmesi sınırlarının dışına çıkmasına neden olur.¹²

Bağımsız denetim bugün ulaştığı duruma çeşitli aşamalar sonucunda gelmiştir. Bağımsız denetim,ekonomik hayattaki çeşitli zorunluluklar sonucunda ortaya çıkmıştır. Özellikle kamuyu aydınlatma ilkesinin ortaya çıkışı ve bu ilke çerçevesinde muhasebe denetiminin gelişmesi, bağımsız denetimin ortaya çıkışında oldukça etkili olmuştur. Bağımsız denetim kavramının tam olarak anlaşılabilmesi, bağımsız denetimin hangi zorunluluklar sonucunda ortaya çıktığının bilinmesiyle mümkündür. Özellikle kamuyu aydınlatma ilkesi,bu açıdan son derece önemlidir.¹³

1.3.1.Kamuyu Aydınlatma İlkesi

Kamuyu aydınlatma ilkesi, sermaye piyasasının temel kavramlarında bir tanesidir.¹⁴ Kamuyu aydınlatma kavramı içerisine muhasebe denetimini de alan geniş bir kavramdır. Bu ilke, temellerini işletme ortaklarının hesap sorma hakkından almıştır.¹⁵

¹² ERDOĞAN, a.g.e.,s.60.

¹³ ÇELİK.a.g.e.,s.25.

¹⁴ Haluk KABAALIOĞLU, *Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi*, İstanbul , 1985, .s.17.

¹⁵ ÇELİK,a.g.e.,s.26.

Kamuyu aydınlatma ilkesi, yatırımcıların korunması amacıyla ortaya çıkmıştır. Ancak, kamuyu aydınlatma ilkesi ile yatırımcıların uğrayabileceği tüm zararlardan tamamen korunmaları amaçlanmamaktadır. Kamuyu aydınlatma ilkesi ile yatırımcıların karar almalarını etkileyebilecek her türlü bilginin yatırımcılara tam ve doğru olarak sağlanması amaçlanmaktadır.¹⁶

1.4.Denetimin Tanımı

Günümüzde işletmelerin doğru, güvenilir ve kaliteli bilgiler üretmeleri, bu bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetlenmesi bilgi kullanıcılarına sunulacak doğru ve tutarlı kararlar almalarına yardımcı olmak, ekonomik ve ticari piyasalar açısından istenilen bir durumdur. Bu bağlamda gerek sermaye piyasaları, gerekse yabancı ve yerli yatırımcı bir takım risklere ve belirsizliklere karşı korunmuş olacaktır ki, bu da bağımsız denetimin temel amaçlarından biridir.¹⁷

“Denetim,finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak amacıyla sistematik ve tarafsız olarak kanıt toplanması, toplanan kanıtların değerlendirilmesi, ulaşılan sonucun görüş olarak bilgi kullanıcılarına denetim raporuyla iletilmesi sürecidir.”¹⁸

Denetim Kavramları Komitesi muhasebe denetimini şu şekilde tanımlamaktadır.¹⁹

“Denetim,iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”

¹⁶ KABAALİOĞLU,a.g.e.s.232.

¹⁷ KARDEŞ,GÖKTEPE,a.g.m.,s.20.

¹⁸ Ferruh ÇÖMLEKÇİ,Muhasebe Denetimi,Eskişehir:Birlik Ofset,2003,s.10

¹⁹ GÜREDİN,a.g.e.,s.11

Denetimin bu tanımı içinde birçok kavram yer almaktadır.²⁰

-Denetimin konusu, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ve muhasebe süreci sağlar.

-Önceden saptanmış ölçütler, denetçinin bilgiyi değerleyeceği standartlardır. Kullanılan kriterler denetimin amacına göre farklıdır. Örneğin, denetimin amacı mali tabloların doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek ise karşılaştırma kriterleri genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.

-Kanıtlar tarafsızca toplanır ve değerlendirilir. Denetimin amaçlarına ulaşılması için, denetimde elde edilen her türlü bilgi ve veri kanıt olarak kullanılabilir. Toplanacak kanıtların türleri ve kanıtları değerlemek için kullanılacak kriterler denetimin amacına göre farklı olabilir. Denetçinin kanıt toplarken ve değerlendirirken tarafsız olması, bir önyargıya dayanmadan bağımsız ve uzman bir kişi olarak davranması demektir.

-Uygunluk derecesi, açıklanan bilgilerin, elde edilmesinde ve raporlanmasında önceden belirlenmiş kriterlere ne ölçüde uyduğunu ifade eder. Uygunluk derecesi tutar, miktar ve kalite yönlerinden ölçülebilir.

-Bilgi kullanıcıları(ilgi duyanlar), denetçinin görüşüne güvenen ve işletme yönetimi tarafından açıklanan bilgileri kararlarında kullanan karar alıcılardır. Bu gruba ortaklar, ortak olmak isteyenler, kredi verenler, yöneticiler, kamu kurumları ve diğer karar alıcılar girer.

-Denetim sonuçlarının raporlanması, denetçinin elde ettiği bulguların bilgi kullanıcılarına iletilmesini ifade eder. Raporun türü ve kapsamı denetimin niteliğine amacına ve sonucuna göre farklılık gösterir.

Bağımsız dış denetim süreci aşağıdaki tabloda şematize edilmektedir.²¹

²⁰ Celal KEPEKÇİ, **Bağımsız Denetim**, Ankara:Siyasal Kitabevi, 2000, s.1.

²¹ Tamer AKSOY, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Ankara:Yetkin Yayınları,2006,s.78.

Tablo 1:Bağımsız Dış Denetim Süreci

Denetimin Planlanması	Denetimin Yürütülmesi	Denetimin Tamamlanması
Hedefleri	Hedefleri	Hedefleri
Müşteri kabulüne ilişkin politikaların oluşturulması,müşteri firmanın yapısı,işi ve faaliyette bulunduğu sektörün incelenmesi,önceki denetçiyle görüşme,denetim anlaşmasının imzalanması	Tüm hesapların mutabakatına yönelik kontrol testleri ve maddilik testlerinin uygulanması,yeterli kanıtların toplanması	Gelir tablosunda yer alan hesaplara ilişkin kanıtların derlenmesi
Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması ve önemlilik derecesinin tespiti,denetim risk seviyesinin belirlenmesi,iç kontrol yapısının incelenmesi,denetim programının tanzimi,muhtemel hata ve düzensizliklerin(disorders) tesbiti		Sondaj usulüyle sonuçların kontrolü
Firma faaliyetlerinde ve mali tablolarındaki zayıflıkların saptanması		Analitik inceleme prosedürlerinin uygulanması,inceleme konusu edilen tüm mali tablo mutabaklarının detaylı yorumu ve denetim raporunun düzenlenmesi
Mali tablolardaki uygunluk derecesinin belirlenmesi		
Yapısal Niteliği	Yapısal Niteliği	Yapısal Niteliği
Trend Analizi	Mali tabloda yer alan kalemlerin trend,oran vb.analitik inceleme prosedürleri yoluyla analiz	Mali tablolarda yer alan tüm hesaplara trend analizinin uygulanması
Oran(rasyo) Analizi		Mali tablolarda yer alan tüm hesaplara oran(rasyo)analizinin uygulanması
Performans değerlendirme ve hesap ve sektör oranlarının analizi		
Kapsam	Kapsam	Kapsam
Açık ve net olarak planlamanın yapılması.	Analitik inceleme prosedürleri ve muhasebeye yönelik kontrol sonuçlarının belli ölçüde temini.	Denetim görmüş finansal tabloların uygunluğunun açık ve sınırsız olarak ,incelenmesine yönelik son gözden geçirme aşaması.

Kaynak: Tamer AKSOY,**Tüm Yönleriyle Denetim**,Ankara:Yetkin Yayınları,1. Cilt,2006,s.78-79.

1.5.Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Amaçlarına göre denetim faaliyetleri,daha ziyade,finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi şeklinde sınıflandırılmaktadır.²²

1.5.1.Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablo denetimi, işletmeler tarafından ilgililerine sunulan finansal tabloların, GKGMİ ‘ne veya finansal tabloların doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen kurallara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını içeren denetim faaliyetidir.²³

Finansal tablolar denetiminin içerdği genel özellikler aşağıda sıralanmıştır.²⁴

- Bu tür denetimin amacı işletmenin mali tablolarına güvenilirlik kazandırmaktır.
- Mali tabloları denetleyen denetçi, işletmeden veya herhangi bir gruptan ayrı olarak bağımsız bir kişiliğe sahiptir.
- Amaç mali tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılmasıdır.
- Denetçi tarafından mali tablo hakkında bir bütün olarak tek bir görüş oluşturulmaktadır. Tek tek varolan hatalar üzerinde durulmaktadır.
- Denetçi mali tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünü mantıklı bir temele oturtmaktadır. Bu, mali tablonun %100 güvenilir olduğu anlamına gelmemektedir.

²² W.Kell,W.C.Boynton,R.E.Ziegler,**Modern Auditing**,Fourth Edition,John Willey&Sons,1989,s.5.

²³ Masum TÜRKER,Recep PEKDEMİR,Yakup SELVİ,Fatih YILMAZ,”Sınırlı Uygunluk Denetimi(SUD) Sirküler Rapor”,**Türmob Yayınları**,Ocak 2003,S.2003-1,s.7.

²⁴ Nejat BOZKURT,**Muhasebe Denetimi**,İstanbul:Alfa Yayınları,2006,s.28.

1.5.2.Uygunluk Denetimi

İşletmelerde genellikle iç denetçiler tarafından yapılan uygunluk denetiminin amacı, denetlenen kuruluş/şirketin personeli tarafından yapılan işlemlerde bir üst makam(şirket yönetimi,devlet kurumları vb.)tarafından konulmuş olan belli kural, usul ve yöntemlere uyulup uyulmadığının saptanmasıdır.²⁵

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, fakat işletme içindeki yetkili kişilere raporlanır. Bu kişiler genellikle işletmedeki tepe yöneticilerdir. Bu denetim türünün sonuçları işletme içine raporlandığından ,uygunluk denetimleri büyük ölçüde işletme içindeki denetçiler tarafından yürütülür. Gereken hallerde ise bağımsız denetçiye başvurulur.²⁶

1.5.3.Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi ,bir kuruluş/şirketin amaçlarına ulaşp ulaşmadığını ve ekonomik ve verimli bir faaliyette bulunup bulunmadığını saptamak amacıyla kuruluş/şirket politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime önerilerde bulunma faaliyetidir.²⁷

Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşp ulaşmadığı ölçülür. Faaliyet denetiminde, finansal ve finansal olmayan bilgileri değerlemek amacıyla kriterleri belirleme son derece sübjektif bir konu olduğundan, faaliyet denetimi yönetim danışmanlığına benzer.²⁸

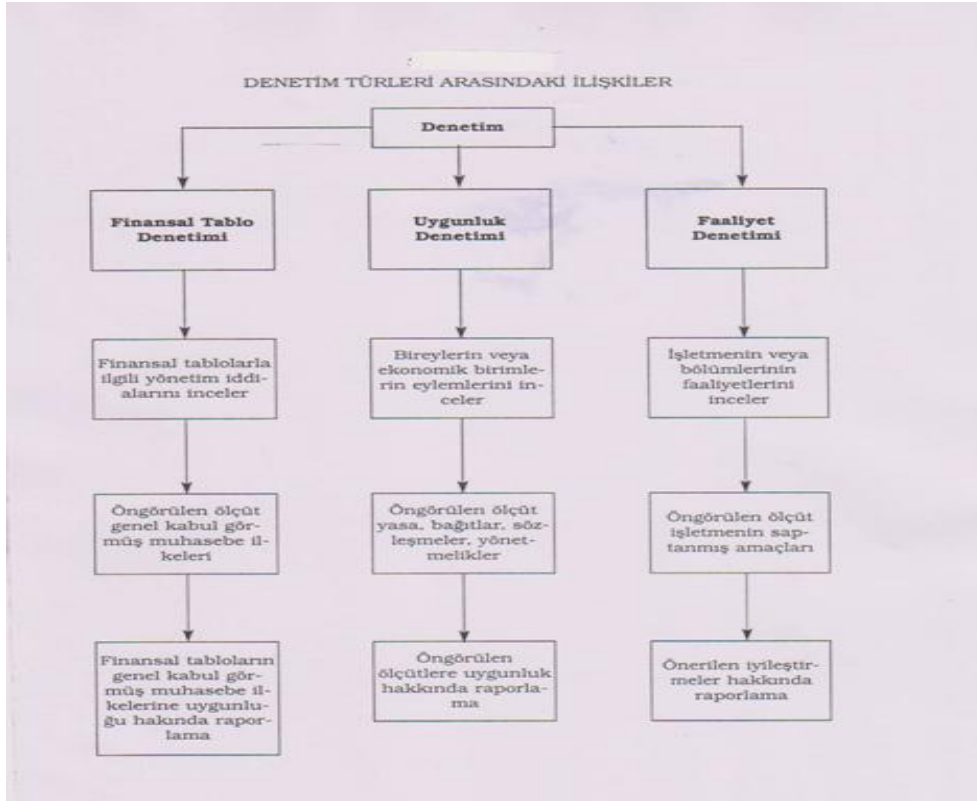
²⁵ Walter MEIGS, B.O.Ray WHITTINGTON,Robert F. MEIGS,Wai P. LAM,**Principles of Auditing**,3th Canadian Edition,Homewood,1987,s.10.

²⁶ GÜREDİN,**a.g.e.**,s.17.

²⁷ AKSOY,**a.g.e.**,s.65.

²⁸ KEPEKÇİ,**a.g.e.**,s.3.

Şekil 1:Denetim Türleri Arasındaki İlişkiler



Kaynak: Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Arıkan Basım Yayım, 2008, s.18.

1.6.Denetimin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçiler yaptıkları denetim çalışmalarının içeriğine ve konumlarına göre genelde üç gruba ayrılmaktadırlar. Bunlar,”Bağımsız Denetçiler”,”İç Denetçiler” ve “Kamu Denetçileri”dir.²⁹

1.6.1.Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız

²⁹ BOZKURT,a.g.e.,s.31.

denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve/veya bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yetenekteki kişilerdir.³⁰

Bağımsız denetimin amacı işletme dışında bulunan dış çıkar gruplarının işletme ile ilgili bilgi gereksinimlerinin karşılanmasını sağlamaktır.³¹

Bağımsız denetçiler de aynen avukatlar, doktorlar gibi serbest meslek faaliyetlerini sürdüren kişiler olup bir ücret karşılığında denetim hizmetlerini yürütürler. Denetçiler bu faaliyetlerini gösterirken bağımsız olarak çalışırlar.³²

1.6.1.1. Finansal Tabloların Denetiminde Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları

Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, finansal durumdaki değişimleri ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında, dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır.³³

Bağımsız dış denetimdeki sorumluluklara bakıldığında, bağımsız dış denetçiler, denetime tabi tuttukları mali tablolarda sunulan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığını tespit etmekle yükümlüdür.³⁴

Bağımsız dış denetçiler, mali tablolardaki bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu hakkında görüş bildirmesine yetecek miktar ve önemde yeterli kanıtları toplayıp incelemek durumundadır. Dış denetçinin mali tablolarının denetlediği işletmeye ait politikalar denetçinin sorumluluğu dışındadır.³⁵

1.6.1.2. Finansal Tabloların Denetiminde Bağımsız Denetçinin İlişkide Bulunacağı Gruplar

Denetçi muhasebe verilerinin kaynağından işletme dışındaki kullanıcılara aktarılmasında aracı bir rol oynamaktadır. Sorumluluğunu yerine getirebilmek için

³⁰ GÜREDİN, a.g.e., s.19.

³¹ TÜRKER, a.g.e., s.8.

³² AKSOY, a.g.e., s.72.

³³ GÜREDİN, a.g.e., s.21.

³⁴ AKSOY, a.g.e., s.80

³⁵ BOZKURT, a.g.e., s.32-33

denetçi hem bu bilgileri hazırlayandan ve hem de bu bilgileri kullananlardan bağımsız olmalıdır.³⁶

Üç grup ile ilişki içinde olacaktır:

1- Yönetim: Denetlenen firmada yönetimden kanıt toplanırken bilgi istenmektedir. Bu açıdan yönetici ile denetçi arasında karşılıklı saygı ve güvene dayalı bir işbirliği olmalıdır.

2- Ortaklar: Görevi emanet etmiş oldukları yöneticilerin sorumluluklarını ne derece yerine getirmiş olduklarını saptamak için denetlenmiş finansal tablolardan yararlanırlar. Bu açıdan denetçinin birinci derecede sorumluluğu ortaklara karşıdır.

3- Yönetim Kurulu: Kurul işletme faaliyetlerinin ortakların çıkarları doğrultusunda yürütülmesinden sorumludur. Yönetim kurulu üyeleri çoğunlukla şirket içinde çalışıyorsa ilişkiler aynen yönetimle olduğu gibidir. Eğer çoğunlukla dışarıdan kişilerden oluşuyor ise aracılığı bir birim sağlar. Buda çoğu zaman denetim komitesi olur.

1.6.2.İç Denetçiler

Kuruluşların kendi iç yapıları içinde kurdukları iç denetim bölümünde çalışan, kuruluş örgütü içerisinde bulunan ve ücretleri kuruluş tarafından ödenen denetçilerdir.³⁷

İç denetçilerin faaliyetlerini sürdürmede ve iç denetim raporunu düzenlemede tarafsız davranmaları esas ilkedir. İç denetim bölümünün tarafsızlığını sağlamak için, bunların raporlarını yönetim kuruluna vermeleri ve ilişkilerinde yönetim kuruluna karşı sorumlu olmaları yolunda uygulamalar yaygınlaşmaktadır.³⁸

Son yıllarda dış denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde,iç denetçilerin kuruluş/şirketteki iç kontrol sistemi ile ilgili hazırladığı raporların önemi gittikçe artmaktadır.³⁹

³⁶ GÜREDİN,a.g.e.,s.23.

³⁷ G.WINKLE,,J.COOK,**Auditing**,3.Edition,H.Mifflin Company,Boston.1994,s.6.

³⁸ Lawrence B. SAWYER,, **The Practise of Modern Internal Auditing**,The Institute of Internal Auditors,New York,1973,s.5-8.

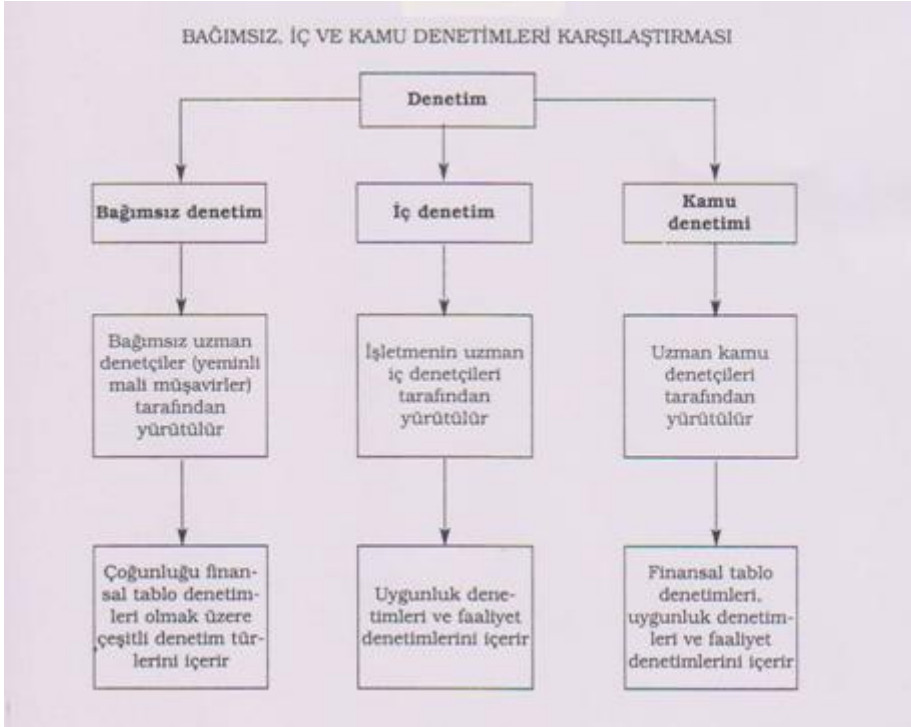
³⁹ AKSOY,a.g.e.,s.73.

1.6.3.Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararına denetim yapan kişilere, kamu denetçisi adı verilmektedir. Kamu denetçileri, oluşturulmuş olan yasa, yönetmelik ve genel politikalara göre denetim faaliyetinde bulunurlar.⁴⁰

Denetim görevleri yapan kamu denetim kurumları; Devlet Denetleme Kurulu, Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'dur. Ayrıca, kamu ve özel kesimdeki işletmeleri denetleyen veya bağlı olduğu kurum ve kuruluşun işlem ve hesaplarını denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim kurulları bulunmaktadır.⁴¹

Şekil 2:Bağımsız, İç ve Kamu Denetimleri Karşılaştırması



Kaynak: Ersin GÜREDİN, **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul:Arıkan Basım Yayın, 2008, s.20.

⁴⁰ BOZKURT, a.g.e., s.33.

⁴¹ KEPEKÇİ, a.g.e., s.4.

1.7.Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim, *Mesleki Esaslar (Genel Esaslar)*, *Çalışma Esasları* ve *Raporlama Esasları* olarak uluslararası normlara göre GKGDS'na uyularak yapılır. Muhasebe denetimi çalışmalarının esasını, denetlenen işletmenin mali tabloları hakkındaki bir görüş sahibi olmak teşkil etmektedir. Kayıtlara, dolayısı ile bunlara dayanılarak düzenlenen mali tablolara güven duyulmalıdır. İşletme ile ilgilenen gruplar, bu mali tablolara güvenerek, işletme hakkında karar alırlar ve aldıkları kararları uygularlar.⁴²

Bağımsız denetimin işletmeye sağladığı yararları genel olarak üç şekilde tasnif edilebilir Bunlar;⁴³

- 1-Üstlerin astlarının faaliyetlerini daha iyi değerlendirmek olanağı elde ettikleri gibi astların da üstlerin gelecekle ilgili planları ve bekleyişleri hakkında bilgi sahibi olmalarının sağlayan *haberleşme*;
- 2-Astların üstler tarafından, işletme içi ve işletmeler arası mukayeseler yardımıyla uyguladıkları *değerleme* ve
- 3-Astları işletmenin genel amacı ışığında, faaliyetlerini en verimli şekilde yürütmek üzere özendirilmesi olarak ifade ettiği *motivasyondur*.

Bağımsız denetim, sermaye piyasasında kamunun aydınlatılması, yatırımcının korunması, piyasada güven ve istikrarın sağlanması ve halkın iktisadi kalkınmaya katılımı konusunda çok önemli bir görevi yerine getirmektedir.Bu açıdan bağımsız denetim, Sermaye Piyasası Kurulu ile hedeflenen amaçlara ulaşılmasında çok önemli bir araçtır.⁴⁴

Bağımsız denetim toplumdaki çeşitli sosyal gruplara değişik yararlar sağlamakta,ekonomik yaşamı düzenlemektedir.Bağımsız denetimin uygulama hayatına sağladığı yararlar üç grupta incelenebilir:⁴⁵

⁴² Hasan TÜREDİ, **Denetim**, Trabzon:Celepler Matbaacılık, 2000, s.157.

⁴³ Kamuran PEKİNER, İşletme Denetimi, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, **Muhasebe Enstitüsü Yayınları**,Yayın No:55, İstanbul,1988, s.9.

⁴⁴ ÇELİK,a.g.e.,s.56.

⁴⁵ GÜREDİN,a.g.e.,s.25.

1.7.1.Ekonomiye Sağladığı Fayda Açısından Bağımsız Denetim

Kamunun aydınlatılması amacıyla işletmeler tarafından açıklanan mali tabloların,işletmenin gerçek durumunu doğru ve güvenilir biçimde yansıtır yansıtmadığının anlaşılması ancak bağımsız dış denetimle mümkün olur.⁴⁶

İşletmelerin dış denetimi, sermaye piyasasının sağlıklı ve güven içerisinde işlemesi ve gelişmesi için zorunludur. Sermaye piyasasının gelişmiş olduğu ülkelerde bağımsız dış denetim kurumları gelişmiştir. Hatta bağımsız dış denetim kurumları, gelişmiş olduğu için sermaye piyasası gelişmiştir denebilir.⁴⁷

Bir ekonomide tüm mal ve hizmet üreten birimleri kapsayacak şekilde belgeleme ve kayıt düzeninin kurulması ekonomik ilişkilerin sağlıklı işlemesi açısından büyük bir önem taşır. Belge ve kayıt düzeninin sağlıklı biçimde kurulmasında olumlu katkıları olacağı düşünülen bağımsız denetim uygulaması, bu yolla bu alandaki noksanlıkları minimum düzeye indirilebilecek bir faaliyet olarak değerlendirilebilir.⁴⁸

Ülkelerde bankaların gereksinim duyduğu en önemli konu kredi isteyen işletmeler tarafından bankalara verilen mali tablolardaki bilgilerin güvenilirliğinin sağlanmasıdır.⁴⁹

Bankalar, kredi talebinde bulunan işletmelerin mali tablolarının güvenilirliğini kontrol etmek amacıyla istihbarat örgütleri kurmuşlardır. Bu yöntem hem bankaya hem de kredi talebinde bulunan işletmelere ek yükler getirmekte ve aynı zamanda kredi sisteminin ağır işlemesine neden olmaktadır. Bu nedenle bağımsız denetim sağlıklı kredi düzeninin kurulması, işlemesi ve geliştirilmesi bakımından büyük yararlar sağlar.⁵⁰

⁴⁶ AKSOY,a.g.e.,s.83.

⁴⁷ İsmail TÜRK,"İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri",Açış Konuşması,Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları,Yayın No:3,Ankara.1985,s.11.

⁴⁸ AKSOY,a.g.e.,s.83.

⁴⁹ Mustafa AYSAN,Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulamalar,İ.Ü. İşletme Fakültesi,Yayın No:8,İstanbul,1971,s.21.

⁵⁰ AKSOY,a.g.e.,s.84.

1.7.2.İşletmelere Sağladığı Fayda Açısından Bağımsız Denetim

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ve ülkemizde birçok işletmenin muhasebe uygulamasının yetersiz oluşu,muhasebenin enflasyon baskısının yoğun olduğu dönemlerde sermayenin korunması işlevini yerine getirememektedir. Dış denetim, bir işletmenin muhasebe kayıtlarında ve mali tablolarında yapılan önemli hataları ortaya çıkarır.⁵¹ Böylece bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır.⁵²

Denetçi denetime başlamadan önce işletmenin muhasebe ve iç kontrol sistemlerini inceler. İncelemeler sırasında mevcut aksaklıkları, iç kontrolün yetersiz ya da hiç olmadığı alanları saptar. Bu bulguların ışığı altında neler yapılması gerektiği konusunda yönetime önerilerde bulunulur. Böylece dış denetim yönetiminin daha güçlü ve başarılı olmasını sağlar.⁵³

Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından ,bu bildirimlerin güvenilirliği arttırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur.⁵⁴

İşletmelerin el değiştirmesi, birleşme ve tasfiye durumlarında veya yönetimin değişmesi durumunda ilgili taraflarca işletmenin gerçek mali durumunu saptamak çok önemlidir. Bu saptamanın işletmeden bağımsız ve uzman bir denetçi tarafından yapılması, ilgili tarafların rasyonel karar almaları sağlayacaktır.⁵⁵

Aynı zamanda denetlenen finansal tablolar işletmenin kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar. Denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur. Son olarak, holding kuruluşlarında işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.⁵⁶

⁵¹ AKSOY,a.g.e.,s.84-85.

⁵² GÜREDİN,a.g.e.,s.25.

⁵³ Bülent ŞENVER,”Yönetim Gücüne Katkı:Bağımsız Harici Denetim”,**Karizma Dergisi**,Sayı:10,Şubat 1985,s.37.

⁵⁴ GÜREDİN,a.g.e.,s.25.

⁵⁵ AKSOY,a.g.e.,s.85.

⁵⁶ GÜREDİN,a.g.e.,s.25.

1.7.3.İşletmelerle ilgisi bulunan Üçüncü Kişi ve Diğer İlgililer Açısından Bağımsız Denetim

Bağımsız denetimin en önemli yararı, bilgi kullanıcıları olarak ifade ettiğimiz kişiler açısından işletmelerin ürettikleri muhasebe bilgilerinin doğru, tarafsız ve tutarlı olmasını sağlamasıdır. Bağımsız denetim, bu fonksiyonunu bağımsız denetim raporu ile yerine getirir. Bağımsız denetim raporunun muhatapları bilgi kullanıcıları olarak ifade ettiğimiz kişilerdir.⁵⁷

Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur. Finansal tablolar halihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar.⁵⁸

Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerin önemli sorunlarından birisi de işçi işveren ilişkileridir. İşveren, yüksek işçi ücretlerinin üretim maliyetlerini yükselttiğini ve bunun sonucu olarak yüksek fiyatlar nedeniyle ülke ekonomisinde istikrarın bozulduğunu ileri sürmektedirler. Diğer taraftan işçi kesimi ise bu görüşün tersine ücretlerin düşüklüğünü ifade etmektedirler. Taraflar arasında denetçi tarafından incelenmiş ve onaylanmış mali tablolar esas alınırsa böylelikle tarafların birbirlerini suçlama nedenleri ortadan kalkacağı gibi sorunlar daha kolay çözümlenebilecek ve ekonomide huzurlu bir çalışma ortamı sağlanabilecektir.⁵⁹

Günümüzde işletmelere ait mali bilgilerle ilgili taraflara bağımsız denetim ışık tutar. Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere,denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.⁶⁰

1.8.Bağımsız Denetimin Amaçları ve Genel İlkeleri

Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Bağımsız

⁵⁷ ÇELİK,a.g.e.,s.57.

⁵⁸ GÜREDİN,a.g.e.,s.25.

⁵⁹ AKSOY,a.g.e.,s.85.

⁶⁰ GÜREDİN,a.g.e.,s.25.

denetçinin görüşü ,finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş finansal tabloları bağımsız denetime tabi tutulan işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmez.⁶¹

Yukarıdaki açıklamalar yardımıyla dış denetim amaçları şu şekilde özetlenebilir:⁶²

-Dış denetim,dış denetimi yapılan kurum ve işletmelere alacak, verecekleri olan kişilerin hak ve yararlarının korunmasına yardımcı olur.

-Dış denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin hak ve yararlarını korumak ve gelişmesini sağlamak.

-İşletme sahiplerinin,ortak ya da hissedarların hak ve yararlarını korumak.

-Ülke ekonomisindeki sermaye piyasasının gelişmesini ve tasarruf sahipleri tarafından bu piyasaya arz edilen kaynakların,etkin ve rasyonel kullanımını sağlamak.

-Denetimi yapılan kurum ya da işletmelerin çalışan hak ve yararlarını korumak.

-Ulusal düzeyde tek düzen muhasebe uygulamalarını sağlamak ve uluslar arası muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmaya yardımcı olmak.

Bağımsız denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirmek için uygulanan bağımsız denetim yöntem ve teknikleri bağımsız denetimin kapsamını oluşturur.⁶³

Denetçi muhasebe mesleğinin zorunlu kıldığı etik kurallara uymakla yükümlüdür. Bununla ilgili kurallar şu şekilde sıralanmaktadır.⁶⁴

-Bağımsızlık

-Tarafsızlık

-Mesleki Özen ve Dikkat

-Gizlilik(Sır saklama)

⁶¹ Aslan COŞKUN, ”Uluslar arası Denetim Güvence Standartları ve TTK’ da Denetim”,2006,s.12.

⁶² AKSOY,a.g.e.,s.81.

⁶³ COŞKUN,a.g.e.,s.12.

⁶⁴ AKSOY,a.g.e.,s.90-91.

-Mesleki Davranış

-Teknik Standartlar

1.9.Bağımsız Denetimin Muhasebeden Farkı

Denetimlerin büyük bir kısmının muhasebe bilgileri ile ilgili olması ve birçok denetçinin muhasebe konusunda uzman olması yüzünden, mali tabloların kullanıcılarının bir kısmı ve kamuoyu muhasebe ve denetim kavramlarını birbirine karıştırmaktadır.Birçok ülkede bağımsız denetçilere “muhasebe uzmanı” veya benzer bir ünvanın verilmesi bu kavram karışıklığını arttırmaktadır.⁶⁵

Muhasebe, işletmelerin finansal durumu ile işletme faaliyet sonuçlarının incelenmesine ve yorumlanmasına olanak verecek biçimde işletme faaliyetlerine ilişkin kayıtların tutulması ile ilgilenmektedir.⁶⁶

Muhasebe bilgilerinin tanziminde uyulması gereken kriterler Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir. Bu ilkelere uyumlu muhasebe verileri objektif ve güvenilir niteliktedir. Ayrıca bu türdeki muhasebe bilgileri özellikle işletme dışındaki kullanıcılar açısından da önemlidir.⁶⁷

Denetimde muhasebe verileri denetimin konusunu oluşturur. Denetim, kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtip yansıtmadığını belirlemektir. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri,muhasebe bilgilerinin gerektiği kaydedilip kaydedilmediğini değerlemede kriter olduğundan, denetçi bu ilkeleri bilmek zorundadır. Denetçinin muhasebe konusunda bilgili olmasına ek olarak ,denetçi denetim kanıtlarını toplamada ve değerlemede de uzman olmalıdır. Bu uzmanlık denetçiye muhasebeciden ayırır. Denetim prosedürlerini ,örneklem büyüklüğünü, incelenecek kalemleri ve testlerin zamanını belirleme ve denetim sonuçlarını değerlendirme denetçinin başlıca sorunlarıdır.⁶⁸

⁶⁵ KEPEKÇİ,a.g.e.,s.8.

⁶⁶ Yüksel KOÇ YALKIN,Genel Muhasebe ve Uygulamalar,Ankara:Nobel Yayın Dağıtım,2008,s.1.

⁶⁷ Güliden TÜRKTAN,Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye’deki Durum,M.Ü Sosyal Bil.Ens.,Dok.Tezi,İstanbul,1989,s.8.

⁶⁸ KEPEKÇİ,a.g.e.,s.8.

1.10.Bağımsız Denetimde Sınırlar

Dış denetimin kapsamı,içeriği ve işletmelerin mali tabloları ile denetim raporlarının kullanıcıları arasında dış denetime düşen rol bazı durumlarda yanılgılara neden olabilmektedir.⁶⁹

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapılan mali tabloların denetimine, birçok sınırlayıcı etkenin önemli etkisi olmaktadır.⁷⁰

1.10.1.Bağımsız Denetimin Kapsamına İlişkin Sınır

Dış denetimin, işletmelerin tüm kayıt ve işlemlerinin yüzde yüzünün incelenmesini içerdiği ve tüm hesapları kapsadığı düşünülür. Oysa, dış denetim konuların denetlenen işletmedeki önem ağırlığına göre ve istatistiksel kuramlara uygun şekilde seçilen kayıt ve işlemlerin incelenmesi yoluyla yapılır. Dış denetimde işletmedeki tüm kayıt ve işlemler incelenemez. Ancak, inceleme tüme varan bir sonuca ulaşabilecek şekilde gerçekleştirilir.⁷¹

1.10.2.Bağımsız Denetimde Değerlendirmeye İlişkin Sınır

Dış denetim sayısal bilgilerin doğruluğunun incelenmesini kapsar. Dış denetimde, işletme yönetiminin aldığı kararların doğruluğu ve yönetim biçiminin değerlendirilmesi ve denetlenmesi söz konusu değildir. Dış denetim genelde, yönetim tarzı, alınan kararlar ve kararların doğruluğu,hatta mevzuatla bağdaşıp bağdaşmadığı konularını değil, muhasebe kayıt ve işlemlerinin muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygunluğu ve ilgili düzenlemeler çerçevesinde olup olmadığı ve mali tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtıp, yansıtmadığı konularında yapılan değerlendirmeleri kapsar.⁷²

1.10.3.Bağımsız Denetimde Karşılaştırılabilirlik Hususuna İlişkin Sınır

Genel kar rakamı ,işletmeler arasında karşılaştırmaya olanak tanıyan kavramlardan birisi olduğu halde,göz önüne alınması gerekli tek rakam olamaz. Mali tablolarla birlikte sosyal ve ekonomik içerik ve bağlantılar ile büyüklük gibi etmenler de

⁶⁹ AKSOY,a.g.e.,s.86.

⁷⁰ KEPEKÇİ,a.g.e.,s.13.

⁷¹ TÜRKTAN,a.g.e.,s.15.

⁷² AKSOY,a.g.e.,s.86.

ele alınarak işletmenin durumu değerlendirilmelidir. Dış denetimde amaç, tüm mali tabloları tek bir rakama indirgemek değil, aynı muhasebe ilke ve kurallarının uygulanmasını ve uygulamaların doğruluğunu saptayarak işletmeler arasında karşılaştırılabilirlikte ve uygunluk sağlamaktır.⁷³

⁷³ AKSOY,a.g.e.,s.87.

2.HASTANE İŞLETMELERİNİN YAPISI

2.1.Genel Olarak Hastane İşletmeleri

Hastane işletmelerinden önce bütünlük açısından işletmenin tanımını hatırlamak gerekirse, işletmeler “Belirli bir sistematik içinde şekillenmiş bir faaliyeti gerçekleştirmek, meydana getirmek için teşekkül etmiş faktörler bütünüdür.” denilebilir. Literatürde çeşitli açılardan yapılmış birçok farklı tanım söz konusudur. Ancak özet olarak işletmeler; “Kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini uyumlu bir biçimde bir araya getirerek, ekonomik mal ve hizmet üretmek ve / veya pazarlamak için faaliyette bulunan kuruluştur.”⁷⁴

Bir işletme çeşidi olan ve hizmet üreten hastanelerinde çok çeşitli şekillerde tanımlamak mümkündür. Yukarıda geçen işletme tanımını hastane işletmelerine uyarlayarak; kişilerin sağlık ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, sağlık hizmetinin üretimi için gerekli tüm faktörleri bir araya toplayarak, ekonomik değere sahip hizmet üreten kuruluş hastane işletmesidir, dersek yanlış bir tanım olmayacaktır.⁷⁵

Sağlık hizmetleri, diğer endüstri ve hizmet işletmelerinin sunduğu hizmetlerden farklıdır ve onlardan ayrılan özellikleri bulunmaktadır. Sağlık Hizmetlerinin kendine has özellikleri, sağlık kurumları yönetimi ve işletmeciliğin ortaya çıkışını hazırlayan faktörlerdir.⁷⁶

⁷⁴ Halil CAN,Doğan TUNCER,Ayhan Doğan YAŞAR,**Genel İşletmecilik Bilgileri**,Ankara:Siyasal Kitabevi,1994,s.8.

⁷⁵ Veysel Murat YİĞİTTOP,”**Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları ve İç Kontrol Sistemi**”(Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Hastane İşletmeciliği Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi)Ankara,2008,s.4.

⁷⁶ Şahin KAVUNCUBAŞI,**Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi**,Ankara:Siyasal Kitabevi,2000,s.50.

2.2.Hastane İşletmelerinin Tanımı

Sağlık sisteminin bir alt sistemini oluşturan hastaneler, topluma sağlık hizmetlerinin sunulmasında en önemli rolü oynadıklarından, sağlık sisteminin “temel taşı” yada “denge noktası” olarak nitelendirilmektedirler.⁷⁷

Her toplumun ve ülkenin sağlık sorunlarının, önceliklerinin, imkanlarının, kaynaklarının farklı olması nedeniyle sağlık hizmetlerinin sunumu, finansmanı, örgütlenmesi ve denetimi konusunda çok çeşitli uygulamalara rastlanmaktadır. Bu uygulamalar üzerinde yaptırım gücü bulunmamakla birlikte etkinliği en fazla olan uluslararası kuruluş Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ)’dür. Birleşmiş Milletler teşkilatının bir kuruluşu olan DSÖ’ye tüm ülkeler gibi bizim ülkemiz de üyedir. DSÖ, tüm ülkeleri ilgilendiren sağlık konularında çalışmalar yapmakta ve genel olarak neler yapılması gerektiğini zaman zaman duyurmaktadır.⁷⁸ Sağlık hizmetleri konusunda yapmış olduğu bu çalışmalar doğrultusunda Dünya Sağlık Örgütüncü yapılmış olan hastane tanımı; “Hasta ve yaralıların teşhis, tedavi ve tıbbi bakımları ile doğumların sürekli yapıldığı ve bireye yönelik koruyucu hekimlikle sağlık, eğitim hizmetlerinin gerçekleştirildiği yataklı bir sağlık kurumudur.”⁷⁹

Tedavi hizmetlerinin en büyük üreticisi durumunda olan hastaneler, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde, ”Hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin ayaktan veya yatarak izleme(müşehade), muayene, tanı(teşhis), tedavi ve rehabilite edildikleri aynı zamanda doğum yapılan kurumlar” olarak tanımlanmaktadır.⁸⁰

⁷⁷ Oktay ALPUGAN, Vasfi HAFTACI, “Muhasebe Sistemi Genel Tebliğine Göre Hastane İşlemlerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi”, **Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar**, Hikmet Seçim, Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayını No:845, 1995, s. 272.

⁷⁸ Osman HAYRAN, “Sağlık Hizmetleri”, **Hastane Yöneticiliği**, İstanbul:Nobel Tıp Kitabevleri, 1997, s.20.

⁷⁹ Saime KERTİŞ, ”**Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel bir X Hastanesinde Uygulanması**”(İstanbul Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisan Tezi)İstanbul,2005,s.5.

⁸⁰ Kavuncubaşı, **a.g.e.**, s.76.

Hastanelerin yukarıdaki tanımları işlevsel tanımlardır. Yani yalnızca hastanelerin tanı, tedavi ve hasta bakımına yönelik işlevlerini dikkate almaktadır. Halbuki hastaneleri, sistem yaklaşımı içerisinde de ele alıp tanımlamak mümkündür. Buna göre hastaneler dinamik, değişken bir çevre içinde aldıkları girdileri dönüştürme süreçlerinden geçirerek çıktılarının önemli bir kısmını yine aynı çevreye veren, geri bildirim mekanizmasına sahip sistemlerdir. Hastanelerin girdileri insan gücü, hasta, malzeme, teknoloji, bilgi ve sermayedir. Çıktıları ise hasta ve yaralıların tedavisi, personelin hizmet içi eğitimi, öğrencilerin klinik eğitimi, araştırma geliştirme faaliyetleri ile toplumun sağlık düzeyinin yükseltilmesine katkıda bulunmaktır. Dönüştürme süreçleri ise planlama, örgütlenme, yürütme, kontrol ve yeniden düzenleme faaliyetlerini içermektedir.⁸¹ O halde, hastane yönetimi açısından bakıldığında zaman zaman hastaneler sadece tıbbi hizmetleri sunan fiziki mekanlar değil, refah düzeyi, tüketim alışkanlıkları, bireylerin eğitim durumu, aile yapısı, kültürel düzey, sağlık sisteminin yapısı, sosyal güvenlik, siyasal sistem, sağlık politikaları gibi birçok bireysel, çevresel ve üst sisteme ait faktörlerin etkisine açık bir sistemdir.⁸²

Şekil 3: Açık Bir Sistem Olarak Hastane



Kaynak: Sevgi KURTULMUŞ, **Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi**, İstanbul:Değişim Dinamik Yayınları, 1998, s.234.

⁸¹ Hikmet SEÇİM, **Hastane Yönetimi ve Organizasyonu ,Türkiye’de Hastanelerin Organizasyonu için Bir Model Önerisi**, İstanbul:İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, 1991, s.6.

⁸² Sevgi KURTULMUŞ, **”Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi”**, İstanbul:Değişim Dinamik Yayınları, Temmuz 1998, s.233.

Şekil 3’den anlaşılacağı gibi hastaneler çok geniş bir dış çevre ve diğer sistemlerle etkileşim halindedir. Bu etkileşim ve ilişkilerin en önemlileri ana başlıklar halinde şu şekilde sıralanabilir:⁸³

- **Hasta-Hastane İlişkileri:** Ana hedefi hastaların ihtiyaçlarına cevap vermek olan hastaneler hasta ve yakın çevresinin tutum ve davranışları, sağlık alışkanlıkları, toplumun değer yargıları, hastanın bilinç ve eğitim düzeyi, sosyal güvenlik sistemi ve bireylerin harcama güçlerinin etkisi altındadırlar.⁸⁴
- **Dış Çevre:** Hastane hizmetlerine olan talep büyük ölçüde hasta davranışları ile ilgili olmakla birlikte, dış çevredeki sistemle de etkileşim halindedir. Hastanenin hizmet verdiği toplumdaki sistemler hem hasta davranışını, hem de direkt olarak hastane sistemini etkilemektedir. Bu bağlamda, eğitim ve istihdam politikaları sağlık insangücü arzını etkilerken, sağlık politikası, sağlıkla ilgili hukuki düzenlemeler, sosyal güvenlik sistemi,sağlık hizmetlerine olan talebi ve hastane hizmetlerini birçok açıdan etkilemektedir. Bunların yanında,bir ülkede GSMH’den sağlığa ayrılan pay ,hastanelerin imkanlarını ve dolayısıyla sağlık hizmetlerinin niteliği ve niceliğini büyük oranda belirlemektedir.⁸⁵
- **Hastane-Üst Sistem İlişkileri:** Genel devlet politikaları, yönetim biçimi, ekonomik ve kültürel gelişmişlik seviyesi, anayasal ve yasal düzenlemeler sağlık sistemini etkilemektedir. Ayrıca DSÖ gibi uluslar arası örgütlerin kararları da hastane sistemleri üzerinde etkili olmaktadır.⁸⁶

Tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak hastaneler hızla değişmiş, önemleri giderek artmış ve ülkelerin sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü tüketen sosyo ekonomik kurumlar haline gelmişlerdir.⁸⁷

⁸³ Dilaver TENGİLİMOĞLU,Oğuz IŞIK,Mahmut AKBOLAT,"Sağlık İşletmeleri Yönetimi",Ankara:Nobel Yayın Dağıtım,2009,s.130.

⁸⁴ Münevver MENDERES,Korkut ERSOY,"Genel Sistem Kuramı ve Sağlık Sistemi,Hastane Sistemi ve Hasta Bakım Alt Sistemi",Hastane İşletmeciliği,Hikmet Seçim.Eskişehir,1995,s.62.

⁸⁵ KURTULMUŞ,a.g.e.,s.235.

⁸⁶ TENGİLİMOĞLU,IŞIK,AKBOLAT,a.g.e.,s.131.

⁸⁷ MENDERES,a.g.e.,s.311.

Hastanelerin ekonomik kurumlar haline gelmesi ve ülke kaynaklarının büyük bir bölümünü tüketmeye başlaması, hastanecilik sektörüne özel sektörün girmesini sağlamıştır. Kamu hastanelerinin yanı sıra özel hastanelerin de hizmet vermeye başlaması rekabetçi bir bakış ve stratejik düşünmeyi zorunlu hale getirmiştir. Ancak bu durum sağlık hizmetlerinin kamu malı olma niteliğini değiştirmemiştir. Sağlık hizmetlerini üreten kim olursa olsun,yeterli kalite,kantite ve bedelle sunuma hazır bulundurulmasından ve ihtiyacı olanlar tarafından en uygun şartlarla ve ihtiyacı olduğu kadar elde edilebilmesinden devlet sorumludur.⁸⁸

2.3.Hastanelerin Özellikleri

Esas itibariyle sağlık hizmetleri sunmak dolayısıyla tıbbi bir kuruluş özelliği taşıyan hastaneler,farklı özellikleri bünyesinde barındıran ve bunlardan kaynaklanan farklı amaçlarını gerçekleştirmek için örgütlenmiş kurumlardır.⁸⁹

Sağlık işletmeleri, hizmet işletmeleridir. Bir hizmetin üretiminin ve satışının, mal üretimi ve satışından farklı özellikler göstermesi, ayrıca sağlık hizmetlerinin kendine özgü özellikleri, sağlık işletmelerinin üretim, yönetim, finansman ve yatırım açısından farklılıklar göstermesine neden olur.⁹⁰

Shotell ve Kalunzny'ye göre sağlık kurumlarının ayırt edici özellikleri şunlardır:⁹¹

- Çıktının tanımlanması ve ölçümü güçtür.
- Sağlık kurumlarında yapılan işler oldukça karmaşık ve değişkendir.
- Sağlık kurumlarında gerçekleştirilen etkinliklerin büyük kısmı acil ve ertelenmez niteliktedir.
- Yapılan işler hata ve belirsizliklere karşı oldukça duyarlıdır ve tolerans gösteremez.
- Sağlık kurumlarında uzmanlaşma seviyesi çok yüksektir.

⁸⁸ TENGİLİMOĞLU,İŞİK,AKBOLAT,a.g.e.,s.131.

⁸⁹ TENGİLİMOĞLU,İŞİK,AKBOLAT,a.g.e.,s.131

⁹⁰ SEÇİM,a.g.e.,s.314.

⁹¹ KAVUNCUBAŞI,a.g.e.,s.52.

- Sağlık kurumlarında işlevsel bağımlılık çok yüksektir. Bu nedenle farklı meslek gruplarının faaliyetleri arasında yüksek düzeyde eşgüdüm gereklidir.
- Hastaneler başta olmak üzere tüm sağlık kuruluşlarında ikili otorite hattı bulunmaktadır. Bu durum eşgüdümleme, denetim ve çatışma sorunlarına yol açmaktadır.
- Sağlık kurumlarında insan kaynakları profesyonel kişilerden oluşur ve bu kişiler kurumsal hedeflerden daha çok mesleki hedeflere önem vermektedir.
- Hizmet miktarını ve sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü belirleyen hekimlerin faaliyetleri üzerinde etkililiği yüksek olan yönetsel ve kurumsal denetim mekanizması kurulamamıştır.

Hastane işletmelerinin örgüt olarak çalışma sistemlerinden ve içinde bulundukları genel yapılarından kaynaklanan çeşitli özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz:⁹²

a) Hastanelerde Uzmanlık Seviyesi Çok Yüksektir

Sağlık kurumlarında uzmanlaşma derecesi çok yüksektir. Hastalık dokusunda ortaya çıkan değişiklikler, tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmeler uzmanlaşma derecesini arttıran faktörlerin başında gelmektedir.⁹³

b) Hastaneler Karmaşık Bir Yapıya Sahiptir

Günümüzün en karmaşık hizmet üretimi sürecine sahip işletmeleri olan hastaneler, aynı zamanda matris yapıya sahip örgütlerdir. Matris örgüt yapısı, öncelikle uzay işletmelerinde oluşturulduğu bir örgüt modeli seklidir. Hastaneler başta olmak üzere tüm sağlık kurumlarında ikili otorite hattı (Matris Yapı) mevcuttur ve bu durum eş güdüleme, denetim ve çatışma sorunlarına yol açar. Ayrıca şu noktada belirtilmesi gereken bir husustur ki: çalışanların elde ettikleri deneyim ve sahibi oldukları bilgi; yönetime karşı kendilerine güç ve otorite kazandırmaktadır. Bu durum çatışmaları tetikleyen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Matris organizasyon yapısı, iki ayrı ilişki üzerine kurulmuş bulunmaktadır. Dikey ve yatay ilişkiler. Diğer organizasyon

⁹²YİĞİTTOP, a.g.e., s.9.

⁹³KAVUNCUBAŞI, a.g.e., s.52.

yapılarında emir komuta şeklindeki dikey ilişkiler esastır, yatay ilişkiler ise istisnadır ve uygulaması özel şekilde tarif edilmiştir. Buna karşılık, matris bir yapıda, hem dikey hem yatay ilişkiler aynı derecede öneme sahiptir ve biri diğerine üstün değildir.⁹⁴

c)Sağlık kurumlarında işlevsel bağımlılık çok yüksektir,bu nedenle farklı meslek gruplarının faaliyetleri arasında yüksek düzeyde eşgüdüm gereklidir.

İşlevsel bağımlılık, bir kişi ve veya birimin iş yapabilmesi için bir başka kişi ve birimin hizmetlerine gereksinme duyması anlamına gelmektedir.⁹⁵

İşlevsel bağımlılık kullanılan teknoloji bakımından bölümler arası karşılıklı bütünüleyici bağımlılık(reciprocal independence) olarak adlandırılmaktadır. Bir sağlık kurumuna başvuran hastaya,çok fazla sayıda birim ve kişi hizmet vermeye başlar.Hekimlerden tedavi ve tanı hizmetleri, hemşirelerden tedavi hizmetleri, ilaç, temizlik, yemek gibi hizmetler birbirinden ayrı düşünülemez. Sağlık kurumunda bir kişinin veya birimin aksaması tüm sağlık kurumuna telafisi zor zararlar açacaktır. Bu yönüyle işlevsel bağımlılık, kurum içi çatışmalara yol açabilmektedir. Sağlık kurumunda yönetimin en önemli görevi kurumlar arasında eşgüdümü sağlamaktır.⁹⁶

d)Profesyonellik Diğer İşletmelere Göre Çok Daha Fazladır

Hastanelerde insan kaynakları genel olarak profesyonel kişilerden oluşur ve bu kişiler kurumsal hedeflerden daha çok mesleki hedeflere önem verir. Bu durum personel sirkülasyonunu artırıcı bir etken olarak da karşımıza çıkmaktadır. Genel olarak baktığımızda hastaneler diğer işletmelere göre daha sık personel değişimine giden işletmelerdir. Bu durumun işletmenin genel performansını etkilemesi kaçınılmazdır. Hastalıkların oluşmasında ve tedavisinde değişiklikler, yeni hastalıkların ortaya çıkması bilim ve teknolojiadaki hızlı gelişme uzmanlaşma derecesini artırmaktadır.⁹⁷

⁹⁴ YİĞİTTOP,a.g.e.,s.10.

⁹⁵ KAVUNCUBAŞI,a.g.e.,s.52.

⁹⁶ Özge TUNCER,"Hastane İşletmelerinde Finansal Yapı ve Performans Ölçümünde Oran Analizinin Uygulanması Acıbadem Hastanesi Örneği"(Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Hastane İşletmeciliği Bilim Dalı),Ankara,2008,s.9.

⁹⁷ Metin YEREBAKAN, Özel Hastaneler Araştırması Mevcut Durum Sorunlar ve Çözüm Önerileri,İstanbul Ticaret Odası,2000,s.49.

e) Etkinlikler Ertelenemez ve Hata Kabul Etmez Niteliktedir

Hastanelerde gerçekleştirilen etkinliklerin büyük kısmı acil ve ertelenemez niteliktedir. Yapılan işlerde hata ve belirsizliklere karşı oldukça duyarlılık vardır ve tolerans gösterilmez. Söz konusu olan insan hayatı olduğu sürece ihmalkarlığa, gecikmelere ve özensizliğe göz yumulmamalıdır. Hastanelerde kesintisiz hizmet sunulur. Bir yandan, kişiye yönelik başlatılan hizmet sürekliliği gerekmektedir. Öte yandan, kişilerin sağlık hizmetine ne zaman ihtiyaç duyacakları bilinemez. Çoğu hizmetlerde ertelendiklerinde giderilmesi zor hatta imkansız sorunlara yol açan niteliktedir.⁹⁸

f)Çıktının Tanımlanması ve Ölçümü Güçtür

Sağlık kurumlarının temel girdisi ve çıktısı insandır; koruyucu ve tedavi edici hizmetlerin sonuçlarını diğer hizmet endüstrilerinde olduğu gibi çok kısa bir süre içinde görmek ve değerlendirmek mümkün değildir. Bir otelde yenilen yemeğin miktarı ve niteliği konusunda kolayca bir yargıya varmak olanaklı iken,hastanede bir ameliyatın sonuçlarını anında ve kolayca değerlendirmek mümkün olmamaktadır.⁹⁹

g)Denetim Eksikliği Bulunmaktadır

Hastanelerdeki birimlerin çoğu hekimden gelen talebe göre hizmet sunmaktadırlar; kendi inisiyatifleriyle -hekimden talep olmaksızın- çoğu işlemleri yapmaları mümkün değildir. Bazı araştırmalar, gelirin % 75'inin hekimlerin kararlarına ve isteklerine bağlı olduğunu ortaya koymuştur. Hizmet miktarını ve sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü belirleyen hekimlerin faaliyetleri üzerinde tam etkili olan yönetsel ve kurumsal denetim mekanizması tam anlamıyla kurulamamıştır.¹⁰⁰

⁹⁸ TUNCER,a.g.e.,s.12.

⁹⁹ KAVUNCUBAŞI,a.g.e.,s.56.

¹⁰⁰ YEREBAKAN,a.g.e.,s.50.

2.4.Hastane İşletmelerinin İşlevleri

Hastanelerin amaç ve misyonlarına göre değişmekle birlikte dört temel işlevi bulunmaktadır. Bu işlevler şunlardır.¹⁰¹

- Tedavi Hizmetleri
- Koruyucu ve Geliştirici Sağlık Hizmetleri
- Eğitim
- Araştırma

Tedavi hizmetleri, sağlık durumu bozulan kişilerin, eski sağlık düzeylerine ulaşmalarını sağlamak üzere verilen sağlık hizmetleridir. Tedavi edici sağlık hizmetleri, temel olarak hekim sorumluluğunda diğer sağlık profesyonellerinin katkılarıyla gerçekleştirilir. Tedavi edici sağlık hizmetlerini kurumları iki ana grupta toplamak mümkündür. Bunlar;günübirlik(ayakta)tedavi hizmetleri ve yataklı tedavi hizmetleridir.¹⁰²

Hastaneler, hasta ve yaralıların tedavisi yanında koruyucu sağlık hizmetleri de sunmaktadır. Hastaneler ayrıca alkol,sigara,uyuşturucu gibi sağlığa zararlı alışkanlıklara karşı mücadelede etkin rol oynamaktadırlar. Anne çocuk sağlığı hizmetlerinde aşılama vb.hizmetler ile de toplum sağlığının geliştirilmesine katkı sağlamaktadırlar.¹⁰³

Hastaneler aynı zamanda eğitim kurumlarıdır. Hastanelerde verilen eğitim ya da hastanelerden beklenen eğitim hizmetleri, hasta ve yakınlarının eğitimi, öğrencilerin eğitimi(intörnlik,tıpta uzmanlık gibi) hastane personelinin hizmet içi eğitimi ve sağlık konularında kamuoyunun eğitimi olarak sıralanabilir.¹⁰⁴

¹⁰¹ Çetin AKAR,Hüseyin ÖZALP,**Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmelerde Yönetim**,Ankara:Somgür Yayıncılık,1998,s.58.

¹⁰² KAVUNCUBAŞI,**a.g.e.**,s.39.

¹⁰³ TENGİLİMOĞLU,İŞİK,AKBOLAT,**a.g.e.**,s.137.

¹⁰⁴ SEÇİM,**a.g.e.**,s.15.

Hastanelerin diğeri bir işlevi araştırmadır. Hastaneler tıp bilimleri alanında araştırmaların yapıldığı merkezler olmanın yanında, bu tür araştırmalara sponsorluklar da yapmaktadır.¹⁰⁵

2.5.Hastanelerin Sınıflandırılması

Esas itibarıyla bir hastalık veya sakatlığın tedavisi için sağlık kurumlarından üç kademeli olarak yararlanılabilir. Öncelikle, poliklinikte ve ayakta tedavi gelir. Tedavinin bu şekilde gerçekleşmesi mümkün olmayacak durumlarda küçük hastanelerde ve kısa sürede yatılı tedavi imkanlarından istifade edilir. Eğer hastanın durumu gerektiriyorsa büyük(tam teşekküllü veya ihtisas)hastanelerde uzun süreli tedavi uygulanır. Bir sağlık sisteminde etkinlik sağlanabilmesi için hasta ve sakatlar için hangi aşamadaki tedavi şeklinin yeterli olduğu tespit edilmeli ve maliyetleri daha az olan poliklinik ve kısa süreli hastane hizmetleri ile gerçekleştirilebilmesi mümkün tedaviler için büyük hastanelerde yığılmalar önlenmelidir.¹⁰⁶

Hastaneler çeşitli ölçülere göre sınıflandırılabilir.Bu ölçütlerin başlıcaları şunlardır:¹⁰⁷

- Mülkiyet
- Eğitim Statüsü
- Hizmet Türü
- Büyüklük
- Hastaların Yatış Süresi
- Akreditasyon Durumu
- Dikey Bütünleşme Basamağı

Hastaneleri sınıflandırmada bu kriterler tek başlarına yeterli olmamaktadır. Örneğin, eğitim hastanelerinin bir kısmı çok sayıda uzmanlık alanında hizmet vermesi bakımından genel hastane özelliği gösterirken, diğer taraftan da hem kısa süreli, hem de

¹⁰⁵ TUNCER,a.g.e.,s.17-18.

¹⁰⁶ KURTULMUŞ,a.g.e.,s.245.

¹⁰⁷ Kerry David CARSON,Paula Phillips CARSON,C.W.ROE,**Management of Healthcare Organizations**,Ohio:South Western College Publishing,1995,s.92-93.

uzun süreli tedaviyi gerektiren hastaları kabul etmesinden dolayı hem kısa süreli, hem de uzun süreli hastaneler kategorilerinde yer alabilmektedir.¹⁰⁸

2.5.1.Mülkiyet Esasına Göre Hastaneler

Burada hastanelerin mülkiyetinin hangi kurum ve kuruluşlara ait olduğu veya kurum ve kuruluşların niteliğine göre sınıflandırma yapılmaktadır. Bu esastan hareket edildiğinde Türkiye’deki hastaneler, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı’na, Tıp Fakültelerine, Belediyelere, yabancılara, azınlıklara, derneklere, diğer bakanlıklara ait hastaneler ve özel kesime ait hastaneler olarak sınıflandırılabilir.¹⁰⁹

Hastanenin mülkiyetine sahip kurum veya kuruluş, genellikle hastaneyi yönetme ve kontrol yetkisine sahiptir. Bu nedenle “mülkiyet” ve “yönetim ve kontrol” esaslarına göre yapılan sınıflandırmalar çoğunlukla aynı sınıflandırma türünü oluşturmaktadır. Mülkiyet biçimine göre hastaneleri aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz.¹¹⁰

- **Devlete Doğrudan Bağlı Hastaneler:** Devlete doğrudan bağlı hastaneler Sağlık Bakanlığı ve Milli Savunma Bakanlığına bağlı hastanelerden oluşmaktadır. MSB hastaneleri daha çok askeri ihtiyaçlar göz önüne alınarak planlanmaktadır. Bununla birlikte toplumsal ihtiyaçlar göz önünde alınarak sivil vatandaşlara da hizmet sunmaktadır.
- **Devlete Dolaylı Bağlı Hastaneler:** Kızılay, belediye ve üniversite hastaneleri bu tür hastaneleri oluşturmaktadır. Ancak Kızılay ve Belediye Hastanelerinin sağlık hizmetlerine katkısı oldukça sınırlıdır. Üniversite hastaneleri ise eğitim ve araştırma hizmetlerinin yanı sıra üçüncü basamak sağlık hizmeti sunan önemli sağlık kuruluşları arasında yer almaktadır.

¹⁰⁸ Şebnem KORKMAZ, “Sağlık Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları ve Konuya İlişkin İstanbul İl Sınırları İçinde Yer Alan 50 Yatak ve Üstü Kapasiteli Özel Sektör Hastanelerinde Bir Araştırma, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2003, s. 34.

¹⁰⁹ SEÇİM, a.g.e., s.8.

¹¹⁰ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.139.

- **Özel Hastaneler:** Özel Hastaneler müteşebbislerin kar amacı ile kurup işlettikleri hastanelerdir. Piyasa varlıklarını sürdürebilmeleri kar etmelerine bağlıdır. O halde özel hastaneler amaçlarını kendi güçleri ile gerçekleştirmeye çalışan hastanelerdir. Bu hastaneler; şahıslara, yabancılara ve azınlıklara ait hastaneler olmak üzere farklı gruplara ayrılabilir.

Türkiye’deki hastanelerin mülkiyet yapılarına göre dağılımı Tablo 2 de sunulmuştur. Tablo 2 incelendiğinde,Türkiye’deki hastanelerin yaklaşık yarısının Sağlık Bakanlığı’na bağlı olduğu görülebilir.

Tablo 2:Türkiye’deki Hastanelerin Mülkiyet Durumunu Göre Dağılımı

Kuruluşun Adı	Hastane Sayısı	Yatak Sayısı	%
Sağlık Bakanlığı	727	82032	49,8
MSB	42	15900	9,6
SSK	115	26279	15,9
KIT	10	2217	1,3
Diğer Bakanlıklar	2	680	0,4
Tıp Fakülteleri	40	23828	14,5
Belediyeler	7	1273	0,8
Dernekler	16	1298	0,8
Yabancılar	4	320	0,2
Azınlıklar	5	934	0,6
Özel	212	10126	6,1
TOPLAM	1180	164887	100

Kaynak:Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı,2006.

2.5.2.Büyükliklerine Göre Hastaneler

Hastanelerin büyüklüğünü belirlemede kullanılan başlıca ölçütler; yatak sayısı, personel sayısı ve hasta günü sayısıdır. Bunlardan en yaygın olarak kullanılan ölçüt yatak sayısıdır.¹¹¹

Organizasyon açısından önemli bir sınıflandırma şekli de hastanelerin büyüklüklerine(yatak kapasitelerine) göre sınıflandırmasıdır. Hastaneler büyüdükçe bazı

¹¹¹ TUNCER,a.g.e.,s.19.

yeni hizmet birimlerine ihtiyaç duyulacağı gibi diğer bazı birimler de yeterli büyüklüğe ulaşacaklarından organizasyonlarında değişiklikler olacak, böylece hastane içindeki idari kademelerin ve pozisyonların sayısında artışlar olabilecektir. Büyüklüklerine göre hastaneler 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üstü yatak kapasiteli hastaneler olarak sınıflandırılmaktadır.¹¹²

¹¹² TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, **a.g.e.**, s.139.

Tablo 3:Türkiye’deki Hastanelerin Yatak Sayısına Göre Dağılımı

Yatak Sayısı	Kurum Sayısı	%
800 ve üzeri yatak	30	2,6
600-799 yatak	27	2,3
400-599 yatak	50	4,3
200-399 yatak	134	11,5
100-199 yatak	139	11,9
50-99 yatak	307	26,4
25-49 yatak	307	26,4
25 yataktan az	138	11,9
Yatak sayısı belli olmayan(yeni açılmış)	32	2,7
TOPLAM	1164	100,0

Kaynak:Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı,2006.

Tablo 3’den yola çıkarak hastaneleri şu şekilde sınıflandırabiliriz:¹¹³

Küçük Hastaneler:Yatak sayısı yüz yada daha az olan hastanelerdir.

Orta Büyüklükteki Hastaneler:Yatak sayısı yüz ile üç yüz arasında olan hastanelerdir.

Büyük Hastaneler:Yatak sayısı üç yüz ile bin arasında hastanelerdir.

2.5.3.Hastaların Kalış Süresine Göre Hastaneler

Hastaneler ayrıca yatırarak tedavi ettikleri hastaların ortalama yatış süresine göre akut bakım hastaneleri(acute care hospitals) ve kronik bakım hastaneleri(chronic care hospitals) olarak iki grupta toplanmaktadır. Akut bakım hastaneleri; genellikle 30 günden daha kısa süre hastaneye yatmayı gerektiren hastalıkların tedavisiyle ilgilenmekte iken ,kronik bakım hastaneleri; uzun dönemli(genellikle 30 günden fazla)

¹¹³ Gülfer İNCEOĞLU; “Hastane Katı Atıklarının Yarattığı Çevre Sorunlarının Yönetimsel ve Örgütsel Çözüm Yolları ve Hasta Başına Çıkan Atıkların, Cins ve Miktarlarının Tespiti İle İlgili Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, İ. Ü. İşletme Fakültesi, 1991,S.6.

yatış gerektiren tedavi hizmetleri sağlamaktadır. Akıl ve ruh sağlığı hastaneleri,kemik hastalıkları hastanesi,kronik bakım veren hastanelere örnek olarak verilebilir.¹¹⁴

2.5.4.Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler

Hastaneler aynı zamanda birer eğitim kurumudur. Hastanelerde verilen ya da hastanelerden beklenen eğitim hizmetleri, hastaların ve yakınlarının eğitimi,öğrencilerin eğitimi, hastane personelinin hizmet-içi eğitimi ile sağlık konularında, kamuoyunun eğitimi olarak sıralanabilir.¹¹⁵

Hastaneler eğitim statüsü bakımından eğitim hastaneleri ve eğitim amaçlı olmayan hastaneler olarak ikiye ayrılır. Eğitim hastanesi, tanı ve tedavi hizmetleri yanında,sağlık profesyonellerinin eğitimine yönelik hizmetler de sağlamaktadırlar. Esas görevleri sağlık konusunda eğitim vermek ve ileri düzeydeki sağlık hizmetlerini araştırma boyutuyla birlikte sunmak olan eğitim hastaneleri hasta sevk sisteminin en üst noktasında yer almakta ve rasyonel olarak daha alt aşamalarda çözülemeyen sağlık problemlerinin tedavisi için halka hizmet vermektedir. Ancak temel fonksiyonu gereği, karmaşık tıbbi sorunlarla yoğunlaşması gereken eğitim hastaneleri, ülkemizde büyük oranda bu işlevini yerine getirememekte toplumun yoğun taleplerine cevap verebilmek için poliklinik hizmetlerde yoğunlaşmaktadır. Bu da eğitim hastanelerinin eğitim ve araştırma bakımından zayıflamasına yol açabilecek bir etkiye sahiptir.¹¹⁶Eğitim amacı olmayan hastaneler ise, geleneksel teşhis ve tedavi hizmetlerini sağlamakla birlikte ,sınırlı ölçüde uygulamaya yönelik eğitim(staj)hizmetleri de vermektedirler.¹¹⁷

2.5.5.Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler

Akreditasyon sağlık kuruluşunun hizmet kalitesini iyileştirmek için tasarlanan ve kuruluşun organizasyon ve hasta odaklılığı karşılayıp karşılamadığının müstakil ve bağımsız bir kuruluş tarafından değerlendirildiği bir süreç olarak tanımlanmaktadır.¹¹⁸

¹¹⁴ KAVUNCUBAŞI,a.g.e.,s.79.

¹¹⁵ Hikmet SEÇİM,"Hastanelerin Tanımı,Sınıflandırılması ve İşlevleri",**Hastane Yönetimi Makaleleri**,s.23.

¹¹⁶ KURTULMUŞ,a.g.e.,s.248.

¹¹⁷ KAVUNCUBAŞI,a.g.e.,s.77-78.

¹¹⁸ TENGİLİMOĞLU,İŞİK,AKBOLAT,a.g.e.,s.141.

Hastaneler, akredite edilme durumuna göre, akredite edilen ve akredite edilmeyen olarak da sınıflandırılmaktadır.¹¹⁹

Son yıllarda ülkemizde de her alanda etkili olmaya başlayan akreditasyonla ilgili olarak hastaneler de çalışmalar yapmaya başlamıştır. Ancak ülkemizin milli bir akreditasyon kurumu olmadığı için bu hizmet dışarıdan satın alınmaktadır. Türkiye’de yaygın olarak ABD’de Sağlık Kurumları Akreditasyon Komisyonu(The Commission on Accreditation of Health Care Organizations –JACHO) tarafından geliştirilen standartlara göre hastaneler akredite edilmektedir. Akreditasyon uygulamaları Avrupa Birliği ülkelerinin yanı sıra Avustralya ve Kanada gibi gelişmiş ülkelerde de uygulanmaktadır ve bu ülkelerde akreditasyon kurumları da bulunmaktadır. Özellikle ABD’ de finansman bakımından hastanelerin akredite edilmesi büyük önem taşımaktadır.Sigorta şirketlerinin sözleşme yapması ve kurumsal saygınlık bakımından akreditasyona önem verilmektedir. Akreditasyon ayrıca sağlık turizmi açısından önem taşımaktadır. Çoğu sigorta şirketi hastanenin akredite olup olmama durumuna bakmakta ona göre ödeme yapmaktadır.¹²⁰

2.5.6.Dikey Entegrasyona Göre Hastaneler

Hastaneleri sınıflamada kullanılan diğer bir kriter,hastanenin dikey bütünleşme(vertical integration) basamaklarındaki konumu ve kapsamlı bir sağlık hizmetleri planı içindeki yeridir. Bu kritere göre hastaneler birinci basamak(primary) hastaneler, ikinci basamak(secondary) hastaneler ve üçüncü basamak(tertiary) hastaneler olarak üç grupta incelenebilir.¹²¹

¹¹⁹ Lawrence F. WOLPER,Jesus J. PENA,History of Hospitals,**Health Care Administration Principles,Practises,Structures and Delivery**,Maryland:Maryland Apsen Publication,1995,p.13.

¹²⁰ TENGİLİMOĞLU,İŞİK,AKBOLAT,**a.g.e.**,s.141.

¹²¹ WOPER,PENA,**a.g.e.**,s.14.

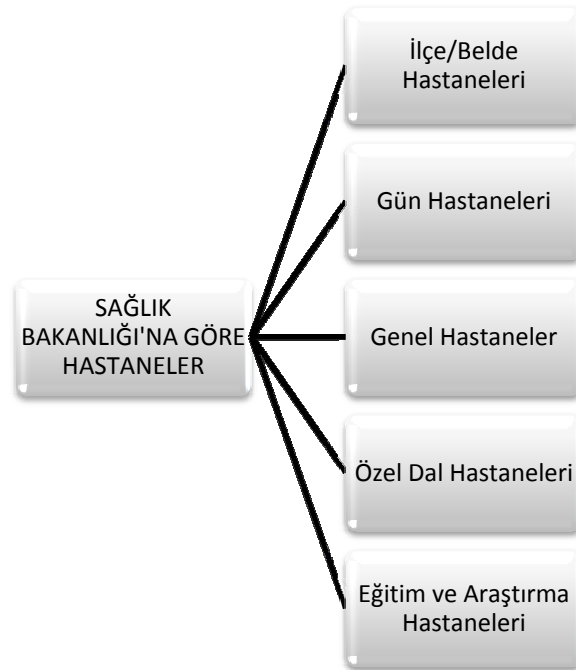
Birinci düzey sağlık hizmetleri; koruyucu, evde, ayakta tedavi hizmetlerinin bir arada sunulduğu hizmetlerdir. Bu hizmetlerin sunulduğu sağlık kuruluşları bireylerin ilk başvuru yerleri olan hizmet birimleri olarak en önemli ve temel birimlerdir.¹²²

İkinci basamak hastaneler genel bölümleri olan ve kısa süreli tedavi gerektiren hastalara hizmet sunan hastanelerdir.¹²³ İkinci düzey sağlık hizmetleri ” ayakta sunulan tedavi edici sağlık hizmetleri” ve “ yatarak sunulan tedavi edici sağlık hizmetleri” olmak üzere iki grup altında toplanmaktadır.¹²⁴

Üçüncü basamak hizmet sunan hastaneler ise gelişmiş teknolojik donanımına sahip, birinci ve ikinci basamakta tedavi edilemeyen hastaların tedavileri ile ilgilenen hastanelerdir. Oldukça uzmanlaşmış hizmetler sunarlar. Üniversite hastaneleri ve SB eğitim ve araştırma hastaneleri bu gruba örnek olarak verilebilir.¹²⁵

Sağlık bakanlığı bu bakış açısı ile Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde hastaneleri beş gruba ayırarak sınıflandırmıştır.¹²⁶

Şekil 4:Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğine Göre Hastane Grupları



¹²² Yasemin YEĞİNBOY, **Ulusal Düzeyde Sağlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi, Sağlık Hizmetleri ve İşletmeleri Serisi 1**, İzmir: Doğruculuk Matbaacılık, 1993, s.22.

¹²³ KAVUNCUBAŞI, a.g.e., s.79.

¹²⁴ WHO, **Health Services in Europe**, Third Edition, Volume 1 Regional Analysis, Geneva:1981 ,s.8.

¹²⁵ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.142.

¹²⁶ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.142

Bu sınıflandırmaları tek tek açıklarsak;¹²⁷

a) İlçe / Belde Hastanesi :Bünyesinde 112 hizmetleri, acil, doğum, ayaktan ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmetleri ile koruyucu sağlık hizmetlerini bütünleştiren, görev yapan tabiplerin hasta kabul ve tedavi ettiği, ileri tetkik ve tedavi gerektiren durumlarda hastaların stabilize edilerek uygun bir şekilde sevkinin sağlandığı sağlık kurumlarıdır.

b)Gün Hastanesi :Birden fazla branşta, günü birlik ayakta muayene, teşhis, tedavi ve tıbbi bakım hizmetleri verilen asgari 5 gözlem yatağı ile 24 saat sağlık hizmeti sunan bir hastane bünyesinde veya bir hastane ile koordineli olmak kaydıyla kurulan sağlık kurumlarıdır.

c)Genel Hastaneler: Her türlü acil vaka ile yaş ve cins farkı gözetmeksizin, bünyesinde mevcut uzmanlık dalları ile ilgili hastaların kabul edildiği ve ayaktan veya yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı yataklı, gerekli sıhhi ve tıbbi imkanlara sahip kurumlardır.Her türlü acil vak'a ile yaş ve cinsiyet farkı gözetmeksizin, bünyesinde mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği ve ayaktan ve yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı en az 50 yataklı sağlık kurumlarıdır.

d) Özel Dal Hastaneleri: Belirli bir yaş ve cins grubu hastalar ile, belirli bir hastalığa tutulanların, yada bir organ veya organ grubu hastalarının müşahede, muayene, teşhis ve tedavi edildikleri yataklı kurumlardır. Bu hastaneler şöyle sıralanmaktadırlar: Doğum ve çocuk bakım evleri, kaplıca ve fizik tedavi müesseseleri, rehabilitasyon ve göğüs cerrahisi merkezleri, ruh sağlığı ve hastalıkları, trahom. Kemik hastalıkları, onkoloji, cüzam, kuduz, tropikal hastalıklar, çocuk hastalıkları, tüberküloz dışı göğüs hastalıkları, astım ve diş hastalıkları.

¹²⁷ YİĞİTTOP,a.g.e.,s.6.

e) Eğitim ve Araştırma Hastaneleri: Hastanelerin sınıflandırmasında Genel Hastaneler ve Özel Dal Hastanelerinin dışında ayrıca bir başlık altında Eğitim ve Araştırma Hastaneleri'ni de değerlendirmemiz mümkündür.

Öğretim, eğitim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanların yetiştirildiği genel ve özel dal sağlık kurumlarıdır.¹²⁸

Öğretim, eğitim ve araştırma yapılan, uzman ve ileri dal uzmanları yetiştirilen, ayakta ve yatarak her türlü hasta, muayene teşhis ve tedavi yapan, tam teşekküllü gerekli sıhhi ve teknik şartlara sahip Genel ve Özel Dal Yataklı Tedavi Kurumları ile Rehabilitasyon Merkezleridir.¹²⁹

2.5.7. Verdikleri Hizmet Türüne Göre Hastaneler

Hastaneler, verdikleri hizmet türüne göre de sınıflanabilir. Bu sınıflamalarda hastaneler, genel hastaneler (general hospitals) ve özel dal hastaneleri (speciality hospitals) olarak iki grupta toplanmaktadır.¹³⁰

Genel hastaneler, her türlü acil vaka ile yaş, cinsiyet farkı gözetmeksizin bünyesindeki mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği hastanelerdir.¹³¹

Özel dal hastaneleri ise belirli cinsiyet (kadın hastalıkları ve doğum, çocuk) belirli hastalık türüyle sınırlı (kalp damar hastalıkları, onkoloji hastanesi) hizmet veren hastanelerdir. Türkiye'deki hastanelerin hizmet türüne göre dağılımı Tablo 4'te sunulmuştur.¹³²

¹²⁸ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, **a.g.e.**, s. 143.

¹²⁹ AK, **a.g.e.**, s. 82.

¹³⁰ CARSON, CARSON, ROE, **a.g.e.**, s. 93.

¹³¹ SEÇİM, **a.g.e.**, s. 8.

¹³² KAVUNCUBAŞI, **a.g.e.**, s. 78.

Tablo 4:Türkiye’deki Hastanelerin Hizmet Türüne Göre Dağılımı

DALLAR	Hastane Sayısı	Yatak Sayısı	%
Genel Hastane	891	131798	79,9
Sağlık Merkezi	151	2075	1,3
Doğum ve Çocuk Bakım Evi	51	8437	5,1
Göğüs Hast.Has.	28	7800	4,7
Göğüs Kalp ve Damar Cer.Mer.	5	1700	1
Kardiyoloji Enstitüsü	1	200	0,1
Ruh Sağ.ve Has. Hast.	8	6196	3,8
Kemik Has. Hast.	3	1450	0,9
Çocuk Has.Hast.	10	1955	1,2
Fizik Ted.ve Reh.Hast.	8	1205	0,7
Onkoloji Hast.	2	750	0,5
Diyabet Hast.	3	71	0
Göz Hast.	4	163	0,1
Böbrek Sağ.ve Diy.Mer.Hast.	1	50	0
Meslek Has.Hast.	2	85	0,1
Lepra Hast.	2	315	0,2
Acil Yrd.ve Travmatoloji Hast.	5	415	0,3
Diş Hast.	3	40	0
Dispanser ve Revir Yatağı		82	0
TOPLAM	1180	164887	100

Kaynak:Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı,2006.

Hastaneler, devlet hastaneleri ve özel hastaneler şeklinde bir ayrıma tabi tutulabileceği gibi, kar amacı gütmeyen vakıf ve kuruluşlara ait hastaneler de bir başka ayırım olarak sınıflandırmaya dahil edilebilir. Devlet hastaneleri çeşitli fonksiyonları ağırlıklı olarak yerine getiren kamu sağlık kuruluşlarıdır. Devlet, üniversite ve araştırma hastaneleri yolu ile eğitim ve tıbbi araştırmalara katkıda bulunarak ve ülkemizde SGK hastaneleri örneğinde olduğu gibi belirli bir kurumdan hizmet satın almak yerine hizmeti bizzat üreterek sağlık sisteminin içinde yer alabilir.¹³³

Özel hastaneler ise, müteşebbislerin kar amacı ile kurup işletebildikleri hastanelerdir. Piyasa mevcudiyetlerini devam ettirebilmeleri kar etmelerine bağlıdır. Sağlık piyasasında kar elde edebilmek ise, hastalara sunulan hizmetin kalitesine bağlı olarak elde edilen şöhretle yakından alakalıdır. Dolayısıyla istikrarlı bir ekip çalışması sonucunda hastanın hizmetin kalitesinden memnun(tatmin) olması karı arttıran en önemli unsurlardan biridir.¹³⁴

Kar amacı gütmeyen vakıf ve derneklere ait hastanelerde ise kar kuruculara dağılmayıp tekrar kurumun kendisine aktarılır. ABD’de çok yaygın olan bu hastanelerden geliri belirli bir seviyenin altında olan kişiler ücretsiz olarak yararlanmaktadır. Toplam hastaneler içinde yatak sayısının %32’si merkezi ve eyalet hükümetlerine ait kamu hastanelerine, %63’ü ise kar amacı gütmeyen kuruluşların yönettiği özel hastanelere aittir.¹³⁵

ABD’ de hastaneler temelde dört ayrı grupta sınıflandırılır. Bunlar, kar amacı güden özel hastaneler, kar amacı gütmeyen özel hastaneler, üniversite hastaneleri ve askerlere ve asker emeklilerine bakan askeri hastanelerdir. ABD’de sınırlı sayıda emekli hastaneleri ve kent hastaneleri dışında devlet hastanesi pek nadirdir. Almanya’da ise, belediyeler, merkezi hükümet ve eyaletlerce işletilen hastaneler ülkedeki toplam hastane yatağı sayısının %61’lik kısmını, özel hastaneler ise %4 ‘nü oluşturmaktadır.

¹³³ KURTULMUŞ, a.g.e., s.245.

¹³⁴ George D. ROUNTREE, "Özel Sağlık Kuruluşlarının Gelişmiş Ülkelerdeki Genel Görünümü", **Ülkemizdeki Sağlık Sorunlarının Çözümünde Özel Sağlık Kuruluşlarının Yeri ve Önemi**, İTO, Yayın No:1993-9, s.77-91.

¹³⁵ Burton A. WEISBROD, "Competition in Health Care: A Cautionary View", **Institute for Research on Poverty Discussion Paper**, University of Wisconsin, 1991, s.13.

Kiliselerin veya vakıf ve derneklerin hastaneleri ise, toplam yatak sayısının %35'ni teşkil etmektedir.¹³⁶

2.6.Ülkemizde Hastanelerin Organizasyon Yapısı

Türkiye’de hastanelerin büyük çoğunluğunu Sağlık Bakanlığı’na bağlı olarak hizmet üreten devlet hastaneleri oluşturmaktadır. Diğer hastaneler MSB, özel ve tüzel kişiler, yabancılar, azınlıklar, belediyeler ve üniversitelere aittir.¹³⁷

Tıp hizmetleri organizasyonu, hekimlik faaliyetlerinin düzenlenmesini içermektedir. Tıp hizmetleri organizasyonunda yer alacak organlar, görevleri, bu organlara atanacak görevlilerde aranacak nitelikler, görev süreleri, hekimlerin hastane içindeki ayrıcalıkları, hakları ve sorumlulukları, tıbbi komitelerin türleri, kimlerden oluşturulacağı ve toplantı zamanları gibi hususlar hastane iç tüzüğünde ayrıntılarıyla belirlenmektedir. Bu iç tüzük, hastane müdürü, başhekim ve hekimlerden oluşan bir komisyon tarafından hazırlanmaktadır.¹³⁸

Tıp hizmetleri organizasyonu içinde yer alan en önemli organ, başhekimliktir. Hastanenin özelliğine göre değişmekle birlikte, çok çeşitli komiteler de tıp hizmetleri organizasyonu içinde yer almaktadır.¹³⁹

2.6.1.Üniversite Hastaneleri

Esas görevleri tıp eğitimi vermek ve ileri düzeydeki sağlık hizmetlerini araştırma boyutuyla birlikte sunmak olan üniversite hastaneleri, hasta sevk sisteminin en üst noktasında yer almakta ve rasyonel olarak daha alt aşamalarda çözülemeyen sağlık problemlerinin tedavisi için halka hizmet vermektedir.¹⁴⁰

¹³⁶ Sarper ERDOĞAN, Galip EKUKLU, "Almanya Sağlık Sistemi", **Toplum ve Hekim**, Kasım 1994-Şubat 1995, Cilt 9, Sayı 64-65, s.72.

¹³⁷ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, **a.g.e.**, s.143.

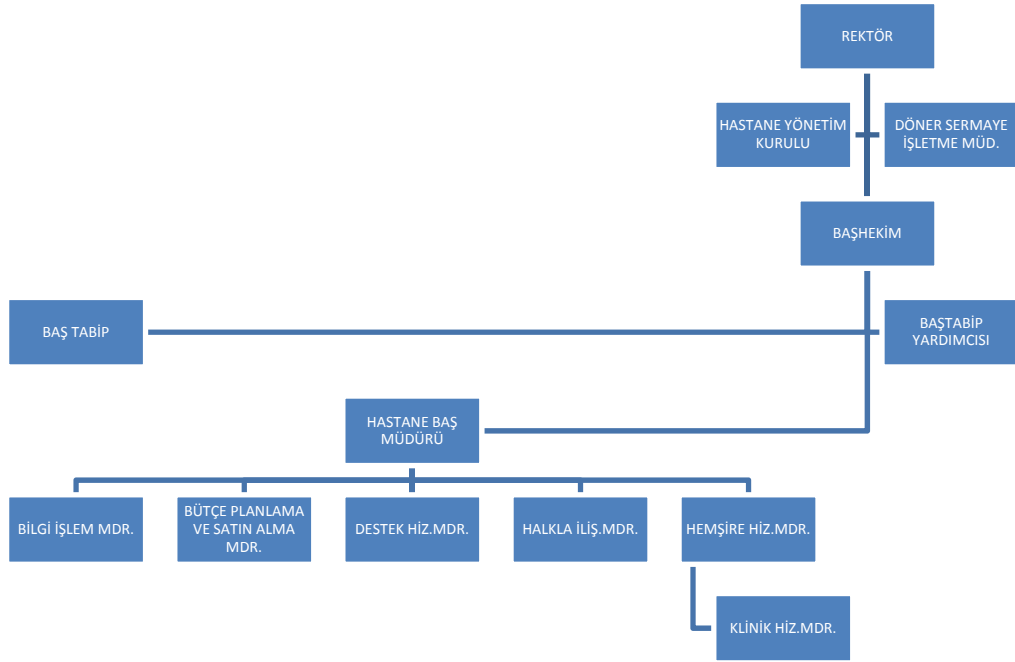
¹³⁸ SEÇİM, **a.g.e.**, s.49.

¹³⁹ KAVUNCUBAŞI, **a.g.e.**, s.111.

¹⁴⁰ KURTULMUŞ, **a.g.e.**, s.248.

Üniversite hastanelerinin de yönetim ve organizasyon açısından tam bir standardı yoktur. Üniversitelere göre farklılık göstermekle birlikte genel bir organizasyon yapısından söz edilebilir. Şekil 5’de üniversite hastaneleri organizasyon şeması örneğini görebiliriz.¹⁴¹

Şekil 5: Üniversite Hastanesi Organizasyon Şeması Örneği



Kaynak: Dilaver TENGİLİMOĞLU vd., **Sağlık İşletmeleri Yönetimi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2009, s.146.

¹⁴¹ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.146.

2.6.2.Sağlık Bakanlığı Hastaneleri

Sağlık Bakanlığı, 356 sayılı yasayla belirtilen görev ve sorumlulukları çerçevesinde sağlıkla ilgili her türlü faaliyeti planlama, denetleme ve uygulamaktan birinci derece sorumludur.Bu açıklamalar çerçevesinde Bakanlığın başlıca sorumluluklarını ve fonksiyonlarını dört ana başlıkta toplamak mümkündür.¹⁴²

- Ulusal düzeyde sağlık politikalarının belirlenmesi
- Ulusal düzeyde sağlık politikalarının yönetimi,genel koordinasyonu ve regülasyonu
- Sağlık hizmetlerinin sunumu
- Sağlık hizmetlerinin finansmanı

Ülke genelinde sağlık hizmetlerinin organizasyonu ve yürütülmesinde sorumlu olarak Sağlık Bakanlığı merkez teşkilatının en üst kademesinde yer almaktadır. Bakanlığın altında illerde valiliklere bağlı il sağlık müdürlükleri ve müdürlüklerin altında da hastane baştabiplikleri bulunmaktadır.¹⁴³

Sınırlı yerinden yönetim esasına göre oluşturulan organizasyonda SB merkez teşkilatını; il sağlık müdürlükleri taşra teşkilatını; hastaneler de yerinden yönetim organizasyonu ,yürütülmesi ve denetimiyle ilgili yetki ve sorumluluklar bu üç kademe arasında dağıtılmıştır. Bakanlık teşkilatı hastanelerin bütçelerinin hazırlanması, yüksek öğrenim görmüş personelin atamaları, önemli satın alma ve tadilatlar için karar verme ve verilen kararları onaylama gibi yetkilere sahiptir.¹⁴⁴

¹⁴² Coşkun Can AKTAN, "Sağlık Bakanlığı Organizasyon ve Yönetiminde Yaşanan Sorunlar ve Mevcut Durum Analizi", (Çevrimiçi), www.canaktan.org/ekonomi/saglik.../pdf-aktan/durum-analizi, (Erişim Tarihi:29.05.2010),s.4.

¹⁴³ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.146.

¹⁴⁴ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.146.

2.6.3.Özel Hastaneler

Bütün dünyada kapsam itibariyle “özel hastaneler” kavramı,sadece kar amacı güden müteşebbisler tarafında kurulan ve işletilen hastaneleri değil, aynı zamanda kar amacı gütmeyen vakıf, dini kurumlar ve dernekler tarafından kurulan ve yönetilen hayır amaçlı sağlık kurumlarını da kapsar.¹⁴⁵

Türkiye’de özel sağlık sektörü iki kademede örgütlenmektedir. Birinci kademede, küçük ve orta büyüklükte sağlık evleri ve klinikler yer almakta, bu kurumlardan genellikle orta ve düşük gelir grupları sağlık hizmeti talep etmektedir. Sağlık merkezleri acil vakalar, ateşli hastalıklar gibi küçük müdahalelerle fiilen görev yapan uzmanların branşları ile ilgili hastaların kabul ve tedavi edildiği ilk kademe sağlık kurumlarıdır.¹⁴⁶

İkinci kademede, orta büyüklükten büyüğe doğru hastaneler veya en az 3-4 hastaneden oluşan hastaneler grubu yer almaktadır.Bunlar,iyi bir teknoloji ile donatılmış olup, kapsamlı bir sağlık hizmeti sunmakta,genellikle orta ve yüksek gelir grubundaki aileleri hedef almaktadır.¹⁴⁷ Ayrıca kendi başlarına muayenelerinde faaliyet gösteren doktorların sunduğu sağlık hizmetleri de üçüncü kategoride ele alınacak geleneksel özel sektör sağlık hizmeti şeklinde görülmelidir. Hekimlerin %20 sinin serbest çalıştığı ülkemizde,toplam yatak kapasitesinin %5’inin özel sektör tarafından işletildiği,buna karşılık özel sektör sağlık hizmetlerinin daha çok muayeneciliğe kaydığı, ayakta teşhis ve tedavi imkanı veren merkezlerde yoğunlaştığı gözlemlenmektedir.¹⁴⁸

¹⁴⁵ KURTULMUŞ,a.g.e.,s.248.

¹⁴⁶ Mehmet ÜNLÜ,”Türkiye’de Yataklı Tedavi Hizmetleri”,**Sosyal Siyasetimizde Yeni Boyutlar Semineri**,İstanbul:1986,s.28.

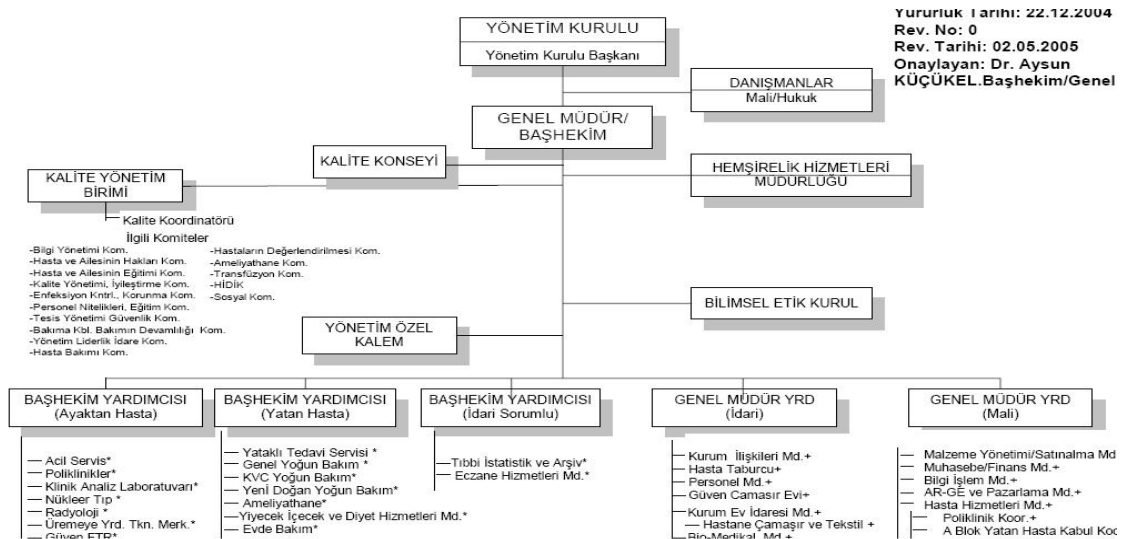
¹⁴⁷ ROUNTREE,a.g.m.,s.82.

¹⁴⁸ KURTULMUŞ,a.g.e.,s.249.

Özel hastanelerin organizasyonu ve yönetiminde belirli bir format yoktur. Özel hastanelerin üst yöneticisi mesul müdürdür. Hekim olması zorunlu olan mesul müdür, özel hastanenin Sağlık Bakanlığı ve Sağlık Müdürlüğü ile ilgili bütün iş ve işlemlerinde birinci derecede muhataptır. Özel Hastaneler, genel hastaneler ve dal hastaneleri olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılmıştır. Ayrıca özel hastanelerin minimum 25 yataklı olması öngörülmüştür. Son yıllarda sağlık sisteminde özel hizmetlerin önünün açılmasıyla, atıl kapasite değerlendirilerek halkın sağlık hizmetlerine açılmıştır. Önceleri sadece Bağ-Kur ve SGK'lı hastaların kullanımına açılan bu kurumlar, daha sonra emekli sandığı ve aktif çalışan devlet memurlarının da kullanımını da açılmış olup kurum ve yatak sayıları hızla artmaktadır.¹⁴⁹

Özel hastanelerin açılmasının teşvik edilmesi ile birlikte, bu hastanelerin açılması, ruhsatlandırılması ve denetimi konusunda düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca özel hastanelerin niteliklerine göre çalıştırılması gereken personel ve kullanılması gereken tıbbi donanım ve teknoloji belirlenmiştir. Ancak, organizasyon yapıları tek tip değildir ve bir hastaneden diğerine değişiklikler göstermektedir.¹⁵⁰

Şekil 6: Özel Hastane Organizasyon Şeması Örneği



Kaynak: TENGİLİMOĞLU vd., **Sağlık İşletmeleri Yönetimi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2009, s.158.

¹⁴⁹ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.157.

¹⁵⁰ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.157.

2.7.Kamu ve Özel Hastanelerin Değerlendirilmesi

1980 sonrası izlenen liberal politikalarla, kamu kesiminin sağlık alanına yaptığı yatırımların azalması ve aynı süreçte özel sağlık sektörüne verilen teşviklerle birlikte özel hastanelerin geliştiği görülmektedir. 1980’de toplam 75 özel hastane varken, bu sayı 2006 itibariyle 305’e ulaşarak, 26 senede yüzde 306 artış göstererek ülkedeki toplam hastane sayısının yüzde 26’sına ulaşmıştır. Aynı süreçte özel hastanelerin yatak sayısı ise 2 bin 162 den 13 bin 707’ye ulaşmıştır. 2006 yılı verileri itibariyle özel hastane sayısı toplam hastanelerin yüzde 26’sı iken özel hastane yatak sayısının toplam yatak sayısına oranı yüzde 7.5’tir (Sağlık Bakanlığı, Yataklı Tedavi Kurumları Yıllığı 2001; Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İstatistik Yıllığı 2006). Özel hastanelerin oranı yüzde 26 iken, özel hastane yatak sayılarının toplam içindeki oranın yüzde 7.5 seviyesinde kalmasının sebebi, özel hastanelerin daha karlı olduğu için poliklinik hizmetlerine yönelmelerinden kaynaklanmaktadır.¹⁵¹

2.7.1.Kamu Hastaneleri

Ülkemizdeki sağlık hizmetleri ağırlıklı olarak bir sosyal devlet anlayışı içinde yerine getirilmekte ve bu hizmetlerin önemli bir kısmı da kamu hastanelerince sunulmaktadır. Sosyal devlet anlayışının esas olması sebebiyle ,söz konusu hastanelerde fiyatlar maliyete göre değil, Maliye Bakanlığı’nca belirlenen tarifeye göre oluşturulmaktadır. Bu husus yedinci beş yıllık kalkınma planında açıkça belirtilmiştir. Söz konusu planda maliyet muhasebesi tekniklerinin kullanılmamasından dolayı,maliyet unsurlarının tamamının hesaba katılamadığı, sunulan hizmetin fiyatlandırılmasında gerçek maliyetlerin yeterince dikkate alınmadığı ve verilen hizmet bedelinin ancak bir kısmının hastalardan alınabileceği ifade edilmektedir. Halbuki kamu hastanelerinin amacının kar olmaması,sunulacak hizmet maliyetinin ve bundan sağlanacak yararın bilinmesine engel değildir. Aksine güdülen sosyal amacın yaygınlaştırılabilmesi için dahi maliyet bilgilerinin etkin bir şekilde kullanılması gerekir. Kamu hastaneleri dışındaki özel hastanelerde de sağlık hizmetleri sunulmaktadır. Özel hastanelerin esas amacının kar elde etmek olduğu dikkate

¹⁵¹ Egemen CEVAHİR,R.Özgür ÇATAR,” Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Devletin Değişen Rolü ve Sağlıkta Eşitlik İlkesi”,(Çevrimiçi) <http://www.sdplatform.com/Baslik.aspx?BID=264>(Erişim Tarihi:29.05.2010),s.1.

alındığında, bu amacın gerçekleştirilebilmesinin temel şartının maliyet bilgileri olduğu söylenebilir. Zira maliyet bilgileri olmadan etkin bir planlama, yürütme ve kontrol faaliyeti gerçekleştirmek pek mümkün değildir.¹⁵²

Kamu hastaneleri özelde sağlık hizmetleri sunmakla birlikte; üniversite hastaneleri ve SB eğitim ve araştırma hastaneleri ile hekimlere uzmanlık eğitimi vermekte ve araştırma faaliyetlerini de sürdürmektedirler. Temel amacı kar olmayan bu hastaneler genellikle nüfusa orantılı olarak kurulup işletilmektedirler. Halbuki özel hastaneler daha çok nüfusun yoğun ve gelir düzeyinin yüksek olduğu bölgelerde faaliyette bulunmaktadır. Yani kamu hastanelerinin hizmet sunumunda kamusal yöne daha fazla ağırlık verilmekte, özel hastanelerin hizmet sunmadığı bölgelerde de açılmakta ve hizmet sunmaktadır.¹⁵³

Üniversite hastanelerinin temel amacı tıp eğitimi vermek ve ileri düzeyde tıp araştırmaları yapmaktır. Hastane hizmeti olarak birinci ve ikinci basamakta tedavi edilemeyen hastalara hizmet vermesi gerekmektedir. Ancak günümüzde sevk zincirine tam olarak uyulmaması nedeniyle bu hastaneler kompleks vakalar yerine diğer hastanelerde de tedavi edilebilecek hastalıklar için poliklinik ve klinik hizmeti vermektedirler.¹⁵⁴

Uluslararası deneyim, maliyet ve kalite açısından bu durumun çok verimli bir strateji olmadığı görülmektedir.¹⁵⁵ Çünkü birinci basamakta tedavi edilebilecek hastaların üçüncü basamağa gitmesiyle buralardaki hasta yükü artmakta ve üniversite ya da eğitim hastaneleri asıl işlevi olan eğitim ve araştırmadan uzaklaşmaktadır. Aynı zamanda hastalar da daha pahalıya tedavi edilmektedir.¹⁵⁶

¹⁵² Azzem ÖZKAN, "Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Birimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXII, No:2, 2003, s.114.

¹⁵³ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.163.

¹⁵⁴ DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Sağlık Hizmetlerinde Etkinlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT:2561, ÖİK:577, Ankara, (Çevrimiçi) <http://ekutup.dpt.gov.tr/saglik/oik.pdf.8.>, (Erişim Tarihi: 29.05.2010) 2001, s.34.

¹⁵⁵ Mehtap TATAR, Peter BERMAN, Türkiye Ulusal Sağlık Hesapları, Cilt I, T.C. Sağlık Bakanlığı Refik Saydam Hıfzıssıhha Merkezi Başkanlığı Hıfzıssıhha Mektebi Müdürlüğü, Ankara, 2004, s.xv.

¹⁵⁶ TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, a.g.e., s.163.

Sağlık Bakanlığı Hastaneleri genel bütçe ve döner sermaye bütçelerinden finanse edilmektedir. Yataklı tedavi kurumları 2007 yılı istatistik yıllığı verilerine göre başlangıç ödenekleri dikkate alındığı zaman SB bütçesinin %59,9'u tedavi hizmetleri için kullanılmaktadır. Tedavi hizmetlerinin bu büyük bütçe payı oranına karşılık ,SB hastanelerinin SB aracılığıyla genel bütçeden aldığı kaynakların yaklaşık %80'ini personel için harcadığı tahmin edilmektedir. Yani hastanelerin cari giderleri çoğunlukla döner sermayeden elde edilen kaynaklarla karşılanmaktadır. Döner sermayelerin temel kaynağı,hastaneler tarafından verilen hizmetler karşılığında ilgili sosyal güvenlik kurumu tarafından aktarılan kaynaklar ve cepten yapılan ödemelerdir.¹⁵⁷

2.7.2.Özel Sağlık Hizmeti Sunucuları

Türkiye’de özel sağlık sektörü iki kademede örgütlenmektedir. Birinci kademede küçük ve orta büyüklükte sağlık evleri ve klinikler yer almakta, bu kurumlardan genellikle orta ve düşük gelir grupları sağlık hizmeti talep etmektedir. Sağlık merkezleri acil vakalar,ateşli hastalıklar gibi küçük müdahalelerle fiilen görev yapan uzmanların branşları ile ilgili hastalıkların kabul ve tedavi edildiği ilk kademe sağlık gruplarıdır.¹⁵⁸

Türkiye’de özel sağlık hizmeti sunucuları şu şekilde sınıflandırılabilir:¹⁵⁹

- Özel hekim,diş hekimi muayenahaneleri ve diğerleri: Bağımsız çalışan birimlerdir ve ana finansman kaynakları cepten yapılan harcamalardır.
- Yarım gün çalışan hekimler/diş hekimleri: Bu grup hem kamu hem de özel sektörde çalışan hekimlerden oluşmaktadır.
- Kamu biriminde sunulan özel hizmetler: Resmi çalışma saatleri dışında kamu kurumlarında özel statüde sunulan hizmetlerdir. Örnek olarak üniversite hastanelerinde bu kapsamda verilen hizmetler gösterilebilir.

¹⁵⁷ TATAR,BERMAN,a.g.e.,s.9.

¹⁵⁸ ÜNLÜ,a.g.m.,s.28.

¹⁵⁹ TENGİLİMOĞLU,IŞIK,AKBOLAT,a.g.e.,s.165.

- Özel poliklinikler/merkezler: Bunlar grup çalışmanın esas olduğu özel birimlerdir.
- Özel teşhis ve laboratuvar hizmetleri ve diyaliz merkezleri: Teşhis, laboratuvar hizmetleri ve diyaliz tedavisi sunan bağımsız birimlerdir.
- Özel hastaneler

Özel hastaneler,müteşebbislerin kar amacı ile kurup işlettikleri hastanelerdir. Piyasada varlıklarını sürdürebilmeleri kar etmelerine bağlıdır. Dolayısıyla sağlık sektörü içerisinde varlıklarını sürdürebilmek için rakip özel hastanelerin yanı sıra devlet hastaneleri ile de rekabet etmek zorundadırlar. Dolayısıyla kamuya ait sağlık kuruluşları asgari olarak toplumun temel ihtiyaçlarını karşılayacak klinik ve tedavi ünitelerini bünyesine katmaya özen gösterirken,özel hastaneler daha popüler, topluma daha çekici gelen klinik ve ünitelerle hizmet vermeye çaba göstermektedir.¹⁶⁰

Ülkemizde 1980'den itibaren sağlık sektöründe yeniden yapılanma ya da reform adı altında pek çok değişiklik yapılmıştır. Bu reformların tamamında hastanelerinde etkinlik, etkililik, verimlilik, ulaşılabilirlik ve kaliteyi arttırmak amaçlanmıştır. Nihai amaç olan hastanelerin özelleştirilmesi kamu hastanelerine özerklik verilerek veya sağlık işletmeleri haline dönüştürülerek gerçekleştirilmek istenilmiştir. Buna göre sağlık işletmeleri idari ve mali açıdan özerk olacaklar,birbiriyle rekabet içinde, verimlilik ve etkinlik ilkelerine göre çalışacaklar ve harcamalarını kendi geliriyle karşılayacaklardır.¹⁶¹

Devlet hastanelerinin özerkleştirilmesi ve kendi gelirleri ile giderlerini karşılayacak hale getirilmesi için yapılan çalışmalar halen yürütülmektedir. Çalışmanın ilk ayağı olarak Milli Savunma Bakanlığı ve üniversitelere ait hastaneler dışındaki kamuya ait tüm hastaneler Sağlık Bakanlığı yönetimi altında toplanmıştır. İkinci aşamada bu hastaneler özerk yapıya kavuşturularak kendilerini yönetir hale gelmeleri amaçlanmaktadır. Özel hastane sayısının bu kadar arttığı ve devlet hastanelerinin de özerkleşmeye bağlı olarak özel hastane mantığı çerçevesinde yönetileceği dikkate alındığında, sağlık kuruluşlarının rekabetin hızla arttığı bir ortamda faaliyetlerini

¹⁶⁰ ÖZKAN,a.g.e.,s.114.

¹⁶¹ TENGİLİMOĞLU,İŞİK,AKBOLAT,a.g.e.,s.166.

sürdürme zorunlulukları ortaya çıkmaktadır. Bu durumda kamu hastanelerinin yönetiminin daha profesyonel bir bakış açısı ile yönetilmesi artık bir zorunluluk halini almıştır.¹⁶²

¹⁶² TENGİLİMOĞLU, IŞIK, AKBOLAT, **a.g.e.**, s.169.

3.HASTANE İŞLETMELERİNDE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMASI

3.1.Hastane İşletmelerinde Muhasebe Sistemi

Bir işletmenin etkin ve verimli bir şekilde yönetilebilmesi için yöneticilerinin işletmenin yapısı, çevresi ve faaliyetleri ile ilgili uygun, zamanında ve doğru bilgilerle donatılması gerekir. İşletme dışı bilgi kaynakları işletmenin içinde yaşadığı doğal, sosyal, kültürel, politik, yasal ve ekonomik koşullara ilişkin bilgiler sağlar. İşletme içi bilgi kaynakları; işletme varlıklarının fiziki, teknik ve parasal durumları, örgütlenmesi ve beşeri yapısına ilişkin bilgileri içeren kaynaklar ve işletmenin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin sağlanabileceği kaynaklar olmak üzere iki grupta toplanabilir. İşletme içi bilgiler doğrudan doğruya işlemenin yapısı ve faaliyetlerinin gözlemlenmesi ve kaydedilmesi ile elde edilebilir. Gerek işletmeler arası gerekse işletme içi olaylardan doğan değer hareketlerini izlemek, kaydetmek, sınıflamak, anlamlı bir şekilde özetlemek, sonuçları yorumlamak, gerektiğinde ilgililere uygun tam ve zamanlı bilgiler vermek muhasebece üstlenilmiş bir görevdir.¹⁶³

Muhasebenin bu tanımı görevinin yalnızca geçmişteki faaliyetlerle ilgili tarihi bilgileri yansıtmaktan ibaret olduğu izlenimini vermektedir. Muhasebe kayıtları yalnızca geçmişi yansıtmamalı yönetim için geri-veri (feed-back) sağlamalıdır.Bu sayede çeşitli yönetim düzeylerinde genel politikaların uygulanma sonuçlarını değerlemek ve geleceğe yönelik yeni kararların alınmasına bir temel oluşturmak mümkün olur.¹⁶⁴

¹⁶³ SEÇİM,a.g.e.,s.315-316.

¹⁶⁴ Feryal ORHON,"Yönetimde Muhasebe",Yönetim İ.Ü. İşletme Fakültesi,İ.İ.E.Dergisi,1981,S.4,s.10.

Günümüzde hastanelerin yönetim kurulları daha gelişmiş ve daha bilgili finansal operasyonlara gereksinim duymaktadırlar.¹⁶⁵Söz konusu finansal operasyonlardan elde edilen muhasebesel veriler yönetim kurulunca değerlendirileceğinden dolayı bu tür bilgilerin en yeni ve doğru bilgiler olma zorunluluğu bulunmaktadır.¹⁶⁶

3.2.Muhasebede Bilgi Akışı

Muhasebe tanımından da anlaşılacağı üzere muhasebe disiplininin temel amacı;herhangi bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren raporlar ve bilgilerin sağlanması ile bu bilgi ve verilerin analiz ve yorumlanması olduğunu ortaya koymaktadır.¹⁶⁷

Kuruluşların kendi işlemlerini denetleme ve düzenleme için göz önünde bulundurması gereken işlemleri muhasebe sağlar. İşletmelerde yöneticiye işlerin iyi veya kötü gittiğini belirten temel bilgiyi muhasebe verir. Bu bilgi akışı şematik olarak Şekil 7’ de verilmiştir.¹⁶⁸

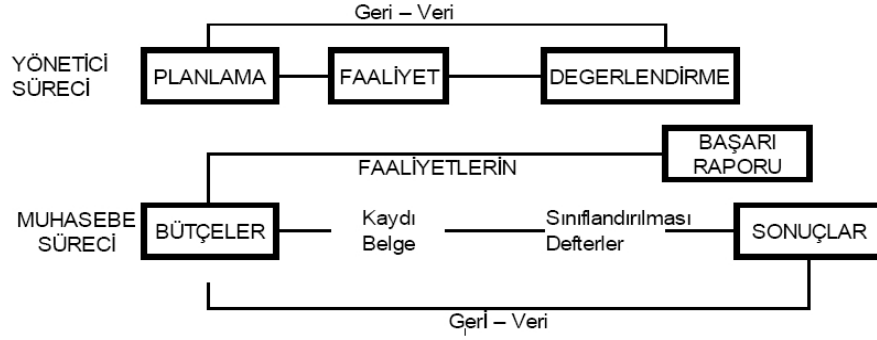
¹⁶⁵ Felix KAUFMAN, **Healthcare Financial Management, A Primer on Hospital Accounting and Finance**, 2005, s. 124.

¹⁶⁶ YİĞİTTOP, **a.g.e.**, s. 26.

¹⁶⁷ Yüksel Koç YALKIN, **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2008, s. 3.

¹⁶⁸ SEÇİM, **a.g.e.**, s. 316.

Şekil 7:İşletmelerde Bilgi Akışı



Kaynak: Hikmet SEÇİM, **Hastane İşletmeciliği Seçme Yazılar**, Eskişehir:Anadolu Üniversitesi, 1995, s.316.

3.3.Muhasebenin Faaliyetlere Etkisi

Günümüzde muhasebe aşağıda sıralanan yönetim faaliyetlerine yardımcı olabilir:¹⁶⁹

- Uzun vadeli amaçların saptanmasına ve açık bir şekilde formüle edilmesine yardımcı olmak,
- Uzun ve kısa vadeli planların yapımına katılmak ve bu planlardaki amaçları paralel değerlerle ifade ederek hastanenin gelişimi ve karlılığı üzerindeki etkilerini göstermek,
- Muhasebe politikalarını saptayacak hastane içi ve hastane ile üçüncü kişiler arasındaki değer hareketlerini izlemek ve faaliyet sonuçlarını bir rapor haline getirerek devlete ve diğer ilgililere sunmak,

¹⁶⁹ SEÇİM,a.g.e.,s.315-316.

- Standartları ve bütçeleri hazırlayarak hastanenin çeşitli faaliyetlerini koordine etmek ve kontrole yardımcı olmak,
- Hastane içi denetim teknikleri ile hastane varlıklarını korumak,
- Devlet müdahalelerinin, ekonomik ve sosyal baskıların hastane faaliyetleri üzerindeki etkilerini açıklamak ve yöneticilere rapor vermek.

Muhasebe departmanını bu görevleri yerine getirebilmek için tutması gereken hesapların ve belirli yönetim kadrolarına sunması gereken bilgilerin miktarı, bu bilgilerin nasıl formüle edileceği ve kimlere sunulacağı:

- Hastanenin büyüklüğüne ,
- Verilen hizmetlerin çeşitliliği ve kapsamına,
- Örgüt yapısına,
- Yönetimin özel isteklerine bağlıdır.

3.4.Hastane Muhasebesi

Hastane muhasebesi, hastane işletmeleri için finansal sonuçlar doğuran ekonomik olanlara ilişkin verileri toplayan, bu verileri önceden belirlenmiş bir düzene göre kaydeden, sınıflayan, analiz yoluyla değerlendiren ve elde ettiği sonuçları belirli biçim ve usullerle bilgi kullanıcılarına sunan, sistematik bir bilgi sağlama düzenidir.¹⁷⁰

¹⁷⁰ YİĞİTTOP,a.g.e.,s.28.

Muhasebeleştirilen bilgilerin kaynaklarından bir tanesi ve en önemlisi satışı yapılan hizmetin ardından düzenlenen hastane faturalarıdır. Bu husus ayrıntıları ile Özel Hastaneler Yönetmeliği Madde 51'de ele alınmıştır.¹⁷¹

Madde 51- Özel hastanelerde ayakta veya yatarak tedavi edilen bütün hastalar için fatura düzenlenmesi zorunludur. Hastane faturalarında muayene ücreti, tetkik ve tahlil bedelleri, yatak ücreti, ilaç bedelleri, ameliyat ücreti ile hastalara kullanılan protez-ortez, sarf malzemeleri ve diğer iyileştirici tıbbî malzemeler dökümlü olarak ve birim fiyatları belirtilmek suretiyle gösterilir veya dökümlü ilaç ve malzeme listesi de faturaya eklenir.

Özel hastanelerde kullanılan ilaç ve tıbbi malzemeler ile ayrıca verilen içecek, gazete, kitap, telefon konuşması ve benzeri ihtiyaçlar için alınacak ücret, piyasa rayiç bedellerinin üzerinde olamaz.

Özel Hastane Muhasebesi Sistemi öz olarak aynı bilgileri kaynaklarından alarak kullanır. Fakat bilgilerin değerlendirilip yorumlanması aşamasında farklılıkların bulunması muhasebenin finansal, yönetim, maliyet gibi ayrımları doğurmaktadır.¹⁷²

- Hastane Finansal (Genel) Muhasebesi
- Hastane Yönetim Muhasebesi
- Hastane Maliyet Muhasebesi
- Hastane Mali Tablolarının Analizi olarak sınıflandırılabilir.

3.4.1.Hastane Finansal(Genel) Muhasebesi

“Finansal Muhasebe” ve “Dışa Dönük Muhasebe” gibi adlarla da anılan bu muhasebe kolunun amacı, işletmenin finansal durumunu etkileyen olay ve işlemlerin para birimleriyle ölçülen sonuçlarını işletme dışındaki kişi ve kurumlara bildirmektir. Bu kişi ve kurumlar, esas itibarıyla, devlet organları, kredi kuruluşları ve yönetici

¹⁷¹ Türk Tabipleri Birliği Hekimler ve Tabip Odası Yöneticileri için Mevzuat (Çevrimiçi)http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&task=view&id=147&Itemid=33(Erişim Tarihi:31.05.2010),Madde 51.

¹⁷² YİĞİTTOP,a.g.e.,s.29.

durumunda olmayan işletme sahipleri şeklinde üç grupta toplanabilir. Söz konusu gruplardan her birisine dönemsel olarak yapılacak bildirimlerde ise “Bilanço” (finansal durum tablosu) “Gelir-Gider Tablosu” (kar ve zarar cetveli) adlı iki rapor kullanılır.¹⁷³

Sağlık işletmelerinin hizmet işletmeleri olmalarının doğal sonucu işletme içi değer hareketleri çoktur. Ayrıca hastanelerin çevresi ile olan ilişkileri karmaşık olduğundan finansal muhasebe ön plana çıkmıştır. Ancak tepe yönetimlerinin, maliyet ve teknik etkinlik konularının denetlenmesi, hizmet kalitesinin belirlenmesi, kapasite planlaması gibi konularda maliyet bilgilerine gittikçe artan bir önem vermelerine neden olmuştur. Bu gereksinimler sağlık işletmelerinin de stok değerlendirme sorunları ile karşı karşıya olduğunu, üretim süreçlerinin karmaşıklığı nedeni ile maliyet muhasebesinin sunduğu hizmetlere de muhtaç olduğunu ortaya koymuştur.¹⁷⁴

Hastane işletmesinin kaynaklarının nereden sağladığı ve bu kaynakları nerelere yatırdığı genel muhasebe hesapları üzerinden izlenmektedir. Bu verilerin mali tabloların analizinde temel teşkil edeceği göz önünde bulundurulduğunda ve bu mali tablo verilerinin analizi sonucu stratejik kararlarla hastane yönetimine yön tayin edileceği durumu düşünüldüğünde, finansal (genel) muhasebenin önemi daha iyi anlaşılmaktadır.¹⁷⁵

3.4.2.Hastane Yönetim Muhasebesi

Muhasebe, çeşitli analiz ve yorumlama teknik ve aletlerini kullanarak elde ettiği neticeleri yorumlar ve yöneticilere raporlar halinde sunar, böylece onlara yardımcı olur.¹⁷⁶

Sağlık sistemi içerisinde yalnız başına bir sektör durumunda bulunan hastaneler, milli gelirin önemli bir bölümünün harcamasını gerçekleştiren sosyo-ekonomik kuruluşlardır. Bu yüzden bu kuruluşlar modern işletmecilik kuralları ve ekonomik ilkeler anlayışı içerisinde yönetilmelidirler. Ancak hastaneleri tam bir ekonomik

¹⁷³ Kamil BÜYÜKMİRZA, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Ankara: Barış Yayınevi, 1998, s. 15.

¹⁷⁴ Willie O. Harris, **Institual Cost Accounting**, Public Administiration Service: Chicago, 1944, s. 1.

¹⁷⁵ YİĞİTTOP, **a.g.e.**, s. 30.

¹⁷⁶ Osman HAYRAN, Haydar SUR, **Hastane Yöneticiliği**, Ankara: Nobel Tıp Kitabevleri, 1997, s. 163.

işletmeden ayıran bazı özellikleri mevcuttur.¹⁷⁷ Hastaneleri ekonomik bir işletmeden ayıran özellikleri daha önce ayrıntıları ile incelemiştik. Bu özelliği ile hastane yönetiminin muhasebeden istekleri ile herhangi bir işletme yönetiminin muhasebeden beklentileri ve kullanılacak bilgi içeriği şüphesiz farklılıklar arz edecektir.¹⁷⁸

Yönetim muhasebesi, yavaş yavaş finansal muhasebeden ayrılarak, ayrı bir muhasebe dalı olarak kabul edilmiştir. Mamul maliyetleri hala belirlenmekle birlikte, bu maliyetlerin kaydedilmesi ve belirlenmesi kesinlikle yönetim muhasebesinin ana işlevince içermemektedir. Bununla birlikte yönetim muhasebesi işletme yöneticilerinin işlevlerini yerine getirirlerken artan bir oranda gereksinim duydukları bilgileri sağlamayı amaçlamaktadır. Bu gün işletme yöneticilerinin gereksinimleri, bilanço ve gelir tablosunun çok ötesine ulaşmaktadır.¹⁷⁹

Yönetim muhasebesi, yöneticinin genel muhasebe ve maliyet muhasebesi verilerinden yararlanmasını kolaylaştıran teknikler geliştirir.¹⁸⁰ Bu açıklamadan da anlaşılacağı gibi yönetim muhasebesinde kullanılan bilgiler ayrı bir veri tabanından elde edilmiş bilgiler değildir. Muhasebe öz olarak aynı bilgileri kaynaklarından alarak kullanır. Fakat bilgilerin değerlendirilip yorumlanması aşamasında farklılıkların bulunması muhasebenin finansal, yönetim, maliyet gibi ayrımları doğurmaktadır.¹⁸¹

Muhasebe ve mali işler bölümü, ancak yetkilerin, sorumlulukların ve görevlerin açıkça belirlendiği bir örgüt yapısı içerisinde muhasebe fonksiyonlarını etkin bir şekilde yürütebilir. Bu sayede yöneticiler planlama, örgütleme, koordine etme ve kontrol görevini yerine getirmede, işletmenin kaynaklarını en etkin şekilde kullanabilmede ve para ile ölçülebilen kar amaçlarına ulaşmada yararlanabilecekleri bilgileri sağlayacak bir raporlama sistemi kurabilirler. Yine örgüt yapısına göre aynı bilgileri içeren fakat farklı yönetim kademelerine gönderilen raporların basitleştirilmesi, birleştirilmesi veya

¹⁷⁷ SEÇİM, a.g.e., s.314.

¹⁷⁸ YİĞİTTOP, a.g.e., s.30.

¹⁷⁹ Rıfat ÜSTÜN, **Yönetim Muhasebesi**, Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, 1995, S.13.

¹⁸⁰ Orhan SEVİLENGÜL, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, Ankara:

Gazi Büro Kitabevi, 1997, s.20.

¹⁸¹ YİĞİTTOP, a.g.e., s.31.

uyumlaştırılması mümkün olabilir. Böylece gerekli temel bilgiler en az gayret ve zaman kaybı ile ilgililere sunulabilir.¹⁸²

Örgüt yapısının, yetki ve sorumlulukların dağılımının açıkça bilinmesi en üst yönetim kademesinden en alt yönetim kademesine kadar karşılıklı iletişimlerin kurulmasını sağlar. Yönetim, muhasebeye farklı bir bakış açısı geliştirebilecektir. Hatta söz konusu durum karar verme süreçlerinde dahi, yetki ve sorumlulukların belirginleştirilmesinden sonraki aşamada yönetim daha net davranabilecektir. Finansal muhasebe ile maliyet muhasebesini bütünüyle karşılıklı ilişkide bulunmak zorunda olduğundan, bu ilişkinin şekli hazırlanacak hesap planı ile belirlenir.¹⁸³

3.4.3. Hastane Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, işletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini saptayan, maliyet kontrolü sağlamaya yönelik işlemleri içeren ve yöneticilere karar almada yardımcı olacak bilgileri derleyen ve sunan bir bilgi sistemidir.¹⁸⁴

Hizmet işletmeleri olan sağlık işletmelerinde üretim hizmetleri sunulduğu anda gerçekleşir, stoklanamaz. Bu nedenle sanayi işletmelerinde olduğu gibi stokların (mamul ve yarı mamul) hesaplamalara nasıl katılacağı gibi bir sorun yoktur. Ancak bu yapısal niteliğe bakılarak sağlık işletmelerindeki maliyetlemeyi o dönem boyunca katlanılan tüm giderlerin, toplam hizmet miktarına bölünmesinden ibaret sanmak yanılgı olur. Her hizmet işletmesinin kendine özgü maliyetleme sorunları vardır. Maliyet kavramlarının sağlık ekonomisi ve politikaları tartışmalarında önemli bir rol oynaması, öte yandan sağlık hizmetlerinin karmaşıklığı ve farklılığı sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulama gereğini önemle ortaya çıkarmıştır.¹⁸⁵

¹⁸² SEÇİM, a.g.e., s.317.

¹⁸³ SEÇİM, a.g.e., s.319-320.

¹⁸⁴ Feryal Orhon BASIK, İdil KAYA, Serhat YANIK, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006, s.1.

¹⁸⁵ SEÇİM, a.g.e., s.322.

Maliyet kavramlarının sağlık ekonomisi ve politikaları tartişmalarında önemli bir rol oynaması, öte yandan sağlık hizmetlerinin karmaşıklığı ve farklılığı sağlık işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulama gereğini önemle ortaya çıkarmıştır.¹⁸⁶

Hastanelerde maliyet muhasebesi sistemi kuruluş aşamalarını maddeler halinde belirtmek gerekirse;¹⁸⁷

- Amaç tespiti
- Amaçlara uygun bir maliyet muhasebesi sisteminin seçimi
- Hastane organizasyonunun tanımlanması
- Hesap planı seçimi ve hastane organizasyonunun bu plana adaptasyonu
- Kayıt araçlarının geliştirilmesi
- Eğitim

Maliyet muhasebesi sadece birim fiyatları tespit etmek planlama, karar alma fonksiyonlarında yardımcı olma gibi sadece işletme bazındaki kararlar için değil, ülke çapındaki makro kararlar için de önemli bilgiler sağlamaktadır. Ülke çapında tutarlı bir fiyat politikasının saptanabilmesinde ve alt sistemler arasında bir koordinasyonun sağlanabilmesinde gerekli bilgi akımının en önemli parçasını işletmelerin muhasebelerinden alınan maliyet bilgileri oluşturmaktadır. Devletin alt sistemlerinden birine yapacağı yatırıma kurumsal olarak elde edilecek yarara bakılarak karar verilmelidir. Bu yarar ancak sağlık hizmetleri maliyetine ilişkin doğru bilgi varsa hesaplanabilir.¹⁸⁸

¹⁸⁶ YİĞİTTOP, a.g.e., s.32.

¹⁸⁷ Çetin AKAR, **Hastanelerde Maliyet Muhasebesi**, (Çevrimiçi), www.tig.saglik.gov.tr/.../Klinik%20Maliyetlendirme%20Sunumları/Hastanelerde%20Maliyet%20Muhasebesi.Erişim Tarihi:01.06.2010).2005.

¹⁸⁸ SEÇİM, a.g.e., s.322-323.

Üretilen mal ve hizmetin üretim maliyetinin saptanması, işletmede gider kontrolünün saptanması ve elde edilen bilgiler ile planlamaya yardımcı olması maliyet muhasebesinin görevidir.¹⁸⁹ Maliyet muhasebesinde edinilen veriler hastanelerde sunulan hizmetin mal olma değerini bizlere sunarak satış fiyatının belirlenmesine yardımcı olur, kontrol aracı olarak hizmet üretim gider yerlerindeki giderleri kontrol altına alır ayrıca planlamalarda işletme karlılığı üzerindeki etkenlerin durumu maliyet muhasebesi yolu ile elde edilmektedir.¹⁹⁰

Kazanç amacıyla kurulan özel hastaneler konu dışında bırakıldığında, hastanelerin asıl amacı kar değildir. Bununla beraber, amaç kazanç olmasa da, maksimum nitelik ve nicelikteki hizmeti olası görülen en düşük giderle topluma sunabilmek için hastaneler maliyetlerinin ne olduğunu bilmek zorundadırlar. Bu bağlamda ele alındığında, hastanelerde maliyeti hesaplamanın başlıca amaçları şunlardır:¹⁹¹

- Hastane ücretlerinin saptanması ve mevcut ücretlerin değerlendirilmesini sağlar.
- Devletin ilgili kurumlarının ve sağlık sigortası kuruluşlarının hastanelere yapacakları ücret ödemelerinin belirlenmesinde temel bilgi kaynağını oluşturur.
- Devletin ilgili kuruluşlarının hastanelere sağlayacağı finansal desteğin miktarının belirlenmesinde temel oluşturur.
- Hastane sahiplerine, devlete ve ilgili diğer kuruluşlara verilecek mali raporların hazırlanmasında temel oluşturur. Bunun en iyi örneği Türkiye'nin dünyada sağlık için harcadığı parayı bilmeyen birkaç ülkeden biri olmasıdır. Gerçi hastane maliyetlerinin bilinmesi yine de soruna tam olarak çözüm getirmeyecek ancak sorunun çözümüne önemli katkıda bulunacaktır.
- Giderlerin denetiminde ve yönetsel kararların alınmasında bir yönetim aracı olarak kullanılır.

¹⁸⁹ Orhan SEVİLENGÜL, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Büro Kitabevi, 1997, s.20.

¹⁹⁰ YİĞİTTOP, **a.g.e.**, s.33.

¹⁹¹ SEÇİM, **a.g.e.**, s.277-278.

Maliyet muhasebesinin hayati önem taşıyan işlevlerinden biri de ücret saptayışına taban ve tavan ile ilgili uygun bilgiler vermektir. Böyle bir bilgiyi verirken hangi maliyet kavramını kullanacağını iyi bilmelidir. Örneğin bazı yazarlara göre işletmenin uzun dönemde yaşayabilmesi için sabit ve değişken tüm maliyetleri karşılayabilecek bir gelir elde etmesi gerekir. Bu uzun dönemde kısa kısa dönemlerden oluştuğuna göre, dönem farkına bakılmaksızın işletmenin bir hizmeti üretmedeki tüm maliyetleri bulunmalı ve buna göre bir fiyat saptanmalıdır. Bu durumda tam maliyetlemenin yapılabilmesi için, sabit ve ortak maliyetlerin dağıtılması sorunuyla karşılaşılır ki, makul bir dağıtımın sağlanabilmesi için maliyet muhasebesine önemli görevler düşer. Bu görüşün tam zıddı görüş ise fiyat saptamada işletme maliyetlerinin hiç öneminin olmadığı yalnızca ekonomik ve sosyal koşullara göre fiyatlamanın çok daha yararlı olacağıdır. Bu iki görüşün ortasında sayılabilecek bir diğer görüşe göre böyle bir fiyatlama kararı için “artan” maliyet kavramı daha doğrudur. Sabit ve ortak nitelikteki maliyetleri de içeren “tam maliyet” yatırımlarla ilgili kararlar için gereklidir. Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi ve karar aşamalarında tutarlı olunabilmesi için, maliyet bilgilerinin karşılaştırılabilir olması gerekir. Karşılaştırılabilirlikten kast edilen terminolojik bir birliğin sağlanması, belli maliyet başlıkları altında belli maliyet kalemlerinin toplanması ve benzer maliyetleme metodolojisinin uygulanması ve böylece belirli düzeylerde karşılaştırmanın sağlanabilmesidir. Ancak hastanelerde çok çeşitli çıktı (hizmet) olması nedeniyle böyle bir karşılaştırma, en anlamlı şekilde birim maliyetlerde yapılabilir.¹⁹²

¹⁹² SEÇİM,a.g.e.,s.323.

Hastanelerin finansal yönetimindeki gelecek trendlerinin en önemlilerinden birisi hastane maliyetlerine yönelik gelişmeler olarak karşımıza çıkacaktır. Maliyet konusu, hastane faaliyetlerinin mal oluşlarını değerlendirme yanında, hizmetlerin fiyatlandırmasında, kapasite kararlarında, uygun hizmet karışımlarının belirlenmesinde ve hastane karlılıklarının artırılmasında hastane yöneticilerinin en önemli yönetsel aracı haline gelecektir. Bu nedenle, tüm hastanelerin ve hastane sahibi olan kişi ve kurumların, maliyet sorununu bir Yönetim Muhasebesi sorunu olarak değerlendirmesinde ve maliyet boyutlu gelecek trendlerine karşı kendilerini şimdiden Yönetim Muhasebesi boyutunda hazırlamalarında büyük yarar bulunmaktadır.¹⁹³

3.5.Hastane Mali Tablolarının Analizi

Mali analiz, bir işletmenin mali yapısının ve faaliyet sonuçlarının yeterli olup olmadığının saptanması ve geleceğe yönelik tahminlerde bulunulabilmesi için mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve zaman içindeki eğilimlerin incelenmesidir. İşletme ile ilgili taraflar, ihtiyaç duydukları bilgileri işletmenin mali tablolarından elde edebilirler. Bir döneme ait muhasebe bilgilerinin özetlendiği mali tablolar öncelikle işletme yönetimini ilgilendirir. Yönetici, varlıkların iyi kullanıp kullanılmadığını, faaliyetlerin etkinliği, karlılık ve mali durumu görebilmek için geçmiş döneme ait muhasebe bilgilerini inceler, geleceğe ait işletme kararlarını verirken buna göre hareket eder.¹⁹⁴

¹⁹³ AKAR, a.g.e., s.29-31.

¹⁹⁴ Ümit GÜCENME, **Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul:Motif Matbaacılık, 2005, s.3.

Bir hastanede dört grup rapor söz konusu olabilir:¹⁹⁵

- Mali Tablolar

-Yönetim kontrol raporları

-Oran (rasyo) ve Trend (%) raporları ile hayati önem taşıyan bilgi raporları ve analitik çalışmalarda koordinasyon ile ilgili faaliyet verilerini kanunlaştıran raporlar.

-Devlet dairelerine verilen raporlar

Mali tablolar bu raporların önde gelenleridir. Çünkü mali tablolar diğer raporlamalara ve hastane genel yapısı hakkında oluşacak kanıya temel teşkil eden bilgileri bünyesinde barındırmaktadır.¹⁹⁶

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Fon Akım Tablosu
- Nakit Akım Tablosu
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu
- Kar Dağıtım Tablosu

¹⁹⁵ SEÇİM, a.g.e., s.319.

¹⁹⁶ YİĞİTTOP, a.g.e., s.36.

3.6.Hastane İşletmelerinde Muhasebe Denetimi

Hastane işletmelerinde ve diğer işletmelerde denetim faaliyetleri, kaynakların kurumun amaç ve hedeflerine uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını, faaliyetlerin mevzuata uygunluğunu, kurum varlıklarının korunmasını ve kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığını ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliğini inceleme araştırma ve sonuçların raporlanması olarak özetlenebilir. Burada diğer işletmeler ile hastane işletmeleri arasında farklılıkların bulunduğu gerçeğini göz ardı edilmemelidir. Fakat ortak olan yönlerinin bulunduğu açıktır. Örneğin hem hastanelerdeki hemde diğer işletmelerdeki denetim faaliyetleri, bilgi kullanıcılarına en doğru bilginin sağlanması amacı ile gerçekleştirilmektedir. Muhasebe denetimi bilginin kaydı, sınıflandırılması, özetlenmesi, finansal raporlar biçiminde raporlanması ve yorumlanması aşamalarında genel olarak farksız görülebilir, fakat farklar ayrıntılarda mevcuttur.¹⁹⁷

Hastaneler ,bir çok yönden diğer işletmelerden ayrılmaktadır. Hiç şüphesiz denetim açısından da farklılıklar mevcut yapı içinde bulunmaktadır. Denetimin özünde ulaşılması istenen durum ile mevcut durum arasında bir karşılaştırma yapılması ve değerlendirme faaliyeti söz konusudur. Bu karşılaştırma ve değerlendirmeler sonucunda uyumsuzluklar göze çarpar ise bu durumun düzeltilmesi için çeşitli düzenleyici eylemler gerçekleştirilmelidir. Hastane yöneticilerinin denetim sonucu ortaya çıkan uyumsuzlukların çözümü noktasında sorun çözümleyici ve düzenleyici eylemler gerçekleştirmeleri, yöntem olarak diğer işletmelerden farklılıklar arz ederler.

Hastane işletmelerinde koordinasyon ve yönetsel uyum düzenleyici ve çözümleyici eylemlerin amacına ulaşması noktasında önemlidir. Örgüt yapısı ve muhasebe olarak kayıt finans ve tahsilat anlamında da farklılıklar taşıyan hastane işletmelerinde konu muhasebe denetimi olunca söz konusu farklılıklar bire bir, bu denetim faaliyetlerini de etkilemektedir. Başka bir açıdan hastane işletmeleri ile diğer işletmelerde kullanılan hesaplar yönü ile denetim faaliyetlerine de şüphesiz yansiyacak olan ayrımlar söz konusudur.

¹⁹⁷ YİĞİTTOP,a.g.e.,s.70.

Her hangi bir ticari mal üretim işletmesinde, muhasebe denetimi noktasında denetlenebilen stok mevcut iken; hastane işletmelerinde stoklanabilir mamül bulunmamaktadır. Dolayısıyla ticari mal anlamında bir denetim yapılmamaktadır. Hastanelerde hizmet üretiminde kullanılmakta olan bazı malzeme, sarf ve ilaçlar, hizmet üretim maliyeti hesabında kayıt edileceğinden denetimleri de bu hesaplar üzerinden yapılmalıdır. Yani herhangi bir üretim işletmesinde olduğu gibi ticari mallar hesapları hastane işletmelerinde kullanılmamalıdır. Çünkü hastanelerin alıp sattığı herhangi bir ticari mal yoktur.

Hastane işletmelerinde ulaşılmak istenen sonuçlar olarak belirlenen hedefler diğer işletmelerin hedefleri ile aynı değildir. Bu yönüyle de hedefler karşılaştırıldığında farklı sonuçlar meydana gelebilmektedir. Bu durum denetim faaliyetlerinde farklı usul ve esasların belirlenmesine neden olabilir.

3.7.Hastane İşletmelerinde Kullanılan Kilit Hesaplarda Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim şirketlerince yapılan denetimlerde, kamuya açıklanacak ya da SPK'na gönderilecek olan mali tabloların uluslararası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir. Diğer bir deyişle, söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeğe dürüstçe yansıtıp yansıtmadığı araştırılır. Bağımsız denetimin geçerli olması için, denetim ilke ve kurallarına uyulması zorunludur.¹⁹⁸

Bağımsız denetimin hastane işletmelerinin muhasebe sistemlerinde kullanılan kilit hesaplar bazında uygulanması; hastanelerin etkinliğinin, güvenilirliğinin ve düzeninin sağlanmasında son derece etkilidir.

¹⁹⁸ Murat ERDOĞAN, **Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği**, İstanbul: Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002, S.5, s.59.

3.7.1.Kasa Denetimi

İşletmelerin en önemli hesap kalemi kuşkusuz kasa hesabıdır. Kasa işletmelerin Türk Lirası ve yabancı paralarının kaydedildiği bir hesaptır. Bu hesabın borç bakiyesi işletmenin o anki likit durumunu göstermektedir. İşletmelerin bilançolarının aktif tarafı hesapların likidite esasına göre sıralanır. Bu sıralamanın başında kasa hesabı gelmektedir. İşletmelerde meydana gelen ekonomik faaliyetin büyük çoğunluğu kasa hesabıyla ilgilidir. Bundan dolayı kasa hesabının denetimi çok önemlidir. Ticari işlemlerin büyük çoğunluğu kasa hesabıyla ya doğrudan yada dolaylı olarak ilgilidir. Satılan yada satın alınan varlıkların ödenen giderlerin sonuçları bir şekilde kasaya yansır. Kasa hileli işlemlerle en çok karşı karşıya kalınan kaynaklardan biridir. Kasa hesabında bir hata bulunuyorsa diğer hesaplarda da hata olduğu kuşkusuzdur.¹⁹⁹

Muhasebe sürecinin sonunda ortaya çıkan mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği açısından kasa hesabının, diğer hesaplar ile bağlantılı olduğu da göz önünde bulundurularak, denetiminin ve kontrolünün eksiksiz yapılması gerekmektedir. Bu kontrol ve denetimler; kasa hesabının ilgili olduğu diğer hesaplarla uygunluğu, nakit hareketlerini oluşturan işlemlerin karşı işletme hesap kayıtları ile uygunluğu, nakit hareketlerini oluşturan işlemlerin kaynak olan belgeler ile uygunluğu, kayıtların matematiksel uygunluğu, döviz giriş ve çıkışlarında kur artış ve azalışlarının kayıtlanan tutarla uygunluğu şeklinde yapılabilir.²⁰⁰

Kasa hesabının denetim alanı oldukça geniştir. Bu denetim alanlarında çalışma yaparken bunlardan birinde inceleme yapmadan tam ve doğru sonuca ulaşmak mümkün değildir. Şunu unutmayalım ki sadece kasa hesabının borç ve alacak işlemlerini incelemek kasa hesabını incelemek anlamına gelmez. Bu denetim alanlarını sıralamak gerekirse,²⁰¹

¹⁹⁹ İrfan GÜMRAH, **Kasa Hesabının Denetimi**,(Çevrimiçi), archive.ismmmo.org.tr/.../32%20-%2058%20İRFAN%20GÜMRAH, (Erişim Tarihi:01.06.2010),s.1.

²⁰⁰ YİĞİTTOP, **a.g.e.**,s.51.

²⁰¹ GÜMRAH, **a.g.e.**,s.2.

- Kasa hesabı borç ve alacak işlemleri,
- Ödenmemiş Sermaye hesabı borç ve alacak işlemleri,
- Mevcutlarda artış ve azalış işlemleri,
- Borçlarda artış ve azalış işlemleri,
- Alacaklarda artış azalış işlemleri,
- Kredilerde artış ve azalış işlemleri,
- Keşide edilen çeklerde artış ve azalış işlemleri,
- Alınan banka çeklerinde artış ve azalış işlemleri,
- Banka hesabına borç ve alacak işlemleri,
- Kasa hesabı yüksek bakiyede seyrederken işletme harcamaları,
- Kasa hesabı yüksek bakiyede seyrederken ortakların harcamaları,
- Kasa hesabı yüksek bakiyede seyrederken ortakların alacaklarında artış,
- Kasa hesabı yüksek bakiyede seyrederken ortakların borçlarında artış,
- Kasa hesabı yüksek bakiyede seyrederken ortakların öbür yatırımları,
- Kasa hesabı yüksek bakiyede seyrederken ortakların mevduatlarında artış,

Kasa hesabının uygunluk denetiminde yapılması gerekir. Kasa hesabının diğer hesaplarla bir şekilde ilişkisi olduğundan dolayı mali tabloların doğru olması için kasa hesabının uygunluk denetiminin yapılması gerekir. Yapılacak uygunluk denetiminde uygulayacak yolu aşağıda maddeler halinde sıraladığımız gibi olmasında yarar vardır.²⁰²

a) Kasa Hesabına Borç İşlemler

- Kasa hesabına borç işlemlerinin ilgili hesaplarla uygunluğu,
- Nakit girişi yaratan işlemlerin dayanak belgelerine uygunluğu,
- Nakit girişi yaratan işlemlerin karşı işletme kayıtlarına uygunluğu,
- Kasa hesabı borç işlemlerinin matematik işleme uygunluğu,
- Efektif girişinin kur karşılığı tutarı ile kayda geçilen tutarın uygunluğu,
- Efektif kur artışının Kambiyo Karları hesabına kayıtlanan tutarla uygunluğu,
- Dövizli Mevduat hesabından efektif çekişlerin kasa borç işlemlerine uygunluğu,

²⁰² GÜMRAH,a.g.e.,s.2-3.

b) Kasa Hesabına Alacak İşlemleri

- Kasa hesabı alacak işlemlerinin ilgili hesaplara uygunluğu,
- Nakit çıkışı yaratan işlemlerin dayanak belgelerine uygunluğu,
- Nakit çıkışı yaratan işlemlerin karşı işletme kayıtlarına uygunluğu,
- Kasa hesabı alacak işlemlerin matematik işleme uygunluğu,
- Efektif çıkışının kur karşılığı tutarı ile kayda geçilen tutarın uygunluğu,
- Efektif kur azalışının Kambiyo Zararları hesabına kayıtlanan tutarla uygunluğu,
- Dövizli mevduat hesabına efektif yatışların kasa alacak işlemlerine uygunluğu,

Hastane işletmelerindeki tahsilatlar işletme açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü hastane işletmelerinde özellikle özel hastanelerde faturalandırma işlemleri toplu olarak yapıldığından tahsilatlar da toplu gerçekleştirilmektedir.²⁰³

3.7.2.Alacakların Denetimi

İşletmenin alacakları denildiğinde ilk akla gelen hesaplar arasında alacaklar ve satışlar hesapları bulunmaktadır. Bu alanda denetimden söz edilirken satış işleminin ve alacakların denetiminin beraber gözden geçirilmesi gerekebilir.²⁰⁴

Alacakların denetiminde, denetçi alacaklar kaleminin bakiyesini inceleyerek, bu tutarın güvenilirliğini, ilgili müşteriler açısından geçerliliğini ve tahsil kabiliyetinin olup olmadığını araştırmalıdır.²⁰⁵

²⁰³ YİĞİTTOP, a.g.e., s.51.

²⁰⁴ Hasan KAVAL; **Muhasebe Denetimi**, Ankara:Gazi Kitabevi, 2005,s.213.

²⁰⁵ Adem KEFELİOĞLU, **Alacakların Denetimi**, (Çevrimiçi) archive.ismmmo.org.tr/.../33%20-%2059%20%20ADEM%20KEFELIOGLU,Erişim Tarihi(01.06.2010),s.1.

3.7.2.1.Alacaklarla İlgili Uygunluk Denetimi

Alacaklarla ilgili uygunluk denetiminin amacı, faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde ve muhasebe kayıtlarına geçirilmesinde işletmede yayınlanmış talimat ve yönergelere uygun davranıldığını saptamaktır. Bu nedenle denetçi yapacağı uygunluk denetiminde genel olarak aşağıdaki hususları sorgulayacaktır;²⁰⁶

- Satışlar, kredisi olan uygun müşterilere yapılmış mıdır?
- Satılan malların sevkiyatı yapılmış mıdır?
- Sevkiyatı yapılan mallar için uygun faturalar düzenlenmiş midir?
- Hazırlanan faturalar zamanında muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmiş midir?
- Düzenlenen faturalar ile müşterilere yapılan sevkiyatlar uyumlu mudur?

Denetçinin bu hususları sorgularken izleyeceği yolları ise şöyle sıralayabiliriz;

- Satış faturaları; sıra numarası, aritmetik doğruluk, miktar ve birim fiyat açılarından kontrol edilmelidir.
- Yollama ile ilgili kayıtlar satış kayıtları ve faturalarla karşılaştırılmalı, aralarında mutabakat aranmalı, yollama belgelerinin sıra numaralı olduğu teyit edilmelidir.
- Alacaklandırma mahsup fişi ile ilgili onay aranmalıdır.
- Alınan iadeler, aritmetik doğruluk, miktar ve birim fiyat açılarından kontrol edilmelidir.
- Müşteri hesaplarına yapılan alacak kayıtları kasa tahsil fişleri yada ilgili banka havaleleri ile karşılaştırılmalıdır.
- Ticari veya vergisel açıdan şüpheli hale gelen alacaklarla ilgili uygun karşılıkların ayrılmış olduğu kontrol edilmelidir.
- Kayıtlardan çıkarılmış tahsili imkansız değersiz alacaklar gözden geçirilerek titizlikle incelenmelidir.
- Dönem sonlarında alacaklarla ilgili yapılan reeskont işlemleri kontrol edilmeli, vergisel ve ticari açılardan uygun hesaplamaların yapıldığı teyit edilmelidir.

²⁰⁶ KEFELİOĞLU,a.g.e.,s.3-4.

hastane işletmesinin kendi yönetimi tarafından zorunlu kılınan kurallarına uyulup uyulmadığına ilişkin denetim uygunluk denetimidir. Hastane yönetiminin hastane içinde kullanılacak malzemeler için düzenlenmesi zorunlu tutulan malzeme takip formu ,malzeme istek / çıkış belgesi , malzeme ilaç-sarf kullanım formu, depo çıkış formu ,depo giriş formu, malzeme teslim formu, düzenlenip düzenlenmediği; bu belgelerden hareketle sarf edilen malzeme miktarının tespiti gibi hususlar bu denetim şekline örnek teşkil eder.

3.7.2.2. Alacaklarla İlgili Maddi Doğruluk Denetimi

Maddi doğruluk denetiminde denetçinin temel amaçlarından birincisi “Alacakların Doğrulanması”, diğeri ise “Alacakların Değerlemesi” dir.²⁰⁷

3.7.2.2.1. Alacakların Doğrulanması

Doğrulama, işletme dışında bağımsız bir kaynaktan yazılı bilgi alınmasıdır. Bu teknik ile toplanan doğrulayıcı kanıtların güvenilirliği çok yüksektir. Doğrulama tekniği, ticari alacaklarla ilgili olarak müşterilere borç bakiyelerinin bildirilmesi ve kendi kayıtları ile mutabık olup olmadıklarının sorulması şeklinde uygulanır. Bu tekniğin uygulanması ile alacak hesaplarına ait bakiyelerin maddi doğruluğu araştırılır. Genel kabul görmüş denetim standartları, denetçilerin stok sayımını gözlemlmelerini ve alacaklarla ilgili olarak doğrulama denetim tekniğine başvurmalarını zorunlu tutmaktadır.

Doğrulamanın zamanı, doğrulama şekli ve gönderilecek doğrulama mektuplarının adedi doğrudan denetçi tarafından belirlenir. Müşteri işletme tarafından hazırlanan teyit mektupları denetçi tarafından gönderilir ve teyitlerin cevapları müşteri işletmeye değil doğrudan denetçiye ulaşacak şekilde ayarlanır.

²⁰⁷ KEFELİOĞLU,a.g.e.,s.4-5

Teyit mektupları duruma göre olumlu veya olumsuz olmak üzere iki şekilde düzenlenebilir. Olumlu teyitte, karşı taraftan gönderilen mutabakat mektubu ile uyumlu olsa da olmasa da cevap verilmesi istenir. Olumsuz teyitte ise karşı taraf, gönderilen mutabakat mektubu ile uyumlu değilse cevap verecektir. Bu tip teyitlerde karşı taraftan cevap alınamadığında mutabık kalındığı varsayılır.

3.7.2.2 Alacakların Değerlemesi

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre alacaklar bilançoda tahsil edilebilir değerleriyle gösterilir. Bu nedenle alacakların bilanço gününe indirgenmiş değerlerinin hesaplanması gerekir. Alacakları değerlerken karşılaşılan en önemli sorun bunların tahsil kabiliyetinin belirlenmesi sorunudur. Burada yapılabilecek bir hata hem bilançoyu ve hem de gelir tablosunu etkileyecektir. Dolayısıyla denetçi yalnızca alacakların brüt tutarlarının doğrulanmasıyla ilgili değildir. Denetçi gerekli incelemeleri yaparak değersiz veya tahsili imkansız hale gelen alacakların kayıtlardan uygun olarak silindiğine, ileride tahsil edilemeyeceği düşünülen alacaklar için uygun karşılıkların ayrılmış olduğuna güven getirmelidir. Ayrıca dönem sonu itibarıyla alacaklarla ilgili reeskont hesaplamaları incelenmeli, yabancı para cinsinden olan alacakların Maliye Bakanlığınca yayınlanan döviz alış kurları üzerinden değerlemeye tabi tutulduğunu kontrol etmelidir.

3.7.3.Stokların Denetimi

Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında stoklar;²⁰⁸

- Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzemeleri,
- Üretim aşamasında bulunan yarı mamulleri,
- İşletmenin satmak üzere ürettiği mamulleri,
- Satılmak üzere elde edilmiş ticari malları,

²⁰⁸ SEVİLENGÜL,a.g.e.,s.266.

- Bu kalemlerinin hiç birinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemlerden oluşan diğer stokları içerir.

Stokların denetiminin amacı, bu varlık kaleminin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre kayıtlara alındığının ve finansal tablolarda gerçek ve doğru olarak raporlanmış olduğunun saptanmasıdır. Bu amaca ulaşmak için denetçi, stokların fiziken var olduklarını, bunların işletmenin sahipliğinde bulunduklarını, kullanılabilir veya satılabilir durumda olduklarını ve doğru olarak fiyatlandırıldıklarını saptamalıdır. Denetçi bozulan ve modası geçen stoklar için uygun karşılıkların ayrılıp ayrılmadığını da araştırmalıdır. Denetçi, belirli dönemler itibariyle fiziki sayım yaptırarak sayım sonuçları ile muhasebe kayıtları arasında mutabakat sağlanmasını sağlamalıdır. Aynı zamanda stok sayımını gözlemelidir.²⁰⁹

Denetçi, defter kayıtları ile sayım sonuçları arasında önemli farkların bulunması halinde, düzeltici kayıtların yapılmasını sağlamalıdır. Denetçi, konsinye verilen stokların işletmenin stokları arasına dahil edilmiş, konsinye alınan stokların ise hariç tutulmuş olduklarını tespit etmelidir.²¹⁰

Hastane işletmelerinde satışı yapılan faktör hizmet olduğu için stok yapılan malzemeler, hizmet üretiminde doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılan malzeme ve mallar olduğundan diğer işletmelerdeki stok kavramından farklı bir kavram söz konusudur. Stoklar daha çok “üretim işletmelerinde bilançoda ağırlığı olan bir hesap kalemidir.”²¹¹

Hastane işletmelerinde stok kalemleri olarak ilaç ve tıbbi sarf malzemelerini örnek verebiliriz, Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde ilaç ve tıbbi sarf malzemelerine ilişkin,²¹²

²⁰⁹ Fuat GÜNAY, Stokların Denetimi, (Çevrimiçi) archive.ismmmo.org.tr/.../32-2060%20FUAT%20GÜNAY%20.,(Erişim Tarihi:01.06.2010),s.1-3.

²¹⁰ GÜNAY,a.g.e.,s.3.

²¹¹ KAVAL,a.g.e.,s.256.

²¹² T.C.Sayıştay Bakanlığı Performans Denetim Raporu, **Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi sarf malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi**, Ankara, Mart 2005, s.16-17.

- İhtiyaçların gerçekçi belirlenip belirlenmediği,
- İhtiyaçların doğru nitelikte ve doğru miktarda karşılanıp karşılanmadığı,
- Stok kontrolü, depolama ve dağıtımın etkin olup olmadığı,
- Prosedür ve kontrollerin yeterliliği,
- Tıbbi cihazların temininde ihtiyaç planlamasının yapılıp yapılmadığı, bu cihazların ekonomik ve etkin kullanılıp kullanılmadığı değerlendirilir.

3.7.4.Sabit Kıymetlerin Denetimi

Sabit kıymetler üretim işletmelerinde önemli bir unsuru oluşturmaktadırlar. Bunlarla ilgili hesaplar çok yoğun çalışmıyor olsalar da özellikle bunların iktisabında ve dönem sonlarında amortisman hesaplayıp kayıtlanması konularında hatalara rastlanmaktadır.²¹³

Maddi duran varlıkların denetimini yürüten bağımsız denetçinin üç temel amacı bulunmaktadır. Bu amaçlar şunlardır:²¹⁴

- İşletmenin defterlerinde gösterilen duran varlıkların fiziken varolduklarının, varolanların eksiksiz bir biçimde kayıtlara geçirilmiş olduklarının ve bu varlıkların işletmedeki kullanım amaçlarına uygun olarak kullandıklarının saptanması,
- Maddi duran varlıkların gerçekten işletmenin sahipliğinde bulunduğunun ve bunlar üzerinde haciz veya ipoteğin olup olmadığının saptanması,
- İşletmede duran varlıklar muhasebesinin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda devamlılık temeline göre yürütülmekte olduğunun araştırılması.

Maddi duran varlıkların denetimi hesap bakiyelerinde meydana gelen değişikliklerin gözden geçirilip incelenmesi yoluyla gerçekleştirilir. Hesap bakiyelerindeki azalmaların

²¹³ KAVALL, a.g.e., s.314.

²¹⁴ GÜREDİN, a.g.e., s.459.

denetiminde hesaba yapılan kayıtlar incelenerek, satış veya devre dışı bırakmak suretiyle elden çıkarılan maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarına doğru olarak yansıtıldıkları araştırılır. Denetçi tamamen amortismanına tabi olmuş varlıklar ile teknolojik nedenlerle kullanılmayacak olan varlıkların muhasebe kayıtlarını da gözden geçirmelidir.²¹⁵

3.7.5.Ücretlerin Denetimi

İşletmede uygulanmakta olan ücret tahakkuk ve ödemeleri sisteminin denetiminde denetçi örnekleme yöntemine başvurur. İstatistiki örnekleme tekniği kullanmak suretiyle çalışanlar arasından tesadüfi olarak seçilen kişilere ait tahakkuk bilgilerinin denetimi yapılır.²¹⁶

Hastane işletmeleri günün her saatinde açık olmak durumunda olan işletmeler olduklarından vardiyalı sistemde eleman çalıştırmaktadırlar. Bu durum hastane işletmelerinin diğer işletmelere göre daha fazla çalışana istihdam sağlamasını gerektirmektedir. Personel sayısının ve ücret alan ücretlilerin sayısının artması, ücret giderleri, personele borçlar ve ücret ile ilişkili diğer hesapların önemini artırmaktadır.²¹⁷

²¹⁵ GÜREDİN, a.g.e., s.453.

²¹⁶ GÜREDİN, a.g.e., s.506.

²¹⁷ YİĞİTTOP, a.g.e., s.58.

4. ÖZEL BİR X HASTANESİNDE BAĞIMSIZ DENETİM UYGULAMA ÖRNEĞİ

4.1 Çalışmanın Amacı

Uygulama bölümünün amacı; tez içerisinde anlatılan teorik bilgilerin pratikte nasıl işlediğinin gözden geçirilmesi ve incelenen hastane işletmesinin bağımsız denetçiler tarafından denetlenip eksiklikler bulunduğu takdirde bu eksiklikleri ortadan kaldıracak öneriler geliştirmektedir.

4.2. Çalışmanın Kapsamı

Uygulama bölümünde, hastane işletme merkezi İstanbul Üsküdar’da olan hastanemizin muhasebe departmanı incelenerek buradaki kilit hesapların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi incelenecektir.

4.3. X Hastanesine Ait Genel Bilgiler

X Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş. 1991 yılında kurulmuştur.

Ana Ortaklık, kalite iyileştirme ve hasta güvenliği yaklaşımını güçlendirmek amacıyla ABD akreditasyon kurulu Joint Commission International (JCI) akreditasyon standartları ve ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemi standartlarını uygulamaktadır.

Ana Ortaklık'ın 31.03.2009 tarihi itibarıyla faaliyet gösteren 2 hastanesi bulunmaktadır.

1.Hastane İşletmesi

İstanbul'da 17 dönüm arazi üzerinde 16.000 m² kapalı alanda kurulu olan hastane binası 01.07.1995 tarihinden itibaren 25 yıllığına kiralanmıştır. Hastane muayene ve ayakta tedavinin yapıldığı “Poliklinik” ile, ameliyat, yoğun bakım ve uzun süreli tedavilerin yapıldığı “Yataklı Bölüm” olmak üzere iki ana bölümde faaliyet göstermektedir. Hastanede 5 genel amaçlı, 1 septik ve 1 tüp bebek ameliyathanesi olmak üzere toplam 7 ameliyathane, 1 cerrahi, 1 koroner, 1 neonatal ve 1 kalp cerrahi yoğun bakımı olmak üzere toplam 4 ayrı yoğun bakım ünitesi ve 12 yataklı acil takip ünitesi mevcut olup toplam yatak kapasitesi 130'dur.

2.Hastane İşletmesi

Hastanemiz 2006 yılının Kasım ayında hizmete girmiştir. 6.500 m² kapalı alana sahip 6 katlı hastane binası 23.04.2006 tarihinden itibaren 10 yıllığına kiralanmış olup kira ödemelerine 01.01.2007 tarihinde başlanmıştır. Hastane binası tamamlanmış olarak devralınmıştır. Hastanede 3 ameliyathane, 18 yoğun bakım yatağı ve 1 doğumhane bulunmakta olup toplam yatak kapasitesi 65'tir.

Hastane cirosunu oluşturan ameliyat hizmetleri , yatan hasta hizmetleri, poliklinik hizmetleri, laboratuvar hizmetleri, görüntüleme hizmetleri ana hizmet kalemleridir.Hastane bünyesinde yemekhane bulunmaktadır. Burada sadece hasta yemekleri hastane mutfak ekibince imal edilmektedir. Personel yemekleri ise dış firmadan satın alınmaktadır. Hekimlerin çalışma prensipleri ise, uzman hekimler prim usulü, pratisyen hekimler ise maaş usulü ile çalıştırılmaktadırlar.

Hastanede birim maliyet esaslı performans değerlendirmesi yapılmaktadır. Yıllık maksimum kapasite hedefleri belirlenerek her yıl sonunda hedeflerin başarısı değerlendirilmektedir.Sarf malzemeleri yurt içinden temin edilmektedir. Toplam giderler yüzde olarak sıralandığında ilk sırayı sarf giderleri oluştururken ikinci sırayı ilaç giderleri almaktadır. Sağlık hizmetlerinin üretilmesinde iki büyük kalem olan sarf giderleri ve ilaç giderleri bu noktada dikkat çekmektedir. Hastane işletmelerinde personel sayısının fazla oluşu ve hastalara özel yemek giderinin de bulunması yiyecek ve içecek giderlerinin yüzde olarak üçüncü sırayı almasında neden teşkil etmektedir.

Giderler üzerinden yapılan giderlerin yüzde dağılımı aşağıdaki gibidir:

2009 yılı bordrolar üzerinden ortalama brüt ücret 0,05%

2009 yılı enerji tüketimi 4,28%

2009 yılı yakıt tüketimi 1,09%

2009 yılı su tüketimi 2,87%

2009 yılı ilaç gideri 20,40%

2009 yılı sarf gideri 58,42%

2009 yılı yiyecek içecek gideri 12,89%

2009 yılı genel gider toplamı 100,00%

Hasta Potansiyelinin Yüzdesel Dağılımı: (2009 yılı)

Özel Hasta 36 %

Özel Sağlık Sigortaları 30 %

Sosyal Güvenlik Kurumu 18 %

Diğer 16 %

Hastanenin anlaşmalı olduğu kurumlardan Sosyal Güvenlik Kurumu ve için bütçenin açıklanmış olduğu fiyatlar uygulanırken, tüm yurt içi ve dışı sigorta şirketleri ve diğer anlaşmalı kurumlarında Türk Tabipler Birliği fiyat tarifesinden fiyatlar asgari olarak uygulanmaktadır.

Ödemelerin Alınma Süreleri: (Fatura Kesim Tarihi itibariyle)

SGK 45 Gün

Yurt Dışı Sigortalar 30 Gün

Yurt İçi Sigortalar 45 Gün

4.4.Hastanedeki Muhasebe İşlemleri

Hastane muhasebe işlemlerinin çok genel olarak iki aşamadan oluştuğu söylenebilir. Bunlar kayıt ve işlem aşamalarıdır.

- Finans bölümünden gelen kredi kartlarının slipleri ile verilen hizmet faturası muhasebe birim personeli tarafından kontrol edilir.
- Gelir faturalarının tahsilat aşamasına göre verilen hizmetin tutarı, KDV'si ve genel toplamı kontrol edilerek nakit, kredi kartı ve açık şekilde tasnifi yapılır.
- Gelir faturaları muhasebe programına muhasebe personeli tarafından kaydedilir.
- Finans bölümünden gelen gider ve gelir faturalarının makbuzları incelenerek muhasebe programına kaydedilir.

- Finans bölümünden gelen banka makbuzları ve hesap ekstreleri kontrol edilerek muhasebe programına kaydedilir.
- Finans bölümünden gelen çek-senet-pos hesapları kontrol edilerek muhasebe programına kaydedilir.
- Personel ve özlük işleri sorumlusundan gelen personel tahakkukları kontrol edilerek muhasebe programına kaydedilir.
- Muhasebe programından alınan hesapları ve mizanları muhasebe birimi tarafından kontrol edilir.
- KDV beyannamesi, geçici vergi beyannamesi vb. dokümanların düzenlenmesi ve kontrolü yapılarak, vergi dairesine teslimi yada internet üzerinden e-beyanname uygulaması ile gönderilmesi muhasebe personeli tarafından yapılır.
- Demirbaş alındığında faturası kontrol edilerek demirbaş hesabımıza alınır. Demirbaş hesabına alınan malzemeye 5 yıllık %20 amortismanla tabi tutulur. Hesaplanan amortismanlar gidere işlenerek vergi dönemi vergiden mahsup edilir. Alınan demirbaşlar amortisman defterlerine muhasebe personeli tarafından işlenir. Demirbaş fatura kayıtları muhasebe arşivde muhafaza edilir.
- Örnek hastanede kullanılan tüm muhasebe evraklarının dosyalanıp, arşivlenmesi muhasebe personeli tarafından yapılır.
- Matbu evrakların kontrolü (Fatura, Sevk irsaliyesi, Makbuz) muhasebe personeli tarafından yapılır.
- Leasing ve teşvik uygulamaları kontrol edilerek muhasebe programına kaydedilir.

- Örnek hastane ile ilgili vergi boyutunun takibi muhasebe personeli tarafından yapılır.
- Muhasebe programına kaydedilen bilgiler muhasebe personeli tarafından kontrol edilerek, kurumun resmi defterleri olan defter-i kebire, yevmiye defterine, muavin defter, demirbaş defterine yazdırılır.
- Muhasebe personeli hazirun cetveli (ortakların adreslerinin ve telefonları) hazırlanır, her üç ayda bir incelenerek güncellenmesi yapılır.
- Örnek hastanede alınan kararlar muhasebe personeli karar defterine yazılarak, onaylatılır.
- Resmi defter ve dökümlerinin (defter-i kebir, yevmiye defteri, muavin defter vb.) yazdırılarak, muhasebe arşivinde saklanır.
- Örnek hastanenin genel kurul işlemleri muhasebe birim personeli tarafından hazırlanarak ticaret odası tescili yapılır.

4.5.Nakit Bakiyelere Ait Denetim

Örnek hastanemizde etkin bir iç kontrol sistemi kurmak amacıyla nakit giriş çıkış hareketleri üzerinde önemle durulmaktadır. Hastane işletmelerinde meydana gelen kıymet hareketlerinin önemli bir kısmı tahsilat ve ödemeler ile ilgilidir. Örnek hastaneden yapılan ödeme işlemlerini kurum içi ve kurum dışı olarak ikiye ayırmamız mümkün olabilir. Kurum dışı yapılan ödeme işlemlerini de kendi arasında özel kurum ve kuruluşlar için ve kamu kuruluşları için yapılan ödemeler olarak ikiye ayırmamız mümkündür. Kurum içi yapılan ödemelerde herhangi bir ayırıma gidilmemiştir. Kasa denetimini yaparken bu hususlar dikkate alınmıştır.

Örnek hastanede tahsilat şekli olarak nakit, kredi kartı, senet ve çok ender olarak çek ödemeleri kullanılır.

Nakit Tahsilat: Paranın sahte olup olmadığına bakılır, hastanın yanında sayılır ve varsa para üzeri yine sayılarak hastaya verilir.

Pos(Kredi Kartı) Tahsilatı: Pos çekim işlemleri muhasebe departmanı tarafından veznelere verilen güncel talimatlar aracılığı ile yapılmaktadır.

Senet Tahsilatı: Senet alım işlemi üst yönetim ve yönetim kurulu üyeleri onayı olmaksızın yapılmamaktadır. Hastaya açık fatura verilmeli ve hastane otomasyon programındaki hasta dosyasından senet olarak tahsil edilmelidir.

Çek Ödemesi: Kesinlikle onaylı olmak zorundadır. Banka ismi, imzası, vade tarihi, ciro su, hamiline veya şahıs olup olmadığı önemlidir.

Tahsil Edilemeyen Ücretler: Acil servise trafik kazası ve vb. şekillerde düşme yaralanma gibi hallerle acil olarak getirilen, kendisine fiyat bilgisi verilemeyen hastaların sağlık hizmet bedeli işlem bitiminde kendisinden veya yakınlarından talep edilir. Hastanın ödeme durumu yoksa daha sonra ödemesi için senet düzenlenir. Düzenlen senedi imzalamak istemeyen hastaların faturası kesilerek avukata verilir.

4.5.1. Eldeki Nakdin Denetimi

a) Küçük Kasa Fonları

- Küçük kasaların hastane içinde bulundukları yerler saptanır. Fon kaydırmalarını önlemek için eşanlı bir doğrulamanın yapılabilmesi amacıyla varolan tüm fonların sayımı aynı anda planlanır.
- Her fonun miktarı sayarak kaydedilir. Denetçi fonu hastanenin muhasebe departmanında görevli olan kasadar önünde saymalı ve bir kasa sayım tutanağı düzenleyerek kasalara imzalatır.
- Fonun uygunluğunu ve nakit sarf malzemesi ya da ilaç alımı gibi işlemlerin kayıtlarının zamanında yapıldığını saptamak için para ile ilgili ödeme belgeleri, çekler ve alındı makbuzlarının her biri ayrı ayrı incelenmelidir.

- Doğrulamanın yapıldığı tarih itibarıyla henüz giderleştirilmemiş sarf malzeme giderlerinin bulunması halinde, bu giderlerin kapatılması ve fonun eski seviyesine yükseltilmesi için gerekli olan denetim düzeltme kaydının yapılması istenir.

b) Bankaya Yatırılmamış Tahsilatlar

- Henüz bankaya yatırılmamış özel sigorta tahsilatlarının hastane işletmesi içerisindeki yerleri tespit edilir. Nakit kayırmalarını önleyecek eşanlı bir doğrulamanın yapılabilmesi için sayım tekniklerine başvurulur.
- Bankaya yatırılacak fonlarla ilgili muhasebe departmanında çalışan kasadar yanında sayım yapılır.
- Özel sigortalar ve anlaşmalı kurumlardan bankaya yatırılmamış tahsilatların uygunluğunu ve tahsilat gününü saptamak amacıyla, bankaya yatırılmamış fonlar arasında bulunan tıbbi malzeme alışverişi yapılan firmalardan alınan ya da verilen çek, özel sigorta anlaşmalarıyla yapılan poliçe ve diğer nakit olmayan kalemleri incelenir.
- Henüz bankaya yatırılmamış tahsilat toplamı ile kasa tahsil kayıtları arasında uygunluk olup olmadığı saptanır.
- Henüz bankaya yatırılmamış olan özel sigortalardan ya da anlaşmalı kurumlardan tahsilatların kasada bulunan çekler, poliçe ve diğer nakit olmayan kalemlerle birlikte bankaya yatırılması istenir ve banka dekontunun geçerli bir sureti çalışma kağıtları dosyasına konur.
- Doğrulama gününden önceki uygun bir dönem seçilerek kurum içi ve kurum dışı ödemeler çalışma kağıtlarına aktarılır. Hastanemizde tahsilat işlemleri nakit, kredi kartı, çek ve senet olarak yapıldığından tüm işlemler çalışma kağıtlarına eklenir. Çalışma kağıtlarında gerekli hesaplamalar yapılarak kapanış günü tarihi itibarıyla kasa tutarı saptanır.

4.5.2. Bankaya Yatırılmış Nakdin Denetimi

- Bankaya, tıbbi malzeme alışverişi yapılan ecza depoları, özel kurum anlaşmalarından ve Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan yapılan tahsilatlar yatırılır. Bankaya doğrulama mektubu gönderilir ve yanıtları çalışma kağıtları arasına konulur.
- Kapanış günü itibariyle banka hesap özetlerinin sağlanması amacıyla verilen talimat yazıları incelenir.
- Her bir banka hesabı için doğrulama tarihi itibariyle yapılan ayrı ayrı mutabakat yazıları incelenir.
- Gelecek faaliyet dönemine ait tahsilat veya ödemelerin, eski tarih ile gösterilerek cari döneme kaydedilmiş olduklarını araştırmak amacıyla kapanış günü itibariyle doğrulanmış nakit tutarı ve muhasebe kayıtları karşılaştırılır.
- Hastanemizin ve bağlı bulunduğu diğer 2 hastanenin banka hesabından çekilmek üzere düzenlenmiş ve doğrulama tarihinde eldeki nakit tutarı içinde gösterilen tüm çeklerin, dolaşımdaki çekler listesinde yer alıp almadığı araştırılır.
- Hastanemizin nakit hareketleri ile ilgili kayıtların uygunluğu hakkında daha güvenilir bilgi elde etmek amacıyla, yılın son ayı için bir nakit analiz doğrulama cetveli düzenlenir.

4.5.3. Finansal Tablolarda Sunuş

Nakit ile ilgili bakiyelerin finansal tablolarda uygun bir sınıflandırma ile gösterilmiş olduğu ve hastanenin finansal tabloların raporlama ve tam açıklama uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı incelenir.

4.6. Alacak Hesapların Denetimi

- İnceleme tarihi itibariyle SGK, Özel Sağlık Sigortaları, diğer kurumlar ve tıbbi malzeme firmalarından alacakların ayrıntılı bir listesi oluşturulur. Listenin toplam tutarı alınır ve yevmiye defteri kontrol hesabı ile uygunluğu araştırılır.
- Denetim testine konu olmak üzere alacak hesaplarından örnekler seçilir.

- Örnek olarak seçilen alacak hesapları için doğrulama mektubu bizzat bağımsız denetçi tarafından hazırlanır ve gönderilir.
- Doğrulama istemine cevap verilmediğinde 15 iş günü süre geçtikten sonra yine bağımsız denetçi tarafından ikinci bir doğrulama mektubu hazırlanır.
- Tüm doğrulama mektuplarına verilen yanıtları inceleyerek tüm istisnaları ve farkları araştırılır. Araştırma bulguları çalışma kağıtlarına aktarılır.
- Doğrulamaya yanıt alınmayan hesaplar için doğrulama mektubunun gönderilmesinden sonra bir ödemenin yapılmış olup olmadığı belgeler incelenerek araştırılır.
- İstenilen doğrulamaların, alınan yanıtların, saptanan farkların özet listesi hazırlanarak doğrulama işleminin yeterliliği değerlendirilir.
- Örnek olarak alınan bir hesapla ilgili seçilmiş işlemler incelenir.
- Alacak hesapları kontrol hesabında kayıtlı seçilmiş işlemler incelenir.
- Hesapların toplamı alınarak dönem sonu bakiyesi ile doğruluğu araştırılır.

4.6.1. Finansal Tablolarda Sunuş

Alacakların uygun bir biçimde finansal tablolarda gösterilmiş oldukları incelenir. Hastane tarafından hazırlanmış finansal tabloların genel kabul görmüş raporlama ve tam açıklama standardına uygun olarak düzenlenmiş olup olmadıkları belirlenir.

4.7. Stokların Denetimi

Hastanede satışı yapılan faktör hizmet olduğu için stok yapılan malzemeler hizmet üretiminde doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılan ilaçlar, sargı bezleri gibi malzeme ve mallardır.

4.7.1. Stok Sayımının Gözlemlenmesi

- Stok sayımında hazır bulunarak sayımı gözlemlemek amacıyla hastane ile sayım tarihi üzerinde anlaşılır.
- Hastanenin fiziki sayımla ilgili olan yolu araştırılır. Hastane stokları saklanırken bazı hususlar vardır. Örneğin; bazı ilaçlar oda sıcaklığında saklanırken bazıları belirli bir derecenin altında saklanmalıdır. Dolayısıyla fiziki sayım yapılırken bu ayrıntılar dikkate alınır. Bu yordamlar çalışma kağıtlarına aktarılır, bunların uygunluk ve yeterlilikleri yorumlanır.
- Sayımda kullanılan stok sayım etiketleri incelenerek kullanılmaya hazır etiket sayısı, kullanılan ve kullanılmayan etiket sayıları saptanır ve çalışma kağıtlarına aktarılır.
- Stoklarla ilgili kapanış gününü belirlenerek çalışma kağıtlarına kaydedilir.
- Fiziki sayım esnasında herhangi bir stok hareketi olup olmayacağı araştırılır. Eğer bir hareket bekleniyorsa fiziki sayım esnasında teslim alınan tıbbi malzemelerin sağlıklı bir sayımını yapabilmek için hastane ile önceden görüşerek gerekli önlemlerin alınması sağlanır. Büyük çaptaki stok hareketleri çalışma kağıtlarına not edilir.
- Fiziki stokların tümünün gözlemlenmesi yoluyla ve soruşturma yaparak; elde bozulmuş olan stokların bulunup bulunmadığına ve stoklar üzerinde fiziki

kontrolün yeterli olup olmadığına bakılır. Tüm bunlar çalışma kağıtlarına aktarılır.

4.7.2. Stok Sayımının Gözlemlenmesinden Sonraki Denetim İşlemleri

- Gözlem günü itibarıyla eldeki stokların fiyat ve miktarlarını içeren hastane tarafından hazırlanmış stok sayım listesi edinilir.
- Stok sayımının izlenmesi sırasında çalışma kağıtlarına kaydedilmiş bulunan örnekleme sayım sonuçları ile kesin sayım listesinde gösterilen fiziki miktarlar arasında uygunluk aranır.
- Fiyatlamayı doğrulama ve sahipliği kanıtlamak için son satın alma faturası incelenir.
- Stok sayım listesinde çarpımların ve toplamaların aritmetik doğruluğu araştırılır.
- Stokların yerine koyma maliyetlerini belirlemek amacıyla fiyat listelerini, katalogları ve faturaları incelenir.
- Stok gözlemi sırasında; bozulmuş ilaçların, hasar görmüş şırınga, sargı bezi kolilerinin durumlarına uygun olarak değerlendirilip değerlendirilmedikleri araştırılır.
- Hastanenin stoklarına uyguladığı değerlendirme yöntemlerine göre yapılan hesaplamaların doğruluğuna bakılır.

- Denetlenen hastanemizin sarf malzemeleri üzerinden tek tek maliyetleri hesaplanmış ve raporlanmış olanların geçerliliğini belirlemek için maliyet sistemi gözden geçirilir.
- Stok gözlemlenmesi sırasında elde edilen dönem sonu kapanış bilgileri yeniden izlenir.

4.7.3. Finansal Tablolarda Sunuş

Stok fazlalıkları ve noksanlıkları, hasar görmüş stoklar ve ikame maliyeti gibi unsurlar dikkate alınarak finansal tablolarda uygun olarak sunulup sunulmadığı araştırılır. Hastanenin finansal tablolarının genel kabul görmüş raporlama ve tam açıklama ilkeleri doğrultusunda olduğu incelenir. Hastane tarafından hazırlanmış finansal tabloların genel kabul görmüş raporlama ve tam açıklama standartlarına uygun olarak düzenlenmiş olduklarını belirleyiniz.

4.8. Maddi Sabit Kıymetlerin Denetimi

Örnek hastanede tıbbi cihaz ihtiyaçlarının belirlenmesinde, fayda maliyet analizi yapılmakta, fizibilite raporları hazırlanmakta ve objektif standartlar bulunmaktadır. Hastanemiz cihazların tam kapasite ile çalıştırılmasını sağlamak üzere vardiyalı çalışma sistemini uygulamaya koymuştur.

- Maddi sabit kıymetlerin dönem başı bakiyelerini, dönem içindeki ilavelerini, dönem içinde kayıtlardan çıkarılmalarını ve dönem sonu bakiyelerini ayrıntılı olarak gösteren cetvel incelenir.
- Tekrarlanan denetimlerde önceki dönemlere ait çalışma kağıtlarına dayanarak dönem başı bakiyeleri doğrulanır.

- Cari yıldaki kayıtlardan çıkarmaları; kayıtlardan düşürölme tarihindeki defter değeri , cihazların elden çıkarılma nedeni ile uğranılan zararlar ve sağlanan kazançlar incelenir.
- Cihazların biyomedikal mühendisler tarafından yapılan bakım-onarım giderleri hesabına yapılmış kayıtlar incelenerek aktifleştirilmesi gereken giderler olup olmadığı araştırılır.
- Seçilen belirli varlık kalemlerini sistematik olarak gözlemleyerek sabit varlıklarla ilgili kayıtlar incelenir.
- Sabit varlık hesaplarının toplamını alarak bakiyelerin doğruluğu araştırılır.
- Tamamen amorti edilmiş cihazlar ile halen kullanılmakta olan cihazlar bakarak gerekli soruşturmalar yapılır.

4.8.1. Finansal Tablolarda Sunuş

Maddi sabit varlıkların finansal tablolarda uygun olarak sunulduğu incelenir. Hali hazırda kullanılmayan eskimiş cihazlar ya da tamamen amorti edilmiş cihazlar var ise gerekli açıklamalar üzerinde durulur. Hastanenin finansal tablolarının genel kabul görmüş raporlama ve tam açıklama ilkeleri doğrultusunda düzenlenip sunulmuş olduğuna bakılır.

4.9. Ücretlerin Denetimi

Örnek hastanede, personel ve özlük işlerinde hazırlanan ücret bordolarına göre personel maaş ve mesai listesi özlük işleri sorumlusu tarafından hazırlanır. Onaylanan personel maaş ve mesai listesi muhasebe birimine özlük işleri tarafından iletilir.

- Hastanenin bordro kayıtlarından personele ve hekimlere ödenen ücret ödemelerine ait örnekler seçilir.

- Örnek olarak seçilmiş her bir kalem için yapılan sözleşmelere dayanarak brüt ücret ödemesi doğrulanır.
- Brüt ücretten yapılan kesintilerin doğru hesaplanıp hesaplanmadığına bakılır.
- Seçilen her kalemlle ilgili tahsil edilmiş ücret çeklerini elde ederek bordro kayıtları ile karşılaştırılır.
- Seçilmiş bordro listeleri üzerinden çarpım ve toplamaların aritmetik doğruluğu araştırılır.
- Hastane personeline ve hekimlerine yapılmış ödemelerin hastane yönetim kurulunca onaylanmış tutarlar üzerinden gerçekleştirilmiş olduğu araştırılır.
- Bordroları analitik olarak gözden geçirerek önemli dalgalanmaların ya da olağandışı ilişkilerin olup olmadığı araştırılır.
- Finansal tablolarda maaş ve ücretlerle ilgili tüm ayrıntıların uygun bir biçimde düzenlenerek sunulmuş oldukları araştırılır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzde işletmeler ekonomik krizlerde ve hızlı rekabet ortamında mücadele etmek ve globalleşen dünya pazarında kendilerine yer bulabilmek arzusundadırlar. Ekonomik krizin gerisinde kalmamak, rakiplerin önüne geçmek ve globalleşmeyi sağlamak ise bir işletmenin güvenilir bilgi elde etmesiyle başarılabilir.

Çağdaş Yönetim anlayışına göre “İşletme Yönetimi”nde ve yönetim kararlarının oluşumunda, kaçınılmaz olarak muhasebe tarafından üretilmiş ve denetlenmiş “güvenilir yönetim bilgileri”ne gereksinim vardır. Bu nedenle; hemen hemen her işletme, işletmesini “Bağımsız Muhasebe Denetimi”ne tabi tutma gereğini bilinçli bir şekilde duymaktadır. Muhasebe bilgileri işletme çıkarlarını sembolize eden bir alandır. Güvenilir olmasına birçok yönden gereksinim vardır. Güven de, ancak denetimle sağlanır.

Hastane ve diğer sağlık kurumları, toplumsal ve ekonomik yaşamın tüm boyutlarını etkileyen organizasyonlardır. Ülkelerin kalkınmışlık düzeylerinin en önde gelen göstergelerinden biri olan sağlık hizmetlerinin istenen düzeye getirilmesi hiç şüphesiz ki, bu alana aktarılabilecek kaynakların yeterli olması ve bu kaynakların etkin kullanımı ile gerçekleşebilecektir. Sağlık hizmetlerinin varlıklarını sürdürebilmeleri, her şeyden önce sağlık hizmetlerini minimum maliyetle ve maksimum nitelikte ve kalitede kaynaklarını etkin kullanımları iyi bir yönetim anlayışı ve bu yönetim anlayışının güvenilir olmasıyla mümkündür.

Yapılan araştırmalara göre; ülkemizdeki hastanelerin denetimi konusunda farklı farklı fikirler olduğunu görmekteyiz. Sağlık Bakanlığı hastaneleri hem kendi iç denetimleri hem de bağımsız olarak denetlenmeleri hususunda son derece ihmalkar davranmaktadırlar. Bağımsız denetimi, kendi iç bütçelerini de göz önünde bulundurarak fazla maliyetli görmektedirler. Büyük özel hastaneler ise etkin iç kontrol denetimleri sağlamak ve güvenilir bilgi elde etmek amacıyla belirli periyotlarda denetlenmektedirler.

Hastanelerde bağımsız denetimin önemi öncelikli olarak güvenilir bilgi elde etme ve halka kaliteli bir sağlık hizmeti vermekte yardımcı olmaktır. Kuvvetli ve düzenli bir bağımsız denetim hastanelerde hizmet kalitesini de arttırmaktadır. Hem kamu hem de özel hastanelerimiz; güvenilirliği ve kaliteyi arttırmak amacıyla belirli periyotlarda bağımsız denetim şirketlerince denetlenmelidir.

EKLER

İncelenen Hastanede Kullanılan Tek Düzen Hesap Planı

Hesap Sınıfları

- 1- Dönen Varlıklar
- 2- Duran Varlıklar
- 3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
- 5- Öz kaynaklar
- 6- Gelir Tablosu Hesapları
- 7- Maliyet Hesapları
- 8-
- 9- Nazım Hesapları

Hesap Grupları

1- Dönen Varlıklar

- 10- Hazır Değerler
 - 11- Menkul Kıymetler
 - 12- Ticari Alacaklar
 - 13- Diğer Alacaklar
 - 14-
 - 15- Stoklar
 - 16-
 - 17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
 - 18- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
 - 19- Diğer Dönen Varlıklar

2- Duran Varlıklar

- 20-
- 21-
- 22- Ticari Alacaklar
- 23- Diğer Alacaklar

- 24- Mali Duran Varlıklar
- 25- Maddi Duran Varlıklar
- 26- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- 27- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- 28- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- 29- Diğer Duran Varlıklar

3- Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

- 30- Mali Borçlar
- 31-
- 32- Ticari Borçlar
- 33- Diğer Borçlar
- 34- Alınan Avanslar
- 35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
- 36- Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
- 37- Borç ve Gider Karşılıkları
- 38- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- 39- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4- Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

- 40-Mali Borçlar
- 41-
- 42- Ticari Borçlar
- 43- Diğer Borçlar
- 44- Alınan Avanslar
- 45-
- 46-
- 47- Borç ve Gider Karşılıkları
- 48- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
- 49- Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5- Özkaynaklar

- 50-Ödenmiş Sermaye
- 51-
- 52- Sermaye Yedekleri
- 53-
- 54- Kar Yedekleri
- 55-
- 56-
- 57- Geçmiş Yıllar Karları
- 58- Geçmiş Yıllar Zararları
- 59- Dönem Net Karı (Zararı)

6- Gelir Tablosu Hesapları

- 60- Brüt Satışlar
- 61- Satış İndirimleri (-)
- 62- Satışların Maliyeti (-)
- 63- Faaliyet Giderleri (-)
- 64- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar
- 65- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)
- 66-
- 67- Olağandışı Gelir ve Karlar
- 68- Olağandışı Gider ve Zararlar (-)
- 69- Dönem Net Karı (Zararı)

7- Maliyet Hesapları

- 70-
- 71- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- 72- Direkt İşçilik Giderleri
- 73- Genel Üretim Giderleri
- 74- Hizmet Üretim Maliyeti
- 75- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

- 76- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri
- 77- Genel Yönetim Giderleri
- 78-

9- Nazım Hesapları

- 90- Teminat Alınan Değerler
- 91- Teminat Verilen Değerler
- 92- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
- 93- Vergi Dışı Gelirler
- 94- Demirbaş Giderleri

HESAP PLANI

1- DÖNEN VARLIKLAR

10- HAZIR DEĞERLER

- 100- Kasa Hesabı
- 101- Alınan Çekler Hesabı
- 102- Bankalar Hesabı
- 103- Verilen Çekler ve Gönderme Emirleri Hesabı (-)
- 108- Diğer Hazır Değerler Hesabı

11- MENKUL KIYMETLER

- 110- Hisse Senetleri Hesabı
- 112- Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Hesabı
- 118- Diğer Menkul Kıymetler Hesabı
- 119- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

12- TİCARİ ALACAKLAR

- 120- Alıcılar Hesabı
- 121- Alacak Senetleri Hesabı
- 122- Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı(-)

- 123- Banka Kredi Kartlarından Alacaklar Hesabı
- 126- Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 127- Diğer Ticari Alacaklar Hesabı
- 128- Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı
- 129- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

13- DİĞER ALACAKLAR

- 134- İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar
- 135- Personelden Alacaklar Hesabı
- 136- Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı
- 138- Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı
- 139- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

15- STOKLAR

- 150- İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- 151- Yarı Mamuller - Üretim Hesabı
- 152- Mamuller Hesabı
- 153- Ticari Mallar Hesabı
- 157- Diğer Stoklar Hesabı
- 158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)
- 159- Verilen Sipariş Avansları Hesabı

17-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

- 170-178- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı
- 179- Taşeronlara Verilen Avanslar Hesabı

18- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 180- Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı
- 181- Gelir Tahakkukları Hesabı
- 182-Sağlık Kurumları Arası Tedavi Giderleri

19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

- 190-** Devreden KDV Hesabı
- 191-** İndirilecek KDV Hesabı
- 193-** Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı
- 195-** İş Avansları Hesabı
- 196-** Personel Avansları Hesabı
- 197-** Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı
- 198-** Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Hesabı
- 199-** Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı Hesabı (-)

2- DURAN VARLIKLAR

22- TİCARİ ALACAKLAR

- 220-** Alıcılar Hesabı
- 221-** Alacak Senetleri Hesabı
- 222-** Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı (-)
- 226-** Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı
- 227-** Diğer Ticari Alacaklar Hesabı
- 229-** Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

23-DİĞER ALACAKLAR

- 234- İşletmeler Arası Mali Borçlardan Alacaklar**
- 235-** Personelden Alacaklar Hesabı
- 236-** Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı
- 239-** Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı Hesabı (-)

24-MALİ DURAN VARLIKLAR

- 248-** Diğer Mali Duran Varlıklar Hesabı
- 249-** Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı Hesabı (-)

25- MADDİ DURAN VARLIKLAR

- 250- Arazi ve Arsalar Hesabı
- 251- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabı
- 252- Binalar Hesabı
- 253- Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı
- 254- Taşıtlar Hesabı
- 255- Demirbaşlar Hesabı
- 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı
- 257- Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı
- 259- Verilen Avanslar Hesabı

26- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

- 260- Haklar Hesabı
- 267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabı
- 268- Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)
- 269- Verilen Avanslar Hesabı

27- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

- 271- Arama Giderleri Hesabı
- 272- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hesabı
- 278- Birikmiş Tükenme Payları Hesabı (-)
- 279- Verilen Avanslar Hesabı

28- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

- 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı
- 281- Gelir Tahakkukları Hesabı

29- DİĞER DURAN VARLIKLAR

291- Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV Hesabı

293- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Hesabı

294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar Hesabı

295- Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı

297- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar Hesabı

298- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı (-)

299- Birikmiş Amortismanlar Hesabı (-)

3- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

32- TİCARİ BORÇLAR

320- Satıcılar Hesabı

326- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

329- Diğer Ticari Borçlar Hesabı

33- DİĞER BORÇLAR

335- Personeler Borçlar Hesabı

336- Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

34- ALINAN AVANSLAR

340- Alınan Sipariş Avansları Hesabı

349- Alınan Diğer Avanslar Hesabı

35- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350-358- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri
Hesabı

36- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

- 360- Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı
- 361- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı
- 362- Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri Hesabı
- 363- Ödenecek Döner Sermaye Katkı Payları Hesabı
- 368- Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş
Vergi ve Diğer Yükümlülükler Hesabı
- 369- Ödenecek Diğer Yükümlülükler Hesabı

37- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

- 370-Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı
- 371-Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer
Yükümlülükleri Hesabı (-)
- 372- Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı
- 373- Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı
- 379- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları Hesabı

38- GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

- 380- Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı
- 381- Gider Tahakkukları Hesabı

39- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 391- Hesaplanan KDV Hesabı
- 393- Merkez ve Şubeler Cari Hesabı
- 397- Sayım ve Tesellüm Fazlaları Hesabı
- 399- Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar Hesabı

4- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

42- TİCARİ BORÇLAR

420- Satıcılar Hesabı

426- Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabı

429- Diğer Ticari Borçlar Hesabı

43- DİĞER BORÇLAR

436- Diğer Çeşitli Borçlar Hesabı

438-Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş
Borçlar Hesabı

44- ALINAN AVANSLAR

440- Alınan Sipariş Avansları Hesabı

449- Alınan Diğer Avanslar Hesabı

47- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

472-Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

48- GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı

481- Gider Tahakkukları Hesabı

5- ÖZKAYNAKLAR

50- ÖDENMİŞ SERMAYE

500- Sermaye Hesabı

501- Ödenmemiş Sermaye Hesabı (-)

52- SERMAYE YEDEKLERİ

522- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları Hesabı

54- KAR YEDEKLERİ

549- Özel Fonlar Hesabı

57- GEÇMİŞ YILLAR KARLARI

570- Geçmiş Yıllar Karları Hesabı

58- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

580- Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı (-)

59- DÖNEM NET KARI (ZARARI)

590- Dönem Net Karı Hesabı

591- Dönem Net Zararı Hesabı (-)

6- GELİR TABLOSU HESAPLARI

60- BRÜT SATIŞLAR

600- Yurtiçi Satışlar Hesabı

601- Yurtdışı Satışlar Hesabı

602- Diğer Gelirler Hesabı

603- İlaç ve Tıbbi Sarf Malzeme Gelirleri

61- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

610- Satıştan İadeler Hesabı (-)

611- Satış İskontoları Hesabı (-)

612- Diğer İndirimler Hesabı (-)

62- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620- Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı (-)

621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti Hesabı (-)

622- Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı (-)

623- Diğer Satışların Maliyeti Hesabı (-)

63- FAALİYET GİDERLERİ

630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı (-)

631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı (-)

632- Genel Yönetim Giderleri Hesabı (-)

64- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR

- 642- Faiz Gelirleri Hesabı
- 644- Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı
- 645- Menkul Kıymet Satış Karları Hesabı
- 646- Kambiyo Karları Hesabı
- 647- Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı
- 649- Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı

65- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

- 654- Karşılık Giderleri Hesabı (-)
- 655- Menkul Kıymet Satış Zararları Hesabı (-)
- 656- Kambiyo Zararları Hesabı (-)
- 657- Reeskont Faiz Giderleri Hesabı(-)
- 659- Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı (-)

67- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR

- 671- Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabı
- 679- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabı

68- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

- 680- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları Hesabı (-)
- 681- Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı (-)
- 689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı (-)

69- DÖNEM NET KARI (ZARARI)

- 690- Dönem Karı veya Zararı Hesabı
- 691- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı(-)

692- Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı

9- NAZIM HESAPLAR

90- TEMİNAT ALINAN DEĞERLER

900- Alınan Teminatlar Hesabı

901- Alınan Teminatlar Alacaklı Hesabı

91- TEMİNAT VERİLEN DEĞERLER

910- Verilen Teminatlar Hesabı

911- Verilen Teminatlar Alacaklı Hesabı

92- KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER

920- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı

921- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı

KAYNAKÇA

- AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**. Cilt 1. Ankara:Yetkin Elektronik Yayıncılık Sistemleri. 2006.
- AKTUĞLU, A. Ali. **Denetleme ve Revizyon**. İstanbul:Barış Yayınları. 1996.
- AYSAN , Mustafa. **Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye’de Uygulamalar**, İ.Ü İşletme Fakültesi, İstanbul, 1971.
- ALPUGAN, Oktay ve Vasfi HAFTACI. “Muhasebe Sistemi Genel Tebliğine Göre Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplarının İşleyişi”, **Hastane İşletmeciliği: Seçme Yazılar**, Eskişehir, 1995.
- AKAR, Çetin ve HÜSEYİN ÖZALP. **Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmelerde Yönetim**, Ankara: Somgür Yayıncılık, 1998.
- AKTAN Coşkun Can. “Sağlık Bakanlığı Organizasyon ve Yönetiminde Yaşanan Sorunlar ve Mevcut Durum Analizi”. (Çevrimiçi).
<http://www.canaktan.org/ekonomi/saglik/> (Erisim Tarihi: 29.05.2010).
- AKAR Çetin, “Hastanelerde Maliyet Muhasebesi”.(Çevrimiçi).
www.tig.saglik.gov.tr/.../Klinik%20Maliyetlendirme%20Sunumları/Hastanelerde%20Maliyet%20Muhasebesi (Erişim Tarihi: 01.06.2010)
- BÜYÜKMİRZA, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. Ankara:Barış Yayınevi. 1998.
- BASIK Feryal, İdil KAYA ve Serhat YANIK. **Maliyet Muhasebesi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2006.
- BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, İstanbul: Alfa Yayınları, 2006.
- COŞKUN, Aslan. **Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları ve TTK’ da Denetim**. 2006.
- CAN Halil, Doğan TUNCER ve Ayhan Doğan YAŞAR. **Genel İşletmecilik Bilgileri**. Ankara:Siyasal Kitabevi, 1994.
- CEVAHİR Egemen ve R.Özgür ÇATAR. “Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Devletin Değişen Rolü ve Sağlıkta Eşitlik İlkesi”.(Çevrimiçi).<http://www.sdplatform.com/Baslik.aspxBID=264>(Erişim Tarihi: 29.05.2010)

ÇELEN Erol. “Bağımsız Denetimin Önemi, Yararları ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2001.

ÇELİK, Aytekin. **Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sorumluluğu**, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2005.

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh. **Muhasebe Denetimi**. Eskişehir: Birlik Ofset, 2003.

DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Sağlık Hizmetlerinde Etkinlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu,(Çevrimiçi). <http://www.ekutup.dpt.gov.tr/saglik/oik8>.(Erişim Tarihi:29.05.2010)

ERDOĞAN Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği” ,**Doğuş Üniversitesi Dergisi**, 2002, S.5.

ERDOĞAN Sarper ve Galip EKUKLU. “Almanya Sağlık Sistemi”, **Toplum ve Hekim**, Kasım, 1994, S.64-65.

GÜCENME, Ümit. **Mali Tablolar Analizi ve Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul:Motif Matbaacılık, 2005.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul: Arıkan Yayınları, 2008.

GÜNAY, Fuat.” Stokların Denetimi”,(Çevrimiçi) archive.ismmmo.org.tr(Erişim Tarihi:01.06.2010)

GÜMRAH İrfan. “Kasa Hesabının Denetimi”,(Çevrimiçi) archive.ismmmo.org.tr(Erişim Tarihi:01.06.2010)

HAYRAN, Osman. **Hastane Yöneticiliği**, İstanbul: Nobel Tıp Kitabevleri, 1997.

HARRIS, Willie O. **Institual Cost Accounting**, Chicago: Public Administiration, 1944.

İNCEOĞLU, Gülfer. “**Hastane Katı Atıklarının Yarattığı Çevre Sorunlarının Yönetsel ve Örgütsel Çözüm Yolları ve Hasta Başına Çıkan Atıkların, Cins ve Miktarlarının Tespiti ile İlgili Bir Araştırma**”. (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi). İstanbul. 1991.

KARDEŞ Seval. “Denetimin Etkinliğinin Arttırılmasında Analitik İnceleme Prosedürlerinin Kullanımı ve Türkiye’ deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, **Sermaye Piyasası Kurulu Yayını**, 1996, S.5.

KARDEŞ Seval ve Hülya GÖKTEPE. “Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs-Haziran 2007, S.81.

KABAALIOĞLU, Haluk. **Sermaye Piyasasında Kamuyu Aydınlatma İlkesi**, İstanbul, 1985.

- KAUFMAN, Felix. **Healthcare Financial Management, A.Primer on Hospital Accounting and Finance**, 2005.
- KAVAL, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005.
- KAVUNCUBAŞI, Şahin. **Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2000.
- KEFELİOĞLU, Adem.(Çevrimiçi).archive.ismmmo.org.tr/.../33%20-%2059%20%20ADEM%20KEFELIOGLU (Erişim Tarihi:01.06.2010)
- KELL W., W.C. BOYNTON and R.E.ZIEGLER, **Modern Auditing**, Forth Edition: John Willey&Sons, 1989.
- KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**, Ankara:Siyasal Kitabevi, 2000.
- KERTİŞ, Saime. “**Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması**”
(İstanbul Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2005.
- KURTULMUŞ, Sevgi. **Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi**, İstanbul: Değişim Dinamik Yayınları, 1998.
- KORKMAZ, Şebnem. “**Sağlık Kuruluşlarında İnsan Kaynakları Yönetimi Uygulamaları ve Konuya İlişkin İstanbul İl Sınırları İçerisinde Yer Alan 50 Yatak ve Üstü Kapasiteli Özel Sektör Hastanelerinde Bir Araştırma**”
(İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, 2003.
- MEIGS Walter, B.O Ray WHITTINGTON, Robert F. MEIGS and Wai P. LAM, **Principles of Auditing**, 3th Canada Edition: Homewood, 1987.
- MENDERES Münevver ve Korkut ERSOY, “Genel Sistem Kuramı ve Sağlık Sistemi, Hastane Sistemi ve Hasta Bakım Alt Sistemi”, **Hastane İşletmeciliği**, Hikmet Seçim, Eskişehir, 1995.
- ORHON, Feryal. “Yönetimde Muhasebe”,İ.Ü. İşletme Fakültesi, **İ.İ.E. Dergisi**, 1981,S.4.
- ÖZEL, Salih. “Türkiye’de Bağımsız Muhasebe Denetim Sisteminin Genel Değerlendirilmesi”, **Maliye Postası** ,Mart 1996, S.373.
- ÖZKAN, Azzem. “Hastane İşletmelerinde Maliyetleme Yaklaşımları”, **Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2003,S.2.

- PEKİNER, Kamuran. “İşletme Denetimi”,**Muhasebe Enstitüsü Yayınları**, İstanbul, 1988, S.55.
- ROUNTREE, George D. “Özel Sağlık Kuruluşlarının Gelişmiş Ülkelerdeki Genel Görünümü”, **İTO Yayınları**, 1993, S.9.
- SAYAR, Zafer. “**Sermaye Piyasası Kurulunun Muhasebe ve Bağımsız Denetime İlişkin Mevzuatı Kapsamında Bağımsız Denetçiden Beklentiler**”, Ankara, 2005.
- SAWYER, Lawrence B. **The Practise of Modern Internal Auditing**, New York, 1973.
- SEÇİM, Hikmet. “Hastane Yönetimi ve Organizasyonu , Türkiye’ de Hastanelerin Organizasyonu için Bir Model Önerisi”, **İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları**, 1991.
- SEÇİM, Hikmet. “ Hastanelerin Tanımı, Sınıflandırılması ve İşlevleri”,**Hastane Yönetimi Makaleleri**, 2000.
- SEVİLENGÜL, Orhan. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe**, Ankara: Gazi Büro Kitabevleri, 1997.
- ŞENVER, Bülent. “Yönetim Gücüne Katkı: Bağımsız Harici Denetim”,**Karizma Dergisi**, Şubat-1985, S.10.
- TATAR Mehtap ve Peter BERMAN, “Türkiye Ulusal Sağlık Hesapları”,T.C.Sağlık Bakanlığı, **Cilt 1**, Ankara, 2004.
- TENGİLİMOĞLU Dilaver, Oğuz IŞIK ve Mahmut AKBOLAT, **Sağlık İşletmeleri Yönetimi**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2009.
- TUNCER, Özge. “Hastane İşletmelerinde Finansal Yapı ve Performans Ölçümünde Oran Analizinin Uygulanması Acıbadem Hastanesi Örneği” (Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü) Ankara, 2008.
- TÜRKER Masum, Recep PEKDEMİR, Yakup SELVİ ve Fatih YILMAZ, “Sınırlı Uygunluk Denetimi Sirküler Rapor”,**Türmob Yayınları**, Ocak-2003, S.2003-1.
- TÜRK, İsmail. “İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri”, Açılış Konuşması, **Sermaye Piyasası Kuruluş Yayınları**, 1985, S.3.
- TÜRKTAN, Gülden. “Çağdaş Bağımsız Denetim ve Türkiye’deki Durum” (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi) İstanbul, 1989.
- Türk Tabipleri Birliği Hekimler ve Tabip Odası Yöneticileri İçin Mevzuat(Çevrimiçi).http://www.ttb.org.tr/mevzuat/index.php?option=com_content&task=view&id=147&Itemid=33(Erişim tarihi:31.05.2010)

T.C. Sayıştay Bakanlığı Performans Denetim Raporu, **Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi**, Mart-2005.

TÜREDİ, Hasan. **Denetim**, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2000.

UYAR, Süleyman. "Uluslar arası Denetim Standartları ve Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerine Göre Denetim Raporları: İMKB ' de Bir Araştırma,(Çevrimiçi).www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/2,Erişim Tarihi(13.04.2010)

ÜNLÜ, Mehmet. "Türkiye'de Yataklı Tedavi Hizmetleri", **Sosyal Siyasetimizde Yeni Boyutlar Semineri**, 1986.

ÜSTÜN, Rıfat. **Yönetim Muhasebesi**, Eskişehir: Bilim Teknik Yayın Evi, 1995.

WINKLE G. and J.COOK, **Auditing**, 3. Edition, Boston: H.Miffling Company,1994.

WOLPER F.Lawrence and Jesus J.PENA, History of Hospitals, **Healthcare Administration Principles, Practises, Structures and Delivery**, Maryland:Maryland Apsen Publication, 1995.

WEISBROD Burton A., "Competition in Healthcare :A Cautionary View",**Institue for Research on Poverty Discussion Paper**, University of Wisconsin, 1991.

WHO, **Health Services in Europe**, Third Edition,Geneva:Volume 1 Regional Analysis, 1981.

YALKIN KOÇ, Yüksel. **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Tek Düzen Muhasebe Sistemi**, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2008.

YEĞİNBOY, Yasemin. **Ulusal Düzeyde Sağlık Hizmetlerinin Değerlendirilmesi, Sağlık Hizmetleri ve İşletmeleri Serisi 1**, İzmir:Doğruculuk Matbaacılık, 1993.

YEREBAKAN Metin. Özel Hastaneler Araştırması Mevcut Durum Sorunlar ve Çözüm Önerileri, **İTO Yayınları**, 2000.

YİĞİTTOP, Veysel Murat. "Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları ve İç Kontrol Sistemi",.

(Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi), Ankara, 2008.