

T.C.  
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**5018 SAYILI MALİ KONTROL SİSTEMİ'NİN  
İNCELENMESİ VE KAMU HASTANELERİ İÇİN BİR  
UYGULAMA ÖNERİSİ**

**ÜMİT ARSLAN**

TEZ DANIŞMANI:

**Yrd.Doç.Dr. ERKAN ÖZTÜRK**

MART 2017

**T.C.**  
**KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**

İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Ümit Arslan'ın "5018 Sayılı Mali Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Kamu Hastaneleri İçin Bir Uygulama Önerisi" başlıklı tezi ..././2017 aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Yrd.Doç.Dr. Cengiz CEYLAN  
**Sosyal Bilimler Enstitü Müdürü**

Bu tezin Yüksek Lisans derecesi elde etmek için gerekli olan koşulları sağladığını onaylarım.

Prof.Dr.Gülnur ETİ İÇLİ  
**İşletme Anabilim Dalı Başkanı**

Bu tezi okuyarak içerik ve nitelik açısından incelediğimizi ve Yüksek Lisans derecesi almak için yeterli olduğunu onaylıyoruz.

Yrd.Doç.Dr. Erkan ÖZTÜRK  
**Tez Danışmanı**

Jüri Üyeleri

Prof.Dr. Ahmet Vecdi CAN	Sakarya Üniversitesi	İmza
Yrd.Doç.Dr. Erkan ÖZTÜRK	Kırklareli Üniversitesi	İmza
Yrd.Doç.Dr. Serdar CANBAZ	Kırklareli Üniversitesi	İmza

**Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde bizzat elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada özgün olmayan tüm kaynaklara eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.**

İmza

Ümit ARSLAN

.../.../2017

## ÖZ

### 5018 SAYILI MALİ KONTROL SİSTEMİNİN İNCELENMESİ VE KAMU HASTANELERİ İÇİN BİR UYGULAMA ÖNERİSİ

Arslan, Ümit

Yüksek Lisans, İşletme

Tez Yöneticisi: Yrd.Doç.Dr. Erkan Öztürk

Mart 2017

Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerin bürokratik engellemelere takılmadan, daha hızlı ve daha verimli yönetilmesi için 663 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Hastaneleri Birlikleri kurulmuştur. Bu birlikler yeni bir oluşum gibi gözükse de aynı diğer devlet kurumlarında olduğu gibi birliklerin de mali yönetim sisteminin temel dayanağı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'dur. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerine 2005 yılında uygulamaya konulan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu mali yönetim alanında birçok yenilikler getirmiştir. Stratejik plan, performans esaslı bütçeleme ve iç denetim bu yeniliklerin başında gelmektedir. Diğer devlet kurumlarında olduğu gibi kamu hastanelerinde de yeniliklere uyum ve yenilikleri uygulamaya koymak sıkıntılı geçmektedir. Stratejik plan ve performans esaslı bütçelemenin makro düzeyde verilerle hazırlanması, işin temelini oluşturan mikro verilerin göz ardı edilmesi nedeniyle sahada yani taşra teşkilatlarında sürekli aksaklıklara neden olmaktadır. Bu tez çalışmasında mali sonuç doğuran her olayın muhasebeleştirilmesi ilkesi gereğince; olayı niteleyen detay muhasebe hesap kodları kullanılarak, önce miktarsal sonra parasal muhasebe kayıtları ile stratejik plan ve performans esaslı bütçenin yapılabilir olduğu anlatılmaya çalışılmıştır. Ayrıca iç denetimin de aynı şekilde olayı niteleyen detay muhasebe hesap kodlarının kullanılmasını ile nasıl daha etkin ve anlamlı hale geldiği anlatılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Mali Kontrol, Stratejik Plan, Performans Esaslı Bütçeleme, İç Denetim.

## ABSTRACT

### İNVESTİGATION OF FİNANCIAL CONTROL SYSTEM NO. 5018 AND AN İMPLEMENTATION SUGGESTION FOR PUBLIC HOSPİTALS

Arslan, Ümit

Master of Arts, Management

Supervisor: AsistantProfessor Erkan Öztürk

March 2017

Public Hospitals Unions have been established with the Decree Law No. 663 for faster and more efficient management of the hospitals affiliated to the Ministry of Health without being attached to bureaucratic obstacles. Although these associations seem to be a new formation, they are in the same other state institutions, and the basic stance of the financial management system of the associations is the Law on Public Financial Management and Control No. 5018. The Law on Public Financial Management and Control No. 5018 put into effect in 2005 instead of the Accounting-PublicLaw No. 1050 has brought many innovations in the field of financial management. Strategic planning, performance-based budgeting and internal auditing are at the top of these innovations. It is troublesome to put harmony and innovations in innovations in public hospitals as it is in other government institutions. The preparation of the strategic plan and performance based budget at the macro level causes continuous failures in the field or provincial organizations because of the ignoring of the micro data which forms the basis of the work. In accordance with the principle of accounting for every event that results in a financial result in this thesis study; It has been tried to explain how the strategic plan and performance based budget can be made with quantitative and monetary accounting records by using detailed accounting account codes which qualify as events. In addition, the internal audit has tried to explain how it became more effective and meaningful by using the detailed accounting account codes which likewise describe the event.

**Key Words:** Accountant, Financial Control, Strategic Plan, Performance-Based Budget, Internal Audit.

## ÖNSÖZ

Çalışmam sırasında beni hep destekleyen, onlara ayıramadığım zamanlarda beni anlayışla karşılayan biricik eşim Elif , güzel kızlarım Ecrin ve Sena'ya çok teşekkür ederim. Uzun uğraşlar sonucunda tezimin tamamlanması için beni gayrete getiren, tezimle ilgili yapıcı eleştirilerle birlikte çözüm önerileri de sunan saygıdeğer hocam Yrd.Doç.Dr. Erkan Öztürk'e de teşekkür ediyorum.

Ümit Arslan

Mart, 2017

Kırklareli

## İÇİNDEKİLER

BEYAN.....	iii
ÖZ.....	iv
ABSTRACT.....	v
ÖNSÖZ.....	vi
KISALTMALAR.....	x
TABLOLAR.....	xi
ŞEKİLLER.....	xii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK SEKTÖRÜ VE HASTANELERE GENEL BAKIŞ.....	3
1.1. TIBBİ CİHAZ SEKTÖRÜ.....	3
1.2. İLAÇ SEKTÖRÜ.....	5
1.3. SİGORTA SEKTÖRÜ.....	5
1.4. SAĞLIK HİZMETLERİ SUNUMU SEKTÖRÜ.....	6
1.4.1. Hastane Kavramı.....	7
1.4.2. Hastanelerin Tarihsel Gelişimi.....	8
1.4.2.1. Osmanlı dönemi.....	9
1.4.2.2. Cumhuriyet Dönemi Hastaneler.....	10
1.5. KAMU HASTANE BİRLİKLERİNİN KURULMASI İLE OLUŞAN YENİ YAPILAR.....	11
1.5.1. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu.....	11
1.5.2. Taşra Teşkilat Yapısı.....	12
1.5.3. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun İnsan Kaynakları.....	14
1.5.4. Finansal Kaynaklar.....	16
1.5.5. Kamu Hastaneleri Birliklerini Yönlendiren Kurum ve Kuruluşlar.....	17
1.5.6. Kamu Hastane Birliklerine Yön Veren Yasal Düzenlemeler.....	18

## İKİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİM ve KONTROL SİSTEMİ.....	21
2.1. TÜRKİYE'DE 5018 SAYILI KANUN ÖNCESİ DÜZENLEMELER.....	21

2.2.KAMU MALİ YÖNETİM ve KONTROL KANUNUNUN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	24
2.2.1. Kamu Maliyesi.....	24
2.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu.....	25
2.2.3. Mali Saydamlık.....	26
2.2.4. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme.....	26
2.3 MUHASEBE SİSTEMİNİN İÇ KONTROLE OLAN ETKİSİ.....	28
2.3.1. Muhasebe Kavramı.....	28
2.3.2. Kamu Hastaneleri Birliklerinde Muhasebe Sistemi.....	30
2.3.3. İç Kontrol.....	32
2.3.3.1.Bütçe.....	33
2.3.3.2. Harcama Yapılması.....	35
2.3.3.3. Harcama yapılmasında sorumlular.....	36
2.3.3.3.1. Harcama Yetkilileri.....	36
2.3.3.3.2. Gerçekleştirme Görevlileri.....	37
2.3.3.3.3. Muhasebe Yetkilileri.....	38
2.3.3.4. Harcama Süreci.....	38
2.3.3.4.1. İhtiyaç Tespiti.....	39
2.3.3.4.2. Harcama Talimatı.....	40
2.3.3.4.3. İhale.....	40
2.3.3.4.4. Muayene Kabul.....	42
2.3.3.4.5. Taşınır Kayıt İşlemleri.....	42
2.3.3.4.6. Giderlerin Tahakkuk Etmesi ve Hak Sahibine Ödeme.....	43
2.3.3.4.7. Ön Ödeme.....	45
2.3.3.4.8 Personellere Yapılan Ödemeler.....	46
2.3.3.5. Taşınır ve Taşınmaz Mal Yönetimi.....	47
2.3.3.6. Gelirlerin Toplanması.....	47
2.3.3.7. Mali İstatistikler.....	50
2.3.3.8. İç Denetim.....	51
2.4. DIŞ DENETİM.....	52



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MALİ KONTROL SİSTEMİNİN KAMU HASTANELERİ

<b>BİRLİĞİNDE UYGULANMASI.....</b>	<b>55</b>
3.1. KAMU HASTANE BİRLİKLERİNDE STRATEJİK PLANLA BİRLİKTE BÜTÇENİN HAZIRLANMASI ve MUHASEBE KAYITLARI.....	56
3.1.1. Stratejik Plana Göre Belirlenen Performans Hedef Tabloları....	77
3.1.2. İhale Öncesi Referans Tabloları.....	79
3.1.3. Bütçe Tabloları.....	80
3.2. PERFORMANS ESASLI BÜTÇENİN MUHASEBE KAYITLARI İLE ÖLÇÜLMESİ.....	82
3.2.1. Bütçe Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	83
3.2.2. Bütçe Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	89
3.2.3. Performans Hedeflerinin Ölçülmesi.....	92
3.3. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN KURULMASINDA MUHASEBE KAYITLARININ ARAÇ OLMASI.....	95
3.3.1. Tedavi Gelirleri.....	96
3.3.2. Tıbbi İlaç Gelirleri.....	98
3.3.3. Tıbbi Sarf Gelirleri.....	102
3.3.4. Laboratuvar Gelirleri.....	105
3.3.5. Radyoloji Gelirleri.....	108
3.3.6. Otelcilik Gelirleri.....	109
3.3.7. Ticari Alan Gelirleri.....	110
<b>SONUÇ.....</b>	<b>113</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>117</b>

## KISALTMALAR

- KHB** : Kamu Hastaneler Birliği  
**KHK** : Kanun Hükümünde Kararname  
**KMYKK** : Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu  
**TKHK** : Türkiye Kamu Hastaneler Kurumu

## TABLOLAR

<b>Tablo 1:</b> Grup Ölçeğinde Türkiye Tıbbi Cihaz Pazar Büyüklüğü(2013).....	4
<b>Tablo 2:</b> Devlet Muhasebe Standartları Tablosu.....	31
<b>Tablo 3:</b> Bütçe Birimince Tespit Edilen Tüketim Miktarları ve Tutarları...	59
<b>Tablo 4:</b> Bütçe Birimince Tespit Edilen Enerji Miktarları ve Tutarları.....	61
<b>Tablo 5:</b> 2017 Ocak-Haziran Normal Nöbet.....	63
<b>Tablo 6:</b> 2017 Ocak-Haziran Özellikli Nöbet.....	63
<b>Tablo 7:</b> 2017 Temmuz-Aralık Normal Nöbet.....	63
<b>Tablo 8:</b> 2017 Temmuz-Aralık Özellikli Nöbet.....	63
<b>Tablo 9:</b> Aylık Gelir Hesaplama Tablosu.....	68
<b>Tablo 10:</b> Gelir Hesap Detay Kodları.....	68
<b>Tablo 11:</b> Ağırlıklı Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımları Tablosu.....	71
<b>Tablo 12:</b> 2017 Yılında Beklenen Ticari Alan Kira Gelirleri.....	75
<b>Tablo 13:</b> Gider Grubu Performans Hedefi.....	77
<b>Tablo 14:</b> Gelir Grubu Performans Hedefi.....	78
<b>Tablo 15:</b> İhale Öncesi Referans Tablosu.....	79
<b>Tablo 16:</b> Gider Bütçesi.....	81
<b>Tablo 17:</b> Gelir Bütçesi.....	82
<b>Tablo 18:</b> Satın Alınan Tüketim Malzemeleri Tablosu.....	83
<b>Tablo 19:</b> Satın Alınan Enerji Giderleri Tablosu.....	85
<b>Tablo 20:</b> Ocak Ayı Nöbet Bordrosu.....	87
<b>Tablo 21:</b> Ocak Ayı Gelir Gerçekleşme Tablosu.....	90
<b>Tablo 22:</b> Ocak Ayı Performans Ölçüm Tablosu.....	93
<b>Tablo 23:</b> Tüketim Malzemeleri Detay Hesap Kodu.....	99
<b>Tablo 24:</b> Mamul, Ticari Mal ve Bunlara İlişkin Gelir Detay Hesap Kodu.....	100
<b>Tablo 25:</b> Tıbbi Sarf Detay Hesap Kodu.....	103

## ŞEKİLLER

<b>Şekil 1:</b> Taşra Teşkilat Yapısı.....	14
<b>Şekil 2:</b> 2014 Yılı Toplam İnsan Kaynağı.....	15
<b>Şekil 3.</b> 2014 Yılı Sağlık Personelinin Dağılımı.....	15

## GİRİŞ

Latince “*Nosce Te Ipsum*” ,Yunanca “*Gnothi Seauton*” olan “*Kendini Bil*” veciz sözü geçmişte olduğu gibi bugün de geçerliliğini korumaktadır. Bu veciz söz, işletmenin kendine strateji belirlerken iç çevresi için güçlü ve zayıf yönlerinin, dış çevresi için fırsatlar ve tehditlerin belirlendiği ve literatürde SWOT analizi olarak bilinen kavramın kısaltılmış halidir. Bu bağlamda, günümüzde kamu hastanelerinin stratejik yönetim felsefesinin “kendini bil” e dayandığı söylenebilir.

Bu çalışmanın amacı, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kanunu ile kamu idarelerinde hayata geçen stratejik yönetim felsefesinin teoriden pratiğe nasıl geçebileceği hakkında öneriler getirmektir. Stratejik yönetimle birlikte iç kontrol, iç denetim, performans esaslı bütçeleme ve stratejik plan gibi birçok yeni kavram, 5018 sayılı kanunun Türk kamu mali yönetim sistemine getirdiği yeniliklerdendir. Mali sisteme getirilen bu yeniliklerin uygulama süreçlerinin nasıl olması gerektiği bu çalışmada örnekleriyle gösterilmiştir.

Sağlık sektörü; tıbbi cihaz, ilaç, sigorta ve sağlık hizmeti sunumundan oluşmaktadır. Hastaneler sağlık hizmeti sunumunun yapıldığı yerlerdir. Yapılan bu çalışmanın ilk bölümünde, hastanelerin içinde bulunduğu sağlık sektörüne kısaca değinilmiş, hastanelerin tarihsel gelişimi ile günümüzde geldiği yer anlatılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, hastanelerin mali yönetiminin dayanağı olan 5018 sayılı kanun ve onunla ilişkili olan yasal mevzuat ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Kamu mali sisteminin temeli kamu maliyesi, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeden oluşmaktadır. Mali yönetim sistemi anlatılırken kanunun temel esasları çerçevesinde iş süreçleri pratiğe yönelik olarak ele alınmıştır. Hastane gelirlerinin neler olabileceği ve bu gelirlerin dayanağı olan mevzuat belirtilmeye çalışılmıştır. Aynı şekilde harcamaların dayanağını oluşturan mevzuat ile harcama süreçleri de sıralı olarak anlatılmıştır. Mali kontrol sisteminin temel aktörleri olan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkililerinin kimler olabileceği ve sorumlulukları hakkında bilgilere yer verilmiştir. Mali kontrol sisteminin

denetim ayağını oluşturan iç denetim ve dış denetim mekanizmaları tarif edilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde, stratejik plan, performans esaslı bütçeleme ve performansın ölçümü muhasebe kayıtları ile bağlantılı olarak yapılmaya çalışılmıştır. Muhasebe kayıtları parasal değerler yanında miktarsal değerler ile muhasebeleştirilerek stratejik plan ve performans hedefleri somutlaştırılmıştır. Miktar muhasebesinin fiili gerçekleştirmelerde de uygulanması, performans ölçümünü daha kolay hale getirdiği gösterilmeye çalışılmıştır. Bu bölümde belirtilen bir diğer husus ise hastanelerde iç denetim sisteminde muhasebe kayıtlarının bir araç olarak kullanılmasıdır. Mevcut muhasebe hesap kodlarında yapılacak bazı değişiklikler ve aktif olarak kullanılmayan hesap kodlarının kullanılması ile iç denetim sisteminin nasıl anlamlı hale geldiği anlatılmaya çalışılmıştır.

Stratejik yönetim felsefesinin kamu mali yönetimine getirmiş olduğu yeniliklerin uygulayıcılar açısından daha kolay ve anlaşılır hale gelmesi adına, stratejik yönetim sürecinin tüm aşamalarında mali sonuç doğuran olayı niteleyen detay muhasebe hesap kodları kullanılmıştır. Kullanılan hesap kodları sadece tutar olarak değil miktar olarak da muhasebe kaydı yapılmasına olanak verecek şekilde kurgulanmıştır. Çalışmanın uygulama önerileri bölümünde stratejik yönetim aşamalarına ilişkin hem miktar hem de parasal muhasebe kayıtlarına ilişkin birden çok örnek verilmiştir. Verilen örnekler stratejik yönetim anlayışının uygulamasının nasıl olması gerektiği hakkında uygulayıcılara fikir verme amacını taşımaktadır.

# 1.BÖLÜM

## SAĞLIK SEKTÖRÜ VE HASTANELERE

### GENEL BAKIŞ

Sağlık kelimesi kişinin fiziksel, sosyal ve ruhsal açıdan tam bir iyilik durumunda olması, vücut esenliği, esenlik, sıhhat ve afiyet anlamına gelmektedir(TDK, 2015).

İnsanların hastalık veya özür halinin olmaması ile birlikte vücut, ruh ve sosyal olarak kendini iyi durumda hissetmesine sağlık denilmektedir. Türkçede ‘ölü olmamak’ anlamında kullanılan ‘sağ’ kelimesinden türetilen sağlık kelimesinin eş anlamlıları sıhhat ve esenlik kelimeleridir.

Sağlık sektörü kavramı; sağlıkla ilgili her türlü mal ve hizmet ürünü üreten, arz eden, talep eden ve tüketenler için kurulmuş sistem ve alt sistemler ile bu sistemlerin bünyesindeki gerçek veya tüzel kişilikler, statü, mamul ve benzerlerini kapsamaktadır (Sargutan, 2005: 400-403).

Sağlık sektörü tıbbi cihaz, ilaç, sigorta ve sağlık hizmeti sunumu sektörleri olmak üzere dört büyük alt sektöre ayrılmaktadır (Uluslararası Yatırımcılar Derneği, 2012: 3).

#### 1.1. Tıbbi Cihaz Sektörü

Tıbbi cihazın kapsamı düşünüldüğünde net olarak tanımının yapılması güçleşmektedir. Global Uyumlaştırma Çalışma Grubu (GHTF) tarafından 2005 yılında yapılan tanımlamasında, tıbbi cihaz kullanıldığında temel işlevini farmakolojik, immünolojik veya metabolik etkiler ile sağlamayan ancak kullanıldığında insan üzerinde bu etkiler tarafından desteklenebilen ve yine insanda;

-hastalığın veya yaralanmanın teşhisi, gözlenmesi, iyileştirilmesi, hafifletilmesi veya ortaya çıkan durumun giderilmesi,

-anatomik veya fizyolojik bir fonksiyonun incelenmesi, değiştirilmesi veya ikame edilmesi,

-yaşamın devam ettirilmesinin sağlanması için teşhis ve tedavi amaçlı çıktı sağlanması amacıyla geliştirilmiş herhangi bir araç, aparat, makine, cihaz, implant, uygulama, in-vitro reaktif veya kalibratör, yazılım, malzeme yada benzeri bir uygulamadır (WHO, 2010: 8).

Tıbbi cihaz sektörü sağlık sistemleri sanayisi ile olan alakası sebebiyle hayatla ilgili bir sektördür. Bu yüzden sektör daha da önemli hale gelmektedir. Sağlık teknolojilerinin büyümesi denklik ilkesini kolaylaştırıcı bir rol oynayabilecektir. Sağlık politikalarının gerçekleştirilmesinin en önemli araçları sağlığa hizmet veren teknolojilerdir (TTGV, 2013: 40).

Türkiye Tıbbi cihaz sektöründe 2013 yılı verilerine göre 2,43 milyar Dolar ile dünyada 21. Sırada yer almaktadır. Aynı yıl verilerine bakıldığında Amerika Birleşik Devletleri pazar büyüklüğü 127,09 milyar dolar ile birinci sıradadır. Türkiye'nin tıbbi cihaz sektörünün kategorik olarak gösteren tablo aşağıdadır. Sarf ve tanısal görüntülemeye ilişkin tıbbi cihazlar bir ve ikinci sıralarda, ortopedik ürün ve protezler üçüncü sırada yer almaktadır.

**Tablo 1: Grup Ölçeğinde Türkiye Tıbbi Cihaz Pazar Büyüklüğü (2015)**

	Milyon Dolar	Toplam Pazardaki Payı
Sarflar	494,4	21
Tanısal Görüntüleme	413,1	19
Diş Ürünleri	176,9	8
Ortopedik Ürünler ve Protezler	371,7	16
Hastalara Yardımcı Ürünler	200,8	9
Diğer	637,9	27
Toplam	2.294,7	100

*Kaynak:(BMI Research, 2017: 95)*



## **1.2. İlaç Sektörü**

Türkiye İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu tarafından 13.04.2013 tarih ve 28617 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İlaç ve Biyolojik Ürünlerin Klinik Araştırmaları Hakkında Yönetmelikte ilaç “hastalığı önlemek, teşhis etmek veya tedavi etmek, fizyolojik bir fonksiyonu düzeltmek, düzenlemek veya değiştirmek amacıyla insana uygulanan doğal, sentetik veya biyo teknoloji kaynaklı etkin maddeyi veya maddeler kombinasyonunu” ifade etmektedir.

İlaç sektörü, tıbbi hekimlikte iyileştirici, önleyici ve teşhis amaçlı olarak kullanılan doğa kaynaklı maddeleri farmasötik teknolojiye göre üreterek tedaviye sunan bir sanayi koludur. Bu sanayi kolu, getirisi yüksek mallar geliştirmesi ve üretmesi, eğitilmiş insanlara iş imkanı sunması, daima yenilenebilir olması, tıp ve eczacılık branşlarına teknolojik ve bilimsel katkı sağlaması açısından stratejik öneme sahiptir (Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2014: 6).

İlaç sektörü, Türkiye için üretim ve ihracat imkanı olan, ürün çeşidi ve miktarı fazla ve aynı anda getirisi yüksek olan sektörlerden birisidir. Uluslar arası kuralların ve standartların uygulandığı ilaç sektörünün, biyo teknoloji gibi üretim teknolojisiyle üretilen ürünler hariç her çeşit mamulü üretebilen, Avrupa Birliği ülkeleri ile mukayese edilebilir teknolojik seviyeye ulaştığı düşünülmektedir. Türkiye ilaç sektörü gerekli yatırımları yaparak, Dünya Sağlık Örgütü’nün "İyi Üretim Uygulamaları" etrafında 1984 yılından beri teknolojik alt yapısını güçlendirmiştir. 2013 yılında Intercontinental Marketing Services Health tarafından yapılan araştırmaya göre Türkiye ilaç sektörü, üretici fiyatlarıyla 8,06 milyar Amerikan doları ilaç piyasasına sahiptir. Aynı yıl itibarıyla ülkedeki reçeteli ilaç pazarının %63,3’ünü referans ilaç, %36,7’sini eşdeğer ilaçlar oluşturmaktadır. 2017 yılında Türkiye ilaç pazarının dünyada 16. sırada yer alacağı öngörülmektedir (Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, 2014: 7).

## **1.3. Sigorta Sektörü**

Sigorta, insanların başlarına gelebilecek herhangi bir tehlikenin maliyetini karşılamak için muhtemel zararın masraflarını karşılamak üzere belirli tutarlarda katkı payları alınarak oluşturulan bir risk transfer

sistemidir. Sigorta ile şahıslar, kendi başlarına gelebilecek tehlikeleri, maddi zararlarını, daha ufak tutarlarda ödemiş oldukları primler yoluyla paylaşmaktadırlar. Sigortanın varlık sebebi, zararı ekonomik açıdan minimize etmektir (Türkiye Sigorta Birliği, 2015).

Sağlık sigortaları; sigortalının, kendisinin maruz kaldığı hastalık ve kazaların maliyetlerini karşılamak için, belirli koşullar altında, limitler dahilinde, poliçede belirtilen riskler kapsamında hazırlanmış planlardır. Sağlık sigortası planı içinde, sigortalılar kendilerine uygun gelen doktor veya sağlık kurumunu belirleme hakkına sahip olurlar (Uluslararası Yatırımcılar Derneği, 2012: 80).

Hazine Müsteşarlığı tarafından hazırlanan 2015 yılı Sigortacılık ve BES Faaliyet Raporuna göre; Türkiye’de 60 firma sigorta, reasürans ve emeklilik alanında faaliyet göstermektedir. Sigortacılık sektöründe 2015 yılında hayat dışı sigorta 27,3 milyar TL ve hayat sigortası 3,8 milyar TL olmak üzere toplam 31,1 milyar TL’lik prim üretimi gerçekleşmiştir. (Hazine Müsteşarlığı, 2016: 3).

#### **1.4. Sağlık Hizmetleri Sunumu Sektörü**

Sağlık sektöründe hastalıkların teşhis ve tedavisi ve sağlığın korunması için yapılan çalışmalar bütününe sağlık hizmetleri sunumu denilmektedir. Ayrıca sağlık hizmetleri hastalıkların tanı, tedavi ve rehabilitasyonu ile beraber hastalıkların önlenmesi ve toplumun sağlık seviyesinin geliştirilmesi ile ilgili faaliyetleri de kapsamaktadır.

Türkiye’de sağlık hizmetleri birinci, ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetleri olarak sınıflandırılmıştır. Birinci basamak sağlık hizmetleri koruyucu sağlık hizmetleri niteliğindedir ve toplumun sağlığının korunması ve geliştirilmesine yönelik sağlık hizmetlerini kapsamaktadır. Birinci basamak sağlık hizmeti veren kuruluşlar aile hekimlikleri, ana-çocuk sağlığı merkezleri, verem savaş dispanserleri gibi kuruluşlardır (Ateş, 2013: 1).

İkinci basamak sağlık kuruluşu ise Sağlık Uygulama Tebliği’nde “eğitim ve araştırma hastanesi olmayan devlet hastaneleri ve dal hastaneleri ile bu hastanelere bağlı semt poliklinikleri, entegre ilçe devlet hastaneleri, Sağlık Bakanlığına bağlı ağız ve diş sağlığı merkezleri, Türk Silahlı

Kuvvetlerinin eğitim ve araştırma hastanesi olmayan hastaneleri, belediyelere ait hastaneler ile kamu kurumlarına ait tıp merkezleri ve dal merkezleri, İstanbul Valiliği Darülaceze Müessesesi Müdürlüğü Hastanesi” olarak tanımlanmıştır.

Üçüncü basamak sağlık kuruluşu ise yine aynı tebliğde “Sağlık Bakanlığı’na bağlı eğitim ve araştırma hastaneleri ve özel dal eğitim ve araştırma hastaneleri ile bu hastanelere bağlı semt poliklinikleri, üniversite hastaneleri ile bu hastanelere bağlı sağlık uygulama ve araştırma merkezleri, enstitüler ve semt poliklinikleri, üniversitelerin dış hekimliği fakülteleri, Türk Silahlı Kuvvetlerine bağlı tıp fakültesi hastanesi ile eğitim ve araştırma hastaneleri” olarak belirtilmiştir.

Türkiye İstatistik Kurumunun 2015 yılı verilerine göre Türkiye’de toplam sağlık hizmeti veren kurum sayısı 30.449, yataklı tedavi kurumu sayısı 1.533’tür. Yataklı tedavi kurumlarının 562’si özel sektöre aittir. Sağlık hizmetinde çalışan toplam insan kaynağı ise 787.352 kişi olup bunların 141.259’u doktor, 24.834’ü dış hekimi, 152.803’ü sağlık memuru, 145.943’ü hemşire, 53.086’sı ebe ve 27.530’u eczacıdır. 2015 yılı hastane harcamalarının toplamı 51.083.000.000,00 TL olup, kamu hastanelerin payına düşen tutar 41.521.000.000,00 TL’dir. Özel sektör hastane harcaması ise 9.562.000.000,00 TL’dir(Türkiye İstatistik Kurumu, 2016).

#### ***1.4.1. Hastane Kavramı***

Hastane her nevi sağlık hizmetinin aralıksız verildiği, içinde eğitim, araştırma ve geliştirme gibi fonksiyonları bulunan, dış çevre ile etkileşim halinde olan işletmedir (Ak, 1990: 179).

Bakanlar Kurulu Kararı ile 13.01.1983 tarih ve 17927 mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği’nde “hastaneler; hastaların ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır” şeklinde tarif edilmektedir.

Hastanelerin, hasta veya yaralıların tedavisi dışında eğitim, araştırma ve geliştirme ile halkın sağlık faaliyetlerine katılması gibi fonksiyonlarından da bahsedilmektedir (Ak, 1990: 178; Seçim, 1985: 5).

Hastaneler sundukları sağlık hizmetinin yanında dış çevre ile olan ilişkileri açısından açık sistemli kurumlardır. Toplumun demografik yapısı, hükümetlerin sağlık politikaları, yürürlükte olan mevzuat gibi dış çevre faktörleri hastanelerin örgüt yapısını doğrudan etkilemektedir (Kurtulmuş, 1998: 232).

Hastaneler açık sistemli bir işletmedir. Hastalar, finansal kaynaklar ve hastane çalışanları bu işletmenin girdileri, sunulan sağlık hizmeti, personelin eğitimi ve toplumun yaşam standardının bir parçası olan sağlıklı yaşam da çıktılarıdır (Seçim, 1985: 6).

Hastaneler tedavi hizmetlerinin türüne, mülkiyetlerine, finansal kaynaklarına, büyüklüklerine, eğitim ve araştırma fonksiyonlarına, hastaların kalış sürelerine, hizmet basamaklarına göre sınıflandırılabilirler (Seçim, 1985: 6; Kavuncubaşı ve Kısa, 2007: 67).

#### ***1.4.2. Hastanelerin Tarihsel Gelişimi***

İnsanlığın başlangıcından itibaren hastalıkların insanüstü güçler tarafından verilmiş ceza olduğuna inanıldığından, bu durumu iyileştirmek için dini ve büyümlü yollara başvurulmaktaydı. Bu yüzden, o dönemde yaşayan insanlar inançları gereği maddi ve manevi şifa bulmak adına tapınaklara veya ibadethanelere rağbet etmekteydiler (Bayat, 2003: 66).

İnsanların sağlıklı olabilme arzusunun doğal sonucu olarak geçmiş kavimlerin de etkisiyle ilk hastanelerin Hıristiyanlar tarafından kurulduğu bilinmektedir. Yeryüzünde Hıristiyanların kurdukları ilk hastane 369 yılında kurulmuş olan Kayseri hastanesidir. Hıristiyanlar bu ilk hastanenin akabinde Urfa başta olmak üzere Anadolu'nun diğer yerleşim yerlerinde de hastaneler kurmuşlardır (Eren ve Uyer, 1987: 23).

Anadolu'nun Müslüman Türkler tarafından fethedilmesinden sonra birçok şehirde hastaneler kurulmuştur. Bunlardan bazıları Mardin Maristanı,

Kayseri Bimaristanı, Sivas Darüşşifası, Konya Darüşşifası, Divriği Darüşşifası, Çankırı Darüşşifası'dır (Demirhan, 1982: 53).

#### ***1.4.2.1 .Osmanlı dönemi***

Hastane, Osmanlıca da Bimarhane, Bimaristan, Darüşşifa ve Maristan olarak kullanılmaktaydı. Hastane,Tanzimat-ı Hayriye'nin ilanı ile kullanılmaya başlanılmıştır. İlk olarak 1861 yılında II. Abdulhamid'in validesi Pertev Nihal Valide Sultan tarafından yaptırılan sağlık kuruluşuna Hastahane ismi verilmiştir (Uludağ, 1991: 125).

Tarih kaynaklarından Osmanlı'nın yaptığı ilk hastane 1399 yılında I. Bayezid tarafından Bursa'da yaptırılan Bursa Yıldırım Darüşşifasıdır. Bu darüşşifa aynı zamanda tıp öğrencisi de yetiştirdiğinden İstanbul Tıp Fakültesinden de daha eski bir geçmişi olduğu kabul edilmektedir (Demirhan, 1982: 141).

İstanbul'un fethedilmesinden sonra II. Mehmed'in emriyle yaptırılan külliye'nin içinde bir de Bimarhane-i Ebul-Feth (Fatih Daüşşifası) isminde bir hastane yaptırılmıştır. Finansmanı vakıf gelirleriyle karşılanan hastanenin kadrosunda 2 tabip, 1 eczacı, 1 ambar memuru, 1 cerrah, 1 göz doktoru, 1 taşınırcı, 1 mutemet, 2 aşçı, 1 kapıcı, 2 hademe bulunmaktadır (Uludağ, 1991: 98).

Osmanlı İmparatorluğu'nun büyüme döneminde yapılan hastaneler devlet büyüklerinin emriyle yaptırılan külliyelerin içinde yer almaktadır. İmparatorluğun büyüme dönemlerinde yapılan belli başlı hastaneler Edirne II.Bayezid Darüşşifası, Süleymaniye Darüşşifası, Manisa Darüşşifası, Haseki Darüşşifası, Atık Valide Bimarhaneleridir (Bayat, 2003: 268).

Osmanlı İmparatorluğu'nun duraklama ve gerileme dönemlerinde tıba verilen önem azalmaya başlamış, Avrupa'da sağlık alanında yaşanan gelişmelere ayak uydurulamamıştır. Bu hal XIX. Yüzyılın ortalarına kadar devam etmiştir. Sultan II. Mahmut çağa ayak uydurabilmek için askeri ve sivil hayatta birçok reformlar yapmış bu reformlardan sağlık alanı da nasibini almıştır. Öncelikle ordunun sağlık alanındaki ihtiyaçları için İstanbul Deniz Hastanesi (1838), Haydarpaşa Askeri Hastanesi (1845), Gümüşsuyu Askeri Hastanesi (1846) ve Gülhane Askeri Hastanesi (1898)

kurulmuştur. Sivil olarak da aynı dönemde Vakıf Gureba, Zeynep Kamil, Şişli Çocuk ve Cerrahpaşa Hastaneleri kurulmuştur (Demirhan, 1982: 151).

#### ***1.4.2.2. Cumhuriyet dönemi hastaneler***

Cumhuriyetin ilk yıllarında Türkiye’de mevcut bulunan yataklı tedavi kurumu sayısı 86, yatak sayısı ise 6.437 adetti. O yıllarda salgın ve bulaşıcı hastalıkların çokluğu, bebek ölümlerinin fazlalığı sebepleriyle ortalama ömür düşüktü. Bunların önüne geçebilmek için birden çok kanun çıkartılarak tüm ülkede sağlık hizmetlerinin merkezden yönetilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Nüfusun yoğun olduğu bölgelerden başlanarak muayene ve tedavi evleri açılmış, doktorların serbest çalışmaları yasaklanmıştır. Lokal idarelerin hastane açmaları teşvik edilmiş ve her ilçede hükümet hekimliği kurulmuştur. Vilayetlere rehber olmak üzere 1924 yılında Ankara, Diyarbakır, Erzurum, Sivas Numune hastaneleri, 1936 yılında Haydarpaşa, 1946 da Trabzon ve 1970 yılında Adana Numune Hastaneleri açılmıştır.

İkinci dünya savaşından sonra İstanbul ve Ankara’dan sonra Ege Üniversitesi Tıp Fakültesi kurularak hekim ve yardımcı sağlık personeli sayısı arttırılmış, böylelikle sağlık tesisi ve sağlık merkezleri sayılarında ciddi artışlar yaşanmış, branş bazında çocuk hastaneleri, doğumevleri ve sanatoryum sayısında da artışlar yaşanmıştır. Bu dönemde İşçi Sigortaları İdaresi (Sosyal Sigortalar Kurumu) kurulması ile sigortalı işçiler için tedavi kuruluşları ve sağlık tesisleri açılmaya başlanmıştır. Ayrıca Emekli Sandığı’nın altyapısı bu dönemde oluşturulmaya başlanmıştır.

1961 yılında 224 sayılı Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkındaki Kanun çıkartılarak sağlık evleri, sağlık ocakları, ilçe ve il hastaneleri şeklinde bir yapılanmaya gidilmiştir. Buradaki amaç, farklı nitelikte sağlık hizmetleri veren yapıların sağlık ocağı bünyesinde entegre hale getirmektir.

1980’li yıllardan 2000’li yılların başına kadar sağlık hizmetlerinde kayda değer bir değişim yaşanmamış, bu yıllarda artan nüfus ve kentleşmenin de etkisiyle o dönemde mevcut sosyal güvenlik sistemi sağlık hizmetlerinin finansmanında yetersiz kalmıştır. 2003 yılında uygulamaya

konulan Sağlıkta Dönüşüm Programı ile farklı çatılar altında hizmet veren kamu hastaneleri Sağlık Bakanlığı çatısı altında toplanmış, sağlık ocaklarının yerini aile hekimlikleri almıştır (Erkoç ve Akdağ, 2012: 45-51).

### **1.5. Kamu Hastane Birliklerinin Kurulması İle Oluşan Yeni Yapı**

Sağlık Bakanlığı tarafından 2003 yılında başlayan sağlıkta dönüşüm projesi ile kamu hastaneleri tek çatı altında toplanmıştır. Ancak bakanlığın kamu hastanelerini yönetmesinin yanında, sağlık politikalarının belirlenmesi, düzenlenme ve denetim yapılması gibi görevleri de bulunmaktadır. Ayrıca bürokrasinin varlığı, dikey örgütlenme ve merkezi yönetim, sağlıkta dönüşüm programında hedeflenen kaliteli sağlık hizmeti sunumunun halkın memnuniyetini arttırmasını olumsuz yönde etkilemektedir. Sağlık Bakanlığı'nın teşkilat yapısını yeniden düzenleyen 663 Sayılı KHK 02.11.2011 tarihinde 28203 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre Sağlık Bakanlığı'nın birincil fonksiyonu politika oluşturma, temel kuralları belirleme ve üst denetim, ikincil fonksiyonu düzenleme ve denetim ve üçüncül fonksiyonu hizmet sunumu olarak belirlenmiştir (Başbakanlık Kanunlar ve Kararnameler Genel Müdürlüğü, 2011).

#### **1.5.1. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu**

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Sağlık Bakanlığına bağlı kurumlardandır. Bu kurum kamuya ait ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetleri sunan sağlık tesislerinin her türlü faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, denetlenmesi ve yönetilmesi işlemlerini yapar (663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname, 2012: Md.29). TKHK merkez ve taşra teşkilatından oluşmaktadır. Merkezde Kurum Başkanı'na bağlı başkan yardımcılıkları, denetim ve strateji geliştirme daire başkanlıkları ve hukuk müşavirliği hizmet birimleridir. Başkan yardımcılıkları ise tıbbi hizmetler, mali hizmetler, izleme, ölçme ve değerlendirme, insan kaynakları, destek ve idari hizmetler başkan yardımcılıklarıdır. Bu başkan yardımcılıklarına bağlı otuz adet daire başkanlığı vardır (TKHK, 2014).

### ***1.5.2. Taşra Teşkilat Yapısı***

TKHK'nun taşra teşkilatı 81 ilde kurulmuş olan 88 tane Kamu Hastaneler Birliklerinden oluşmaktadır. KHB'leri Sağlık Bakanlığı'nın taşra teşkilatı içinde görev ve sorumluluk alanı itibariyle esnek yapıya sahiptirler. KHB'lerinin başında Genel Sekreter vardır. Genel Sekreter 5442 sayılı İl İdaresi Kanunu'na göre hiyerarşik olarak valiye bağlıdır ve vali genel sekreterin birinci sicil amiridir. KHB'lerinde istihdam edilen tüm personel sözleşmeli yönetici statüsündedir. Bu unvanlar genel sekreter, başkan, uzman, hastane yöneticisi, başhekim, başhekim yardımcısı, hastane müdür ve müdür yardımcısıdır. Bu yapı her ne kadar kamuda yönetim anlayışı açısından bir farklılık oluştursa da, birliklerin tüzel kişiliğinin olmaması, idari ve mali açıdan özerk olmaması nedenleriyle yerinden yönetim anlayışını tam anlamda taşımamaktadır (Aktel ve öte., 2013: 53).

Genel sekreter kamu hastane birliklerinin en üst yöneticisidir. Genel sekreterin görevleri 663 Sayılı KHK'nın 31. Maddesi'nde belirtilmiştir. Bu görevler şunlardır:

- KHB'leri belirlenen hedef ve politikalara uygun olarak yönetmek,
- KHB'ye bağlı sağlık tesislerini denetlemek, yönetimi daha kaliteli ve verimli hale getirmek için yönetim süreçlerini analiz etmek,
- Bütçe ve yatırım tekliflerini hazırlayıp, kuruma sunmak,
- Mevzuat çerçevesinde birliğin gelirlerini tahakkuk ettirmek, alacaklarını takip ve tahsil etmek, ödeme işlemleri ile muhasebeleştirme işlemlerinin yürütülmesini sağlamak,
- KHB'nin insan kaynakları yönetimini sağlamak,
- Hasta hakları, müşteri ve personel memnuniyeti ve müşterilerin sosyal gereksinimlerine yönelik hizmetlerin geliştirilmesini, tıp ve kamu personelleri etik ilkelerinin uygulanmasını sağlamak,
- Hastaneler ve Kamu kurumları arasındaki ilişkileri yönetmek,
- Birlikle ilgili verilen diğer görevleri yapmak.

Genel sekreter yukarıda belirtilen görevleri alt yöneticileri aracılığı ile de yaptırabilir. Hastane yöneticisi, bir anlamda hastanenin genel



sekreteridir. Hastane yöneticisi, hastanede yapılan tüm faaliyetlerin mevzuata uygun şekilde ifa edilmesinden genel sekretere karşı sorumludur.

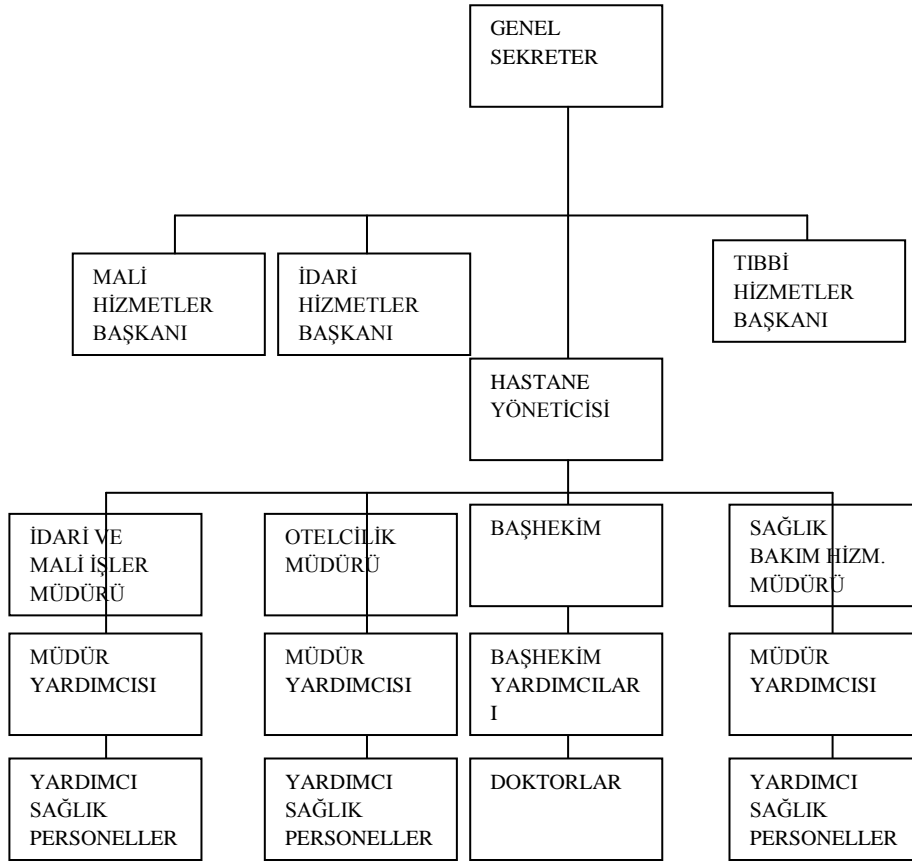
Birlik merkezinde genel sekreterin emri altında çalışan sözleşmeli yöneticiler tıbbi, idari ve mali hizmetler başkanları ile uzmanlardır. 663 sayılı KHK'nın 32. Maddesi'nde sözleşmeli yönetici olabileceklerin nitelikleri belirtilmiştir.

Mali yönetim açısından bakıldığında ise taşra teşkilatı harcama yetkilisinin genel sekreter, gerçekleştirme görevlisinin ise mali hizmetler başkanı olduğu, muhasebe hizmetlerinin yürütülmesi işinin ise genel sekreter adına sözleşmeli uzmanlardan birisinin muhasebe yetkilisi olacağı TKHK Taşra Teşkilatı Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönerge'de belirlenmiştir.

Sağlık tesisi hastane yöneticisi veya hastane yöneticisi olmayan hastanede başhekim tarafından yönetilmektedir. Hastane yöneticisi sağlık tesisini büyüklüğüne göre başhekim, başhekim yardımcıları, sağlık bakım, idari ve mali ve müdürleri vasıtası ile yönetmektedir.

Sağlık hizmeti sunan personeller ise tabip ve tabip dışı sağlık personeli veya doktor ve yardımcı sağlık personelleri olarak sınıflandırılabilir. Ayrıca bunların dışında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 36. Maddesi'nde tarifli yapılan sağlık hizmetleri ve yardımcı sağlık hizmetlerinin, bu sınıftaki memurlar tarafından ifa edilmesi gereken hizmetler için, ihtiyaç halinde hizmet satın alması yoluyla memur olmayan personel çalıştırılabileceği belirtilmiştir.

KHB'leri, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'na ekli I sayılı cetvelde yer alması nedeniyle Genel Bütçeli idarelerdendir. 209 sayılı Kanun'un 3. Maddesi'nde belirtilen sağlık hizmetleri ve diğer hizmetlerinden elde edilen gelirler içinde birliklere döner sermaye bütçesi verilmiştir. Ayrıca Genel Bütçeden gönderilen ödeneklerin cari yıl içerisinde harcanamayacağına anlaşılması halinde Bakan oluru ile belirtilen ödenekler özel idare bütçelerine aktarılmaktadır. Dolayısıyla KHB'ler genel bütçe, döner sermaye bütçesi ve özel idare bütçesi olmak üzere üç bütçeli kurumlardır denilebilir.

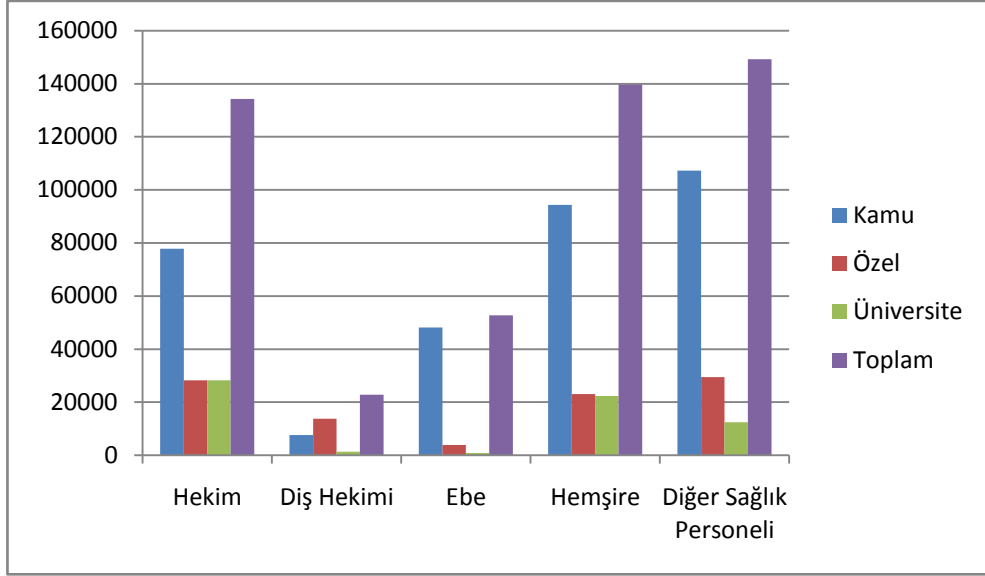


**Şekil 1 Taşra Teşkilat Yapısı**

*Kaynak: (TKHK, 2015)*

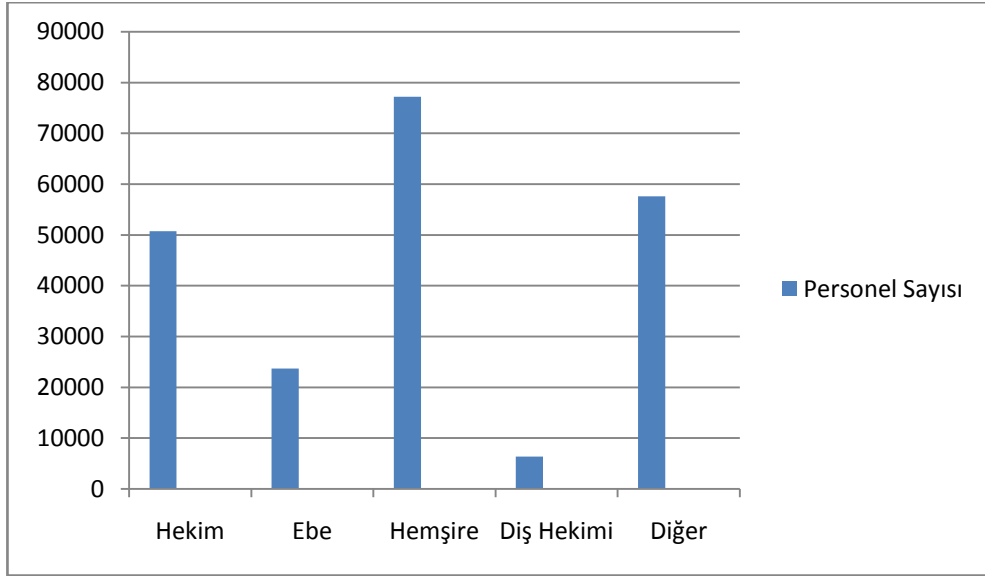
### ***1.5.3. Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumunun İnsan Kaynakları***

Sağlık hizmeti sunumunda çalışan insan gücü ağırlıklı olarak hekim ve yardımcı sağlık personellerini kapsamaktadır. Aşağıda kamu, özel ve üniversite bünyesinde çalışan personelin 2014 yılına ait dağılımları gösterilmiştir.



**Şekil 2. 2014 Yılı Toplam İnsan Kaynağı**

*Kaynak:* (Sağlık Bakanlığı, 2015)



**Şekil 3. 2014 Yılı Sağlık Personelinin Dağılımı**

*Kaynak:* (Sağlık Bakanlığı, 2015)

Sağlık hizmet sunumunda çalışan toplam personel sayısı 499.004 tür. TKHK'da çalışan toplam personel sayısı ise 215.633'tür. Şekilden de anlaşılacağı üzere sağlık hizmeti sunumunda en büyük işveren kamudur. Özel sektör sadece diş hekimi istihdamında kamuya üstünlük kurmuştur. TKHK'da en fazla istihdam hemşirelik mesleğindedir. Özel sektörde bir hekime bir hemşire düşmez iken kamuda bir hekime yaklaşık bir buçuk hemşire düşmektedir. Ayrıca şekillerden kamu sektörü içindeki en büyük işverenin TKHK olduğu anlaşılmaktadır.

#### ***1.5.4. Finansal Kaynaklar***

Kamu hastaneler kurumunun en büyük finans kaynakları; Genel Bütçeli idare olduğu için Genel Bütçeden almış olduğu ödenek, sağlık hizmeti sunumundan elde edilen döner sermaye gelirleri ve çeşitli sebeplerle İl Özel İdareleri'ne aktarılan ödeneklerdir.

TKHK, 2014 yılında 428.396.493.000 TL'lik Merkezi Yönetim Bütçesinden 9.028.894.000 TL'lik pay (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2015), 2014 yılı Çalışma ve Sosyal Güvenlik, Maliye ve Sağlık Bakanlığı arasında imzalanan götürü bedel protokolüne göre 19.665.000.000 TL(TKHK, 2014) pay olmak üzere toplam 28.693.894.000 TL finansal kaynak sağlamıştır.

#### ***1.5.5. Kamu Hastaneleri Birliklerini Yönlendiren Kurum ve Kuruluşlar***

KHB'lerin dış çevresi; Sağlık Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu, Maliye Bakanlığı ve müşteri olarak görülen sağlık hizmetinin sunulduğu hastalardır.

TKHK her ne kadar 5018 sayılı kanuna ekli I sayılı cetvelde ayrı bir idareymiş gibi yer alsada, 663 sayılı KHK'da Sağlık Bakanlığı'na bağlı bir idare olarak tanımlanmaktadır. Kurumun Taşra Teşkilatı Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönergenin 8. Maddesi'nde genel sekreter, hastane yöneticisi ve başkanların sözleşmelerinin bakan ile imzalanacağı belirtilmektedir. Dolayısı ile Sağlık Bakanı taşra teşkilatı yöneticilerini de merkezde olduğu gibi atayabilmekte, kurum başkanının mahiyetinde ki yöneticilerini belirleyebilme imkanı kalmamaktadır.

663 sayılı KHK'nın 29. Maddesi'nde TKHK'nın bakanlık politika ve hedefleri doğrultusunda hareket edeceği vurgulanmış, kurumun kendi başına politika ve hedef belirleyemeyeceği belirtilmiştir.

Sosyal Güvenlik Kurumu 5502 sayılı kanunla kurulan bir kurumdur. Sosyal Güvenlik Kurumu; sosyal ve umumi sağlık sigortası bakımından kişileri emniyet altına alan; bu sigortalardan faydalanacak kişileri ve sağlanacak hakları, bu haklardan faydalanma koşulları ile finansman ve tedarik yöntemlerini belirleyen; sosyal sigortaların ve genel sağlık sigortasının işleyişi ile alakalı usul ve esasların belirlendiği 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda Kurum olarak

tanımlanmıştır. 5510 sayılı Kanununun 72 ve 73' üncü Maddeleri ve bu kanuna dayanarak çıkarılan Sağlık Uygulama Tebliği'nde, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından finansmanı karşılanan sağlık hizmetleri, harcırah ve refakatçi giderlerinden faydalanma şekil ve şartları ile bu hizmetlere müteallik Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonunca belirlenen Kurumca ödenecek bedeller belirtilmektedir. Taraflarının Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarının olduğu ve her yıl yapılan Global Bütçe Protokolü ile cari yıl için belirlenen götürü bedel tutarı TKHK döner sermaye işletmelerine aylık olarak geri ödenmektedir. Bu protokol, hem Merkezi Yönetim Bütçesinden hem de Sosyal Güvenlik Kurumundan ne kadar sağlık hizmeti bedelinin geri ödeneceğini içermektedir.

Maliye Bakanlığı 5018 sayılı Kanun'a göre Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nu hazırlayan, bütçenin ilke ve esaslarını belirleyen bakanlıktır. TKHK genel bütçeli idare sayıldığından bu bütçeden yapılan harcamalara ilişkin işlemler Maliye Bakanlığı tarafından kontrol edilmektedir.

Sağlık Bakanlığı'nca 01.08.1998 tarih ve 23420 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Hasta Hakları Yönetmeliği'ne göre, sağlık hizmetlerinden faydalanma ihtiyacı olan kişiler hasta olarak tanımlanmıştır. Sağlık tesislerinin memnun etmesi gereken büyük ve heterojen müşteri topluluğu vardır ve bu topluluğun en önemlisi de hastalardır (Özer ve Çakıl, 2007: 141). Her ne kadar günümüzde sağlık tesislerinin, müşterilerinin sağlık hizmeti sunumuna katılan tüm birey ve kurumlar olduğu düşünülse de, bu düşünce hastaların, sağlık hizmet sunumunun asıl ve en önemli müşterisi olduğu gerçeğini değiştirmemektedir (Taşlıyan ve Gök, 2012: 75).

#### ***1.5.6. Kamu Hastane Birliklerine Yön Veren Yasal Düzenlemeler***

Kamu hastaneleri birlikleri ilk defa 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki KHK ile ortaya çıkmıştır. Anılan kararnamede TKHK ve KHB'lerin yapısı, görevleri ve sorumluluklarının sınırları belirlenmiştir.

Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'da; KHB'lerin döner sermaye işletmesi kurabileceği, bu işletmeden elde edilen gelirlerden belirlenmiş

oranlar dahilinde personele ek ödeme olarak dağıtılabileceği, sağlık tesislerinin ihtiyacı olan mal, hizmet ve yapım işlerinin bu kaynaktan temin edilebileceği belirtilmektedir.

Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe giren Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nin amacı; yataklı tedavi kurumları ve ağız diş sağlığı merkezlerinde farklı hizmetlerin uygulama koşullarını, çalışanların görev, yetki ve sorumluluklarını tarif etmek ve günümüzün gerekliliklerine ve ülke gerçeklerine uygun, süratli, kaliteli, ekonomik bir hastane işletmeciliği sağlamaktır.

Sağlık Tesislerinin ihtiyacı olan mal, hizmet ve yapım işlerinin nasıl alınacağı, alımın yapılmasının şekil ve şartları ile uygulanacak usul ve esaslar 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, alımlara ilişkin karşılıklı imzalanacak sözleşmelerin şekil ve şartları ise 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ile belirlenmektedir. Hastaneye ait bazı alanlar ticari alan olarak değerlendirilip, bunların hastane dışında üçüncü bir kişiye kiraya verilmesi için 2886 sayılı Devlet İhale Kanunun'dan faydalanılmaktadır.

Sağlık tesislerinin gelir ve giderlerinin, bütçelerinin yapılması ve bütçeden harcama yapılmasının sınırlarının belirlendiği, tüm mali işlemlerle ilgili sorumluların görev ve yetkileri ise 5018 sayılı KMYKK'de anlatılmaktadır.

Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, hastanelerin sunmuş olduğu sağlık hizmetleri faturalarının en büyük geri ödeme kurumudur. Sağlık hizmetlerinin faturalandırılması ve bu faturaların geri ödemesi Sağlık Uygulama Tebliği ile belirlenmektedir.

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu'nda sözleşmeli yönetici pozisyonu dışında istihdam edilen personelin, hizmet koşullarını, niteliklerini, atanma ve eğitimlerini, ilerleme ve yükselmelerini, ödev, hak, yüküm ve sorumluluklarını, maaşlarını ve ücretlerini, ve diğer özlük işlerini düzenleyen kanun 657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu'dur. Ayrıca personel istihdamının zor olduğu bölgelerde istihdam sağlanabilmesi için 4924 sayılı Eleman Temininde Güçlük Çekilen Yerlerde Sözleşmeli Personel Çalıştırılması Hakkında Kanun ile insan kaynağı oluşturulmaktadır.

TKHK'ya yön veren diğer yasal düzenlemeler ise şunlardır:

-3359 Sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu,

-1219 Sayılı Tababet ve Şuabat'ı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun,

-3324 Sayılı Türk Diş Hekimleri Birliği Kanunu,

-4483 Sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanmasına Dair Kanun,

-6283 Sayılı Hemşirelik Kanunu,

-Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik,

-Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği,

-Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği,

-Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek D. S. Hk. 209 Sayılı Kanun Gereğince İşletme, İdare ve Muhasebe İşlerine Dair Yönetmelik.





## 2. BÖLÜM

### KAMU MALİ YÖNETİM VE KONTROL SİSTEMİ

Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının mali konular ve mali ve bütçesel işler faslında belirtildiği üzere KMYKK ile Avrupa Birliği kriterleri ve uluslararası standartlara uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin oluşturulması hedeflenmektedir.

KMYKK ile, kapsamlı bir bütçe sayesinde bütçe hakkının en uygun şekilde yerine getirilmesi, bütçenin hazırlanmasında ve uygulamasında etkinliğin artırılması, mali yönetimin şeffaflaşması, hesap verme sorumluluğunun iyileştirilmesi ile harcama sürecinde görevli ve yetkili olanların sorumluluklarının yeniden tanımlanması, iç kontrol sisteminin etkin hale getirilmesi ve bu bağlamda çağdaş bir kamu mali yönetim sisteminin uygulamaya geçirilmesi düşünülmektedir (Dedeoğlu, 2008: 3).

5018 sayılı KMYKK yürürlüğe girmeden önceki sistemde; bütçe ve kalkınma planları arasında uyumluluğun olmadığı, bütçelerde yer almayan bazı mali işlemlerin olduğu, çok yıllık bütçeleme anlayışının olmadığı ve bütçe uygulamalarının malî yılla sınırlandırıldığı başlıca eksiklikler olarak sayılmaktadır (Saraç, 2005: 124).

#### 2.1. Türkiye’de 5018 Sayılı Kanun Öncesi Düzenlemeler

Osmanlı Devleti’nin evvelki dönem uygulamaları bir tarafa bırakıldığında kuruluşu 1839 olan Maliye Bakanlığınca 1882 yılında mal sandıkları “Tensiki (düzene koyama) Kayıt Talimatnamesi” yürürlüğe konulmuştur. Mezkur Talimatnameye göre mali işlemleri ayrı ayrı gösteren defterler ile gelir tahakkuk ve tahsilatı gerçekleştirildiği döneme göre ayrılmış müfredat ve icmal defterleri tutulmuştur. İkinci Meşrutiyetle beraber muhasebeyle ilgili Muhasebe-i Umumiye Yasası ve hesapların çift taraflı kayıt usulüne göre tutulması gerektiğini bildiren “Mal Sandıklarında Tutulacak Kuyudu Hesabiyeye Dair Talimatname” çıkarılmıştır. Bu sistemi uygulayabilecek deneyimli personel olmadığından talimatnamenin yürürlüğe girdiği 1911 senesinin hesabı ancak 1918 yılında verilebilmiştir.

Adı geçen talimatnameye göre vezne, bilanço, denek, harcama, ayrıntı, gelir ayrıntı ve esas defterleri tutulmaktaydı. Bu sistemde defterdar Sayıştay'a hesap verirken ilçe malmdrleri de hesaplarını defterdarlara verirlerdi. Muhasebe sisteminde köklü bir değişiklik yapılarak 1925 yılında, Amerikan usulüne (defteri kebirli yevmiye) muadili bir sisteme geçilmiştir (Karaarslan,2006).

Birinci Meşrutiyet'e kadar, muhasebeye ilişkin mevzuat, bütçe ve hesap kayıtlarıyla alakalı talimatnamelerden oluşmuştur. Bu mevzuat devletin bütçe, muhasebe ve hesaplarının tutulmasına yönelik mali işlemlerini tam manasıyla karşılayamamıştır. Bu eksiklik 1909 yılında hazırlanan genel bütçe kanununa, bütçenin uygulama usul ve esaslarının belirlendiği kuralların konulması zorunluluğunu doğurmuştur. Yapılan düzenlemeler yetersiz kaldığından Fransa Muhasebe Kanunu'ndan bazı maddeler referans alınarak 1910 yılında Usul Muhasebe-i Umumiye Kanunu kabul edilmiştir. Kanun yürürlüğe girdikten sonra da bazı aksaklıklar ortaya çıkmış, bu aksaklıklar genelge ve yönergelerle telafi edilmeye çalışılmış, bir yanlış düzeltilmeye çalışılırken yerine getirilen düzenleme daha çok aksaklıklara sebebiyet vermiştir. Bu durum zerine, Fransa, Belçika ve İtalya da ki mevzuata dayanılarak 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilmiştir.

1050 sayılı Kanun'da; hazine mallarının idare şekli, ita amiri ve sayman gibi görevlilerin sorumlulukları, gelirlerin tahakkuku ve tahsilatı, hazine paylarının ve vergi mükellefinin güvence altına alınması, giderlerin tahakkuku ve yüklenmeye girişilmesiyle bütçelerin aşılmaması, hesabı vermekle yükümlü olan saymanların hesaplarının olabildiğince en kısa zamanda denetlenmesi ve yargılanması, yıl içinde denemeyen borçların güvenceye bağlanması, ek denek ve olağanüstü ödeneklerin elde edilmesiyle nerelerde kullanılacağının belirlenmesi, n ödemelerin kontrolü ve onaya göre harcanması, süreaşımı maddelerine ilişkin esaslar, idare dönemi hesabının Sayıştay'a verilme suresi ve usulü, adliyyeye bağlı icra müdürlükleriyle katma bütçeli idarelerin hangi özelliklere sahip oldukları hususları açıklanmaktadır (TBMM, 2015).

1050 sayılı Kanun'un genel gerekçesinden; kanunun çıktığı tarihe kadar devletin kamu mali yönetiminin bazı genelge ve kararnamelerle idare edildiği, bu durumun sürdürülemez olduğu, yürürlükteki mevzuatın mali yönetim için yeterli olmadığı dolayısıyla devlet hesaplarının ve sorumlularının belirlenerek bir disiplin altına alınması ve belirli ilke ve esaslara göre yönetilmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

1050 sayılı Kanun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren neredeyse 80 yıl boyunca Türkiye'nin kamu mali yönetiminin anayasası olmuştur. Bu kanun yürürlükten kaldırılana kadar 1934, 1938, 1948, 1949, 1956, 1963, 1981, 1988,1993,1996 yıllarında değişikliklere uğramış veya bazı maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır. 05.11.1988 yılında 3483 sayılı kanun ile 1050 sayılı kanunun bütçeyle ilgili birçok hükmü değiştirilmiştir (TBMM, 2016).

Ekonomi ve yönetim teorisindeki yenilikler, serbest piyasanın rekabetçi yapısı ve kaydettiği ilerlemeler, vatandaşın tenkidi ve değişim arzusu ile sivil toplumun gelişimi dünyada yönetim anlayışını ve yapılarını radikal bir şekilde etkilemiştir. Bu etkileşim ülkelerin ekonomik yapılarını yeniden düşünmelerine ve bazı farklılıklara sebep olmuştur. Türk mali sisteminin temel yasası kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile Osmanlı Devletinde mali yapının büyük çoğunluğu Cumhuriyet döneminde de devam etmiştir. Neredeyse hep eleştirilen bu idari yapıdaki aksamalar İkinci Dünya Savaşı ile birlikte başlamıştır. Bu yapı çok partili siyasal dönem ile birlikte günün gereklerine cevap veremez hale gelmiştir. 1961 Anayasası ile zamana uyumlu hale gelebilmek için bazı düzenlemeler yapılmış, ancak yeterli olmamıştır (Kolçak, 2006: 369).

Küreselleşme akımının tüm dünyada yayılmaya başlaması ülkeler üzerinde iktisadi, siyasi, sosyal ve kültürel açıdan önemli etki yapmıştır. Bu süreçle beraber Türkiye'nin ekonomisinde de büyük yenilikler olmuştur. Bu yeniliklerle beraber 1980'li yıllarda ülkenin mali sisteminde hızlı bir değişim yaşanmaya başlanmıştır. Hükümetler, 1990'lı yıllarda ekonomik problemlerin çözümü için istikrar programlarına yönelmiştir.

2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK; kamu mali yönetim sisteminin yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde; kamu harcama sürecini hızlandırma, harcamaların dayanaklarını sağlamlaştırma, kamu mali

disiplinin, hesap verebilirlik ve şeffaflığın, kaynakların kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve iktisadiliğin sağlanması, mali sistem içindeki çok başlılığın giderilmesi amacını taşımaktadır. Bu kanun mali performansın artırılmasına yönelik olarak yürürlüğe konulan en ciddi kanundur. Böylelikle, kamu mali yönetiminde disiplininin sağlanması, devlet kaynaklarının etkin ve ekonomik bir şekilde tüketilmesi, mali saydamlık ile kamuoyunun aydınlatılması çalışmaları yürürlüğe girmiştir. Performansa dayalılık, yapılan bu yeniliklerin esasında yer almaktadır (Toprak, 2008: 314).

## **2.2. Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun Kavramsal Çerçevesi**

KMYKK'nın uygulamasında temel kavramlar “kamu maliyesi, mali saydamlık, hesap verme sorumluluğu, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme” (Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, [KMYKK], 2003) olarak belirtilmektedir.

### **2.2.1. Kamu Maliyesi**

Kamu maliyesi;

Gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsar. Kamu maliyesi, merkezden ve yerinden yönetim esaslarına göre yürütülür. Kamu idarelerinin görevleri, ilgili kanunlarında açık olarak belirlenir ve kaynakların dağıtımında esas alınır (KMYKK, 2003: madde 4)

olarak tanımlanmaktadır.

Devlet mali yönetiminde gerçekleşen olayları, hukuki, iktisadi ve sosyal açıdan tetkik eden bir bilim dalı olduğu söylenebilmektedir. Kamu hizmetlerini ekonomi, sosyal, hukuki ve mali açıdan irdeleyen, kamu hizmetlerinin hudutlarının ne olması gerektiğini araştıran, kamu faaliyetleri için yapılan harcamalar ile bu harcamaların finansmanında kullanılacak kaynaklara dair sorunları araştıran ve inceleyen bir bilim dalıdır (Küçük, 2016).

Kamu maliyesi devletin harcamalarını ve gelirlerini incelemektedir. Bir ülkenin milli gelirinin bir kısmı, devlet tarafından, kamu harcamalarını finanse etmek için kullanılır. Kamu harcamaları, vatandaş tarafından

bildirilen kamu hizmeti isteklerini karşılamak için, bir kamu bütçesiyle düzenlenen ve gerçekleştirilen harcamalardır. Kamu kesimi birimleri vatandaşların ihtiyaç duyduğu hizmetleri sunmak için, bürokratik bir düzen içinde, organize olmuş idari yapılardır. Kamu kesimi birimlerinin sunduğu hizmetlerin toplumun tercihlerini ne dereceye kadar karşıladığı ve asıl önemlisi, tam olarak karşılayabilmesi için nasıl bir kurumsal yapı gerektiği konuları da kamu maliyesi disiplininin içinde yer alan konulardır (Tosunoğlu ve öte., 2012: 3).

### **2.2.2. Hesap Verme Sorumluluğu**

Hesap verme sorumluluğu;

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır (KMYKK, 2003: madde 8).

olarak belirtilmiştir.

Genel olarak bir şahıs ya da otoritenin yaptığı işlemleri diğerlerine açıklayıp, kaynağını göstermesine hesap verebilirlik denmektedir. Hesap verebilirliğin bir diğer tanımı ise, idari birimin, yaptığı işlemler hakkında yasama, yürütme ve yargı erkine karşı sorumlu olunmasıdır. Hesap verebilirliğin işlerlik kazanması ancak yetkili kılınmış denetim mekanizmaları veya bağımsız mahkemelerin vereceği kararlarla mümkün olabilmektedir. Hesap verebilirlik, toplum tarafından genel kabul görmüş hakkaniyet, şeffaflık, tarafsızlık ve eşitlik gibi ilkelere uyulup uyulmadığını gösterebilmesi açısından etkili bir enstrümandır (Kuzey, 2005: 68).

Kendisine kamu kaynaklarını kullanma yetkisi verilenlerin, bu kaynakları nasıl kullandıklarını rapor olarak sunmasına hesap verme sorumluluğu denmektedir. Başka bir ifadeyle kararlaştırılmış beklentiler ölçeğinde görev üstlenilmesi ve bu görevlerin sonuçlarının rapor olarak verilmesidir (Karakaş, 2005: 292).

Hesap verebilirlik, çok yönlü bir kavramdır ve çeşitli mekanizmaları gerektirmektedir. Günümüzde hesap verebilirliğin işlevselliğini ve çok yönlülüğünü geliştirmeye yönelik faaliyetler dikkat çekmektedir. Hesap verebilirlikte, örgütsel kontrol yöntemleri olarak şeffaflık, toplumun yönetime katılması, bilgi ve iletişim teknolojilerinin gelişmesi ve yönetimin denetlenmesine yönelik imkanlar, kamu kurumlarının toplumsal sorumluluklarını arttırmaktadır (Eryılmaz ve Birciklioğlu, 2011: 43).

### **2.2.3. Mali Saydamlık**

Kamu erkinin amaçlarına ulaşmak için uyguladığı yöntemleri, uygulanan yöntemlerin neticelerini takip etmek için lazım olan veriyi düzenli, anlaşılabilir, tarafsız ve tutarlı şekilde kamuoyuyla paylaşmasına mali saydamlık denmektedir. Sistemin saydam olabilmesi, ancak aktörlerin ne yaptıklarıyla beraber neye niyetli oldukları konusunun da kamuoyuyla paylaşılmasıyla mümkün olabilmektedir. Niyetlerin açık bir biçimde kamuoyuyla paylaşılması hem niyetlerin kamu yararına uygun olup olmadığını tartışma olanağı yaratmakta hem de yurttaşlara daha sonra davranışları ve bu davranışların sonuçlarını değerlendirmede önemli bir ölçü sunmaktadır. Bilginin vatandaş tarafından etkin olarak kullanılabilmesini sağlayacak bir şekilde düzenli, anlaşılabilir ve tutarlı olması gerekmektedir. Güvenilirlik sağlamak için “kalite kontrol” mekanizmalarının kurulmuş olması gerekmektedir.

Saydamlığın farklı çeşitleri bulunmaktadır. Kamu kaynaklarının kimlerce, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilinmesine mali saydamlık denmektedir. Nihai mal ve hizmet sunumunda etkinliğin ölçülmesine yarayan veya bu ölçülmeyi kolaylaştıran verilerin paylaşılmasına da performans saydamlığı denmektedir (Atiyas ve Sayın, 2015: 29).

### **2.2.4. Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**

Kamunun mali ve idari sorunlarına bakıldığında, kamu idarelerinin faaliyetlerini planlı bir şekilde ifa etmeleri giderek önemli hale gelmektedir. Kamu kesiminin, sunduğu hizmeti, ürettiği politikayı ve bu politikalara istinaden hazırlanan program ve bütçeleri etkin bir şekilde izlenmesi ve sonuçlarının ölçülmesi için stratejik planlama çok büyük öneme sahiptir.

Kamu idarelerinin kurumsallaşmasına destek olan stratejik planlama; aynı zamanda idarelerin mali yönetim süreçlerine de işlerlik kazandırmaktadır. Kamu idarelerince ülke çapında ki stratejileri ve kalkınma planları etrafında hazırlanacak olan stratejik planlar; programlar, sektörel ana planlar, bölgesel planlar ve il gelişim planları ile birlikte genel olarak planlama ve uygulama sürecinin etkinliğini artıracak ve kaynakların akılcı kullanılmasına fayda sağlayacaktır (DPT, 2006: 1).

5018 sayılı KMYKK'nın 9. Maddesi'nde "kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar. Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar" denilmektedir.

Kamu idarelerince kaynakların gaye ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak varılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bütçeleme sistemine performans esaslı bütçeleme denir (DPT, 2009: 5-6).

Kamu maliyesi kamu gücünün kullanılarak gelirlerin toplanması ve toplanan gelirlere vatandaş ve devlet ihtiyaçları için harcama yapılmasından müteşekkildir. Kamu idarelerince toplanan gelir ve yapılan harcamaların etkin ve verimli olması için stratejik planlama ve bu plana dayalı performans esaslı bütçeleme yapılmaktadır. Gerek gelir gerekse gider bütçelerindeki süreçlerde görevli olan sorumlular kaynakların elde edilmesi ve harcamasında hesap verme sorumluluğu içinde hareket etmek mecburiyetindedirler. Kamu idarelerinin onaylanmış bütçelerinin uygulama sonuçlarının genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde raporlandırılması da mali saydamlığın gereklerindedir.

### **2.3.Muhasebe Sisteminin İç Kontrol Sistemine Etkisi**

Mali yönetim sisteminin temel kavramları soyutluk ifade eder ve herkes tarafından farklı yorumlanabilmektedir. Bu kavramların uygulamada somut olarak anlamlı hale gelmesi ancak iyi bir muhasebe sisteminin kurulması ile mümkün olabilmektedir. Muhasebe sisteminin amacı, fiilen gerçekleşen işlemleri hesap kodları ile anlamlı ve somut hale getirmektedir. Kamu maliyesi muhasebe sistemi ile hesap verebilir hale gelmekte, mali saydamlık netleşmektedir. Aynı zamanda idarelerce hazırlanan stratejik planların uygulaması ve sonuçları muhasebe sistemi ile ölçümlenmekte ve idarelerin performansları değerlendirilebilmektedir.

#### **2.3.1. Muhasebe Kavramı**

Muhasebe; işletmelerde iktisadi sonuç doğuran işlemlerin, kayda alınması, sınıflandırılması, düzenlenmesi, analiz edilerek yorumlanması ve ilgili kişilere veya paydaşlara rapor olarak sunulmasıdır (Sürmeli, 2006: 9).

İşletmenin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara istinaden hazırlanmış mali tablolar o işletmenin faaliyet ve sonuçları hakkında bilgi kaynağıdır. Muhasebe kayıtlarının ve mali tabloların devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesinde standardizasyon büyük önem arz etmektedir. Bu tekdüzeliğin sağlanması için muhasebede on iki adet temel kavram belirlenmiştir. Bunlar (Derviş, 1993: 18-20);

- Sosyal Sorumluluk Kavramı: Mali sonuç doğuran olayların hesaplara alınmasında, kaydedilmesinde, yapılan kayıtlar sonucundan düzenlenen mali rapor ve tabloların kamuoyuyla paylaşmasında, tüm toplumun çıkarlarının gözetilerek sunulan verilerin tarafsız, tutarlı ve doğru olması gerektiğini ifade etmektedir.

- Kişilik Kavramı: İşletmenin yöneticileri, ortakları ve sahiplerinden bağımsız bir kişiliği olduğu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin bu kişilik adına yapılması gerektiğini anlatmaktadır.

- İşletmenin Sürekliliği Kavramı: Maliyet esasının temelini oluşturan bu kavram işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade etmektedir.



- Dönemsellik Kavramı: İşletmenin varlığının sonsuza kadar süreceği düşünülerek, işletme varlığının belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonucunun diğerlerinden farklı olarak bulunmasıdır.
- Parayla Ölçülme Kavramı: Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasıdır.
- Maliyet Esası Kavramı: İşletmenin edinmiş olduğu tüm mal ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilmesine kadar geçen süreçte katlanılan tüm bedellerin esas alınması gereğini anlatmaktadır.
- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: mali işlemlerin hesaplara kaydı yapılırken dayanak belgelerin tarafsız ve gerçekçi olması ve kayıt yönteminin seçiminde tarafsız ve objektif hareket edilmesini anlatmaktadır.
- Tutarlılık Kavramı: İşletmelerin kayıtlarını tutmak için belirlenmiş muhasebe politikalarının, birbirini takip eden dönemlerde aynı şekilde uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.
- Tam Açıklama Kavramı: Muhasebe kayıtları sonucunda elde edilecek mali tabloların ve raporların, bu tabloları kullanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine kolaylaştıracak şekilde yeterli, şeffaf ve anlaşılır olmasını ifade eder.
- İhtiyatlılık Kavramı: Muhasebe olaylarında tedbirli davranılması ve işletmenin yüzleşeceği risklerin tahmin edilebilmesi gereğini anlatmaktadır.
- Önemlilik Kavramı: Mali sonuç doğuran her olayın, nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara istinaden yapılacak analizleri veya alınacak kararları etkileyebilecek seviyede olmasını anlatmaktadır.
- Özün Önceliği Kavramı: Olayların muhasebe kayıtlarının yapılmasında ve bunlara ilişkin analizlerin yapılmasında şekillerinden çok kaynağının temel alınması gereğini anlatmaktadır.

### **2.3.2. Kamu Hastaneleri Birliklerinde Muhasebe Sistemi**

Türkiye’de tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, nakit esaslı devlet muhasebe sistemi yerine 2004 yılında uygulamaya konulmuştur. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi, nakit esaslı muhasebe sistemindeki eksiklikleri gidermeye çalışmıştır. Genel yönetim sektöründeki idarelerce yapılan mali

kayıtlar, muhasebe ve raporlama standartları doğrultusunda belirli süreçte kayıt altına alınabilmesi mümkün hale gelmiştir. Sektör kapsamındaki tüm idarelerde muhasebe birliği sağlanmakta, idarelerin raporları konsolide edilebilmekte ve kamunun finansal performansı tam olarak izlenebilmektedir (Orhan ve Serçemeli, 2013: 1).

Muhasebe sistemi; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulur ve yürütülür.

Kamu hesapları, kamu idarelerinin gelir, gider ve varlıkları ile malî sonuç doğuran ve öz kaynağın artmasına veya azalmasına neden olan her türlü işlemlerle garantilerin ve yükümlülüklerin belirlenmiş bir düzen içinde hesaplara kaydedilerek, yönetim ve denetim yetkilileriyle kamuoyuna gerekli bilgilerin sağlanması amacıyla tutulur (KMYKK, 2003: Madde 49).

denilerek muhasebe sisteminin ne için kurulduğu ve kimlere hizmet ettiği açıklanmaktadır.

Devlet muhasebesinde standartlar oluşturmak üzere 2006 yılında kurulan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu bugüne kadar tam 25 adet muhasebe standardını Resmi Gazete’de yayımlamıştır (Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu, 2016).

**Tablo 2. Devlet Muhasebe Standartları Tablosu**

Standart No	Standart Adı	Yürürlük Tarihi
DMS1	Mali Tabloların Sunulması	22.02.2008
DMS2	Nakit Akış Tabloları	05.04.2008
DMS3	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminindeki Değişiklikler ve Hatalar	01.07.2008
DMS4	<u>Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri</u>	06.12.2008
DMS5	Borçlanma Maliyetleri	08.02.2009
DMS6	Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar	10.07.2009
DMS7	İştiraklerdeki Yatırımlar	05.03.2010
DMS8	Ortak Girişimlerdeki Paylar	05.03.2010
DMS9	Bedel Karşılığında Yapılan Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	19.06.2010
DMS10	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama	06.06.2013
DMS11	İnşaat Sözleşmeleri	10.10.2012
DMS12	Stoklar	19.06.2010
DMS13	Kiralamalar	19.06.2010
DMS14	Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar	27.08.2010
DMS31	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	20.04.2011
DMS16	Yatırım Amaçlı Varlıklar	27.08.2010
DMS17	Maddi Duran Varlıklar	27.08.2010
DMS18	Bölümsel Raporlama	16.05.2012
DMS19	Karşılıklar, Koşumlu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar	10.02.2011
DMS20	İlişkin Taraf Açıklaması	06.06.2013
DMS21	Nakit Üretmeyen Varlıklarda Değer Düşüklüğü	10.02.2011
DMS22	Genel Yönetime İlişkin Mali Bilgilerin Açıklanması	24.11.2011
DMS23	Vergiler ve Karşılıksız Diğer Gelirler	26.06.2015
DMS24	Bütçe Bilgilerinin Mali Tablolarda Sunulması	26.06.2015
DMS32	Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri	07.05.2014

*Kaynak: (Devlet Muhasebe Standartları Kurulu, 2016)*

Maliye Bakanlığı tarafından devlet muhasebesinin genel yönetim kapsamındaki kullanıcıları tarafından daha anlaşılır hale gelmesi için muhasebe yönetmeliği 2005 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, hesap ve kayıt düzeninde saydamlık, hesap verilebilirlik ve tekdüzenin sağlanması, işlemlerinin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerinin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi; mali tablolarının zamanında, doğru, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde, uluslararası standartlara uygun, yönetimin ve ilgili diğer kişilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak ve kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul, ilke ve standartların belirlenmesidir (Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, [GYMY], 2005: Madde 1).

Bu yönetmelikte temel muhasebe kavramları, bilanço-yu oluşturan aktif ve pasif hesaplara ilişkin ilkeler, hesap kodları ve kısa açıklamaları ile mali istatistikler açıklanmaktadır.

Genel yönetim kapsamında bulunan kamu idarelerinin Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda belirtilen sınıflandırmalarına göre de muhasebe yönetmelikleri vardır. Ayrıca döner sermayeli işletmeler için de Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği vardır.

Sağlık Bakanlığına bağlı kamu idareleri Genel Bütçe kapsamındaki harcamalarının ve gelirlerinin takip edildiği muhasebe sistemi say2000i programı üzerinden, döner sermayeli işletmelerin harcamaları ve gelirleri ise Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) programı üzerinden gerçekleştirilmektedir.

### **2.3.3. İç Kontrol**

İç kontrol; idarelerin kuruluş amaçlarını, misyonunu, vizyonunu, sunmuş olduğu tüm hizmetleri ve tüm insan kaynaklarını göz önüne alarak, amaçların gerçekleştirilmesi sırasında karşılaşılabilecek problemlerin ve risklerin azaltılmasında güvence sağlayan bir süreçtir. İç kontrolü sadece mali kontrol olarak değil, yönetim ve organizasyonun yapmış olduğu tüm faaliyetlerin ve bu faaliyetlere ilişkin tüm süreçlerin kontrolü olarak düşünülmesi gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2014: 1).

Etkili bir iç kontrol sistemi hedeflere ulaşmada sağlam bir güvence sağlamaktadır. Hedeflere ulaşmada ortaya çıkması muhtemel riskleri

minimum seviye çekmektedir. İç kontrol sisteminin beş unsuru vardır. Bunlar kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi, irtibat ve gözlemdir (COSO, 2014: 21-22).

Genel manada kamu iç mali kontrol sisteminin amacı kamunun mali çıkarlarını savunmaktır. Bu doğrultuda iç kontrol iki aşamadan oluşmaktadır.

-Birinci aşama ön mali kontrol,

-İkinci aşama iç denetimdir (Acar, 2016: 1).

Ön mali kontrol, harcama birimlerinde mali süreçlerin gerçekleşmesi aşamasında yapılan kontroller ve mali hizmetler biriminde yapılan kontrollerden oluşmaktadır. Ön mali kontrol süreci; ödenek ayrılması, yüklenmeye girişilmesi, yapılan ihalelerin sözleşmeye bağlanması, muayene kabul, işin gerçekleştirilmesi, harcama belgesinin hazırlanması gibi mali kararları kapsamaktadır. Harcama ve mali hizmetler biriminde ön mali yapılmaktadır. Ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde yapılan ön mali kontrol muhasebe yetkilisi tarafından yapılmaktadır. Ön mali kontrol ihtiyaç tespitinden, üçüncü kişilere ödeme yapılmasına kadar geçen süreçte görevli olan yetkili personeller tarafından mevzuata uygunluk ve yerindelik kontrollerini kapsamaktadır (Uzunay, 2007: 34).

### **2.3.3.1.Bütçe**

Bütçe; kamu idaresinin, bir takvim dahilinde yapmayı düşündüğü faaliyetler ile bunların kaynaklarını gösteren yazılı bir belgedir (Evgin, 1994: 1).

Bütçe kamu idaresinin en etkin politika araçlarından biridir. Kamu yönetiminin işlemesi bütçe sayesinde olmaktadır. Bir ülkede kamu yönetiminin işleyebilmesi için idari birimlerin bütçeye konulacak ödeneklerle çalıştırılması mecburidir. Ayrıca bir ülkede kamu yönetiminin iyi işlemesi için alınacak tedbirlerin çıkış noktası o ülkenin bütçesi olmaktadır. Bütçe sürecinin irrasyonel olması durumunda, kamu yönetiminin de başarılı olamayacağı ve kamu hizmetlerinin görülmesinde birçok sıkıntıyla karşılaşılacağı tabidir (Deniz, 2007, s. 20-21).

Bütçe; devletin harcama ve gelir belgeleri, yürütmenin bulduğu finansal kaynaklarla bu kaynakların nasıl harcanacağını göstermektedir. Geçmişte siyasi ve hukuki özelliği baskın olan bütçeye çağımızda ekonomik özelliği de ilave edilmiştir. Ülkeyi yöneten iktidar tarafından hazırlanıp meclis tarafından onaylanan bütçe bu yönüyle siyasidir. Bütçeden harcama yapılması belirlenmiş kanuni düzenlemelere dayanması ise, onun hukuki özelliğini göstermektedir. Çağımızda ise devletin, toplumun beklentilerine cevap vererek sosyal harcamalara yönelmesi, bütçenin ekonomik özelliğini göstermektedir. Özellikle bütçenin, kıt kaynaklarla insanların ve toplumların ihtiyaçlarını gidermeye çalışması, ekonomiye yön verip istikrarsızlıkları gidermeye çalışması, ekonomik özelliğini ön plana çıkarmaktadır (Tosunoğlu ve öte., 2012: 125).

Genel yönetim kapsamındaki idarelerde üç çeşit bütçeden bahsedilmektedir. Bunlar merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idare bütçesidir. Merkezi yönetim bütçesi ise kendi içinde genel bütçe, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi olmak üzere üçe ayrılmıştır. Kamu tüzel kişiliğine haiz olan ve 5018 sayılı Kanun'a ek I sayılı cetvelde gösterilenler Genel Bütçeli kurum, gelir tahsisıyla beraber gelirden harcama yetkisi verilen, bir bakanlığa bağlı veya ilgili olan ve II sayılı cetvelde belirtilenler Özel Bütçeli ve III sayılı cetvelde gösterilenler de Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçelidirler (KMYKK, 2003: Madde 12).

Bütçe ilkeleri şunlardır:

a) Bütçelerin hazırlanması ve uygulanmasında, makroekonomik istikrarla birlikte sürdürülebilir kalkınmayı sağlamak esastır.

b) Kamu idarelerine bütçeyle verilen harcama yetkisi, kanunlarla düzenlenen görev ve hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla kullanılır.

c) Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.

d) Bütçeler, stratejik planlar dikkate alınarak izleyen iki yılın bütçe tahminleriyle birlikte görüşülür ve değerlendirilir.

e) Bütçe, kamu malî işlemlerinin kapsamlı ve saydam bir şekilde

görünmesini sağlar.

f) Tüm gelir ve giderler gayri safi olarak bütçelerde gösterilir.

g) Belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

h) Bütçelerde gelir ve gider denkleğinin sağlanması esastır.

i) Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.

j) Bütçelerde, bütçeyi ilgilendirmeyen hususlara yer verilmez.

k) Bütçeler kurumsal, işlevsel ve ekonomik sonuçların görülmesini sağlayacak şekilde Maliye Bakanlığınca uluslararası standartlara uygun olarak belirlenen bir sınıflandırmaya tâbi tutularak hazırlanır ve uygulanır.

l) Bütçe gelir ve gider tahminleri ile uygulama sonuçlarının raporlanmasında açıklık, doğruluk ve malî saydamlık esas alınır.

m) Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderleri bütçelerinde gösterilir.

n) Kamu hizmetleri, bütçelere konulacak ödeneklerle, mevzuatla belirlenmiş yöntem, ilke ve amaçlara uygun olarak gerçekleştirilir.

o) Bütçelerde, ödenekler belirli amaçları gerçekleştirmek üzere tahsis edilir (KMYKK, 2003: Madde 13)

Kamu idarelerinin bütçeleri yukarıda belirtilen ilkelere göre hazırlanmaktadır. Onaylanıp, yürürlüğe giren bütçenin kullanılması da belli esaslar çerçevesinde gerçekleşmektedir.

### **2.3.3.2. Harcama yapılması**

Vatandaşların eğitim, sağlık, güvenlik ve adalet gibi tek başlarına karşılayamayacakları ihtiyaçları karşılamak veya temin etmek devletin varoluş nedenidir. Devlet bu ihtiyaçları kamusal mal ve hizmet üreterek karşılamaktadır. Devlet bu mal ve hizmetleri kendi imkanları dahilinde üretir veya bunların üçüncü kişiler tarafından üretilmesini destekler ve denetler (Karaarslan, 2005: 37).

Kamu harcamaları hükümetlerin politika tercihlerini yansıtmaktadır. Hükümetler, hangi malların ne miktarda ve hangi kalitede üretileceğine karar verince, kamu harcamaları bu politikaların yürütülmesinin maliyeti olarak belirlemektedir. Bu tanım iki ayrı noktayı ortaya koyacak veya iki ayrı kategoriye kapsayacak genişliktedir. Birincisi, kamu bütçesinden sosyal malları sağlamanın bir maliyeti mevcuttur. Bu kategori, kamu harcamaları

için en alışılmış tasnif şekli olup, kamu sektörü hesaplarında yer alan kalemlerin kamu harcaması olarak kabulü demektir. İkincisi, kamunun koyduğu kurallar, düzenlemeler ve yasalar dolayısıyla özel sektörün yapmak zorunda kaldığı harcamalardır (Akalin, 1986: 138-139).

Geniş anlamda kamu harcamalarını açıklayan görüş “sosyoekonomik tanım”, dar anlamda kamu harcamalarını açıklayan görüşse “hukuki tanım” olarak adlandırılmaktadır. Dar anlamdaki tanım klasik akımdan esinlenmekle birlikte, devletin kamu tüzel kişisi oluşunu dikkate alarak, hukuki kişiliğini göz önünde tutmasına karşılık, modern anlayıştan esinlenmiş olan sosyoekonomik tanım, devletin sosyal hayatla ekonomik faaliyetlerdeki rolünü ve devleti karakterize eden kamu gücünü göz önünde bulundurmaktadır (Tosunoğlu ve öte., 2012: 85-86).

Devlet bütçesi kamusal harcamalarının nasıl olacağını belirleyen en önemli araçtır. Kamu harcamalarının nasıl olacağını bütçesi ile belirleyen Devlet, belirlemiş olduğu hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik harcama sınıflarını yapmaya çalışmaktadır. Devlet bütçesiyle iktisat ve maliye politikası amaçlarının yerine getirerek, bütçe içerisinde yer alan ve sınıflara ayrılmış kamu harcamaları da bu amaçların istenilen seviyeye ulaşmasına yardım etmiş olmaktadır (Sivrekli, 2014: 63).

#### ***2.3.3.3. Harcama yapılmasında sorumlular***

KMYKK’da harcama yapılmasında sorumlu ve görevli olarak harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri gösterilmiş, usulüne uygun olarak düzenlenmiş ödeme emri belgesi ile tahakkuk eden giderin hak sahibine ödenmesi görevi de muhasebe yetkilisine verilmiştir.

##### ***2.3.3.3.1. Harcama yetkilileri***

Harcama yetkililerin kim olduğu kamunun mali mevzuatında belirtilmektedir. Mali mevzuata göre, harcama birimleri idarelerinin bütçesinden kendilerine ödenek verilen birimlerdir. Harcama yetkisi bulunan birimlerin en üst yöneticisi de harcama yetkilisi olarak ifade edilmiştir. Bu itibarla, harcama birimlerinin belirlenmesi idarelerin bütçe sınıflandırması yoluyla olmaktadır (Çolak, 2016).

Merkez teşkilatlarında bütçede belirlenen ödenekleri kadar harcama



yetkilileri harcama yapabilir. Taşrada ise harcama yetkilileri kendisine ödenek gönderme belgesiyle gönderilen ödenek kadar harcama yapabilirler. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının ve harcamanın bütçe prensiplerine, ve yürürlükteki tüm düzenlemelere aykırı olmamasından, uhdesindeki ödeneklerin tutarlı, doğru ve ekonomik kullanılmasından sorumludurlar (Gürocak, 2010: 161).

Harcama yetkilisinin belirlenmesindeki temel ölçütler ödeneğe sahip harcama biriminin olması ve harcama biriminin en üst yönetici olmasıdır. Burada sadece bir istisna vardır. Muhasebe yetkilisi üst yönetici olsa bile 5018 sayılı Kanun'da harcama yetkilisi olamayacağı belirtilmektedir.

#### *2.3.3.3.2. Gerçekleştirme görevlileri*

Harcama talimatı üzerine bütçeden yapılacak giderlerin, gerçekleşme aşamaları esnasında görevlerini yerine getiren kişiye gerçekleştirme görevlisi denir (Akçay, 2014: 6).

Gerçekleştirme görevlileri, harcama yetkilisince verilen harcama talimatına istinaden; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, muayene kabule ilişkin işlemlerin yapılması, ödemeye esas kanıtlayıcı belgelerin hazırlanması görevlerini ifa ederler. Gerçekleştirme görevi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle başlar. Bütçelerden harcama olması için iş, mal veya hizmetin, mevzuata göre alındığının veya gerçekleştirildiğinin, yetkilendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleşmeye ait evrakların tanzim edilmiş olması gerekir (Üstün ve öte.,2011: 386).

Mal veya hizmetin alınması ihale komisyonlarınca veya piyasada fiyat araştırması yapmakla görevlendirilmiş kişi ve kişilerce, teslim almaya ilişkin işlemler muayene kabul komisyonlarınca, teslim alınan malın kayıtlara alınması ve stok yönetimi taşınır kayıt kontrol yetkililerince, ücret ve ücret sayılabilecek harcamalar için gerekli olan belgelerin tanzim edilmesi mutemetlerce ifa edilmesi gerektiğinden bir harcama işleminde bir değil birden fazla gerçekleştirme görevlisi olacağı sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

#### *2.3.3.3.3. Muhasebe yetkilileri*

Muhasebe yetkilileri; “Muhasebe hizmetlerinin yürütülmesinden ve muhasebe biriminin yönetiminden sorumlu, usulüne göre atanmış sertifikalı yönetici”( Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: Madde 4) olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe hizmeti; gelir ve alacakların tahsil edilmesi, hak edişlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ölçülebilen değerlerin emanete alınması, saklanması, ilgililere verilmesi ve bunlar dışında kalan diğer tüm mali işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması (KMYKK, 2003: Madde 61)

olarak tarif edilmektedir. Bu işlemleri yürütenler de muhasebe yetkilileri olmaktadır.

Muhasebe yetkilisi, belirtilen hizmetlerin zamanında, mevzuata uygun, şeffaf ve erişilebilir şekilde yapılmasından sorumludur. Muhasebe yetkilileri, muhasebeye ait defter, kayıt ve evrakları gözetmek ve denetime hazır bulundurmakla yükümlüdürler.

Muhasebe yetkilisinin harcama belgeleri üzerindeki sorumluluğu belgelerin tamam olması, imzaların eksiksiz olması, hak sahiplerinin kimliğine ilişkin bilgilerin doğru olması ve maddi hata bulunup bulunmadığıyla sınırlı olduğu anlaşılmaktadır (KMYKK, 2003: Madde 61).

#### *2.3.3.4. Harcama süreci*

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır(KMYKK, 2003: Madde 32).

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere harcama süreci harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkün olmaktadır.

Kamu mali yönetim ve kontrol kanununda harcama talimatı verilmesiyle başlayan süreç, ihaleye çıkılması, mal veya hizmetin kabulü,

ödemenin hak sahibine yapılması ve stok yönetiminden oluşmaktadır. Bütün bu süreçler içinde ihtiyaç tespitinin cari yıl bütçesi hazırlanırken veya harcama talimatı verildikten sonra mı yapılacağı tartışmalı bir konudur.

#### *2.3.3.4.1. İhtiyaç tespiti*

Mal alımlarına ilişkin ihtiyaç tespitinin; önceki yıl veya dönem gerçekleştirmeleri ile personel istihdamı ve işlem hacmindeki olası artış veya azalış gibi hususlara dikkat edilmeden belirlendiği, ihtiyaç kalemleri ve miktarlarının gereklilik yönünden değerlendirilmeden satın alma sürecinin başlatılması sebebiyle ihtiyaç dışı stoğun oluştuğu (bu ürünlerin kullanılmaması durumunda kamu zararı da oluşabilecektir), Hizmet alımlarına ilişkin olarak ihtiyaç tespitinde ise yine ihtiyacın nitelik, kapsam ve gerekliliğinin sağlıklı bir şekilde tespit edilemediği, alınacak hizmetle ilgili olarak fayda maliyet analizinin yapılmadan satın alma sürecinin başlatıldığı, bir kısım ihtiyaçlar kurum kapasitesi ile yürütülebilecekken hizmet alımı yoluna gidildiği, gerek personel gerekse donanım olarak atıl kapasite oluşturulduğu gözlemlenmiştir (Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2010/37 sayılı Genelge).

Yukarıda belirtilen genelgede; ilgili idarelerde alım konusuyla ilgili amir veya sorumlu kişilerden müteşekkil ihtiyaç tespit komisyonları oluşturulması gerektiği belirtilmiştir.

Performans programları; bu Yönetmelik, Performans Programı Hazırlama Rehberi ve Bakanlıkça performans esaslı bütçelemeye ilişkin yapılacak diğer düzenlemelere uygun olarak idarenin program dönemine ilişkin performans hedef ve göstergelerini, performans hedeflerine ulaşmak için yürütülecek faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını, idareye ilişkin mali ve mali olmayan diğer bilgileri içerecek şekilde mali hizmetler biriminin koordinasyonunda harcama yetkililerinin katılımıyla üst yönetici tarafından idare düzeyinde hazırlanır. Performans programları; çıktı ve sonuç odaklı bir anlayışla, doğru ve güvenilir bilgiye dayalı, mali saydamlığı ve hesap verebilirliği sağlayacak şekilde her yıl hazırlanır. Kamu idareleri performans programı hazırlıklarında Kalkınma Planı, Hükümet Programı, Orta Vadeli Program, Orta Vadeli Mali Plan, Yıllık Program ile stratejik planlarını esas alırlar. Performans programlarında yer alan hedef ve göstergelerin sade ve anlaşılır olması esastır ( Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programı Hakkında Yönetmelik, 2008: madde 4).

denilerek, performans programının nasıl hazırlanacağı belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen mevzuat hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinde; ihtiyaç tespiti ile performans programının içerik olarak aynı anlama geldiği, ikisinin de bütçe hazırlama sürecinde belirleyici rolü olduğu anlaşılmaktadır. Ancak kamu idarelerinin mevcut uygulamalarına bakıldığında ihtiyaç tespitinin bütçe yürürlüğe girdikten sonra uygulandığı, performans programının ise bütçe uygulanmadan önce hazırlandığı görülmektedir.

Harcamanın yapılabilmesi için bütçede ödeneğin olması, bütçe ödeneğinin ise ihtiyaç tespit veya performans programı ile belirlenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla harcama sürecinin harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesi ile değil performans programı veya ihtiyaç tespit ile başladığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

#### *2.3.3.4.2. Harcama talimatı*

Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.

Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, muayene kabule yönelik işlemlerin yapılması, kanıtlandırılması ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler (Arslan, 2004: 16).

#### *2.3.3.4.3. İhale*

Devlet kendine gelir sağlamak veya bütçesinden harcama yapmak için belirlenmiş yasal çerçevede içerisinde ihaleyi araç olarak kullanmaktadır. Bu bağlamda devlet ihalelerinin iki yönü olmaktadır. İhale olgusu devlete hem gelir getirici işleri hem de gider yapılması gereken işleri anlatmaktadır. Devletin kendine gelir sağlayacağı işlemleri 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'nu kullanarak, bütçesinden harcama yapmasını icap ettiren işlemlerini ise 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nu kullanarak gerçekleştirmektedir. Bu yönüyle ihale kavramı; kamu alımlarını içinde

barındırmaktadır. Türkiye’de kamunun bütçesinden harcama yaparak gerçekleştirdiği satın alma işleri kamu ihaleleri olarak telaffuz edilmektedir (Aksoy, 2015: 15).

İhale yöntemi ile mal ve hizmetlerin sunulması olayının üç aktörü vardır. Bu üç aktör; düzenleyen (organizatör), üreten ve tüketen olmaktadır. Örneğin bir belediye, çöplerin toplanmasını ihale yöntemi ile özel bir şirkete verdiği takdirde belediye, hizmeti düzenleyen; özel şirket, hizmeti üreten; vatandaş ise hizmeti tüketen konumunda bulunmaktadır (İlkorkor, 2010: 66).

Türkiye’de kamu satın alma sistemi 1857 tarihli nizamname ile yazılı olarak başlayan ve aradan geçen yıllar boyunca sürekli gelişen durumlara göre güncellenmiştir. En son dünyadaki gelişmeler ve Avrupa Birliği talimatları kapsamında 04 Ocak 2002’de 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu yayımlanarak yürürlüğe konularak ihale sistemi tamamen merkezi bir yapı ile kontrol edilmeye başlanmıştır.

Saydamlık, rekabet, eşitlik, güvenilirlik, gizlilik, kamuoyu denetimi, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanması ana başlıkları altında ihalenin temel ilkeleri bu kanunda belirlenmiştir. Ayrıca bu kanun ile kamu kaynaklarını kullanan tüm kuruluşlar bu kapsam içerisine alınmıştır. Bu kanun, 2002 yılında yayımlanmasını sonra sürekli değişikliğe uğramıştır. Bu değişikliklerin bazıları yükleniciler ve kurumların talepleri doğrultusunda düzenlenerek kanunun piyasa koşullarına uyumlaştırılması amacıyla yapılmıştır. Bazı değişiklikler ise AB direktifleri dikkate alınarak uyum yasaları adı altında yeniden düzenlenmiştir (Burmaoğlu, ve öte., 2010: 11).

Kapsamdaki kamu idareleri 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 3. Maddesi ile istisna edilen kuruluşlardan satın alma yapabilecekleri gibi, 19. Maddesi’nde belirtilen açık ihale, 20. Maddesi’nde belirtilen belli istekliler arasında ihale ve 21. Maddesi’nde belirtilen pazarlık usulü ihale ile satın alma yapabilmektedirler. Belirtilen bu üç yöntem temel ihaleler olmaktadır. Ayrıca kamu idareleri yine aynı kanunun 22. Maddesi’nde belirtilen doğrudan temin yöntemi ile satın alma yapabilmektedirler. Ancak doğrudan temin yöntemi ihale usulü değildir.

Kamu idareleri tarafından alımı yapılacak mal, hizmet veya yapım işlerinin nitelik ve niceliğinin belirlendiği ve mezkur kanunun 12. Maddesi'nde belirtilen idari ve teknik şartnameler alıma yön veren ve belirleyen en önemli enstrümanlardır.

İhale; piyasada fiyat araştırmayla başlayan, ihale yetkilisi tarafından ihale onay belgesinin imzalanmasıyla resmiyet bulan, ilan edilmesiyle kamuoyuna duyurulan, ihale komisyonu tarafından karara bağlanarak ihale yetkilisi tarafından onaylanan, sözleşmenin imzalanmasıyla yüklenicinin belirlendiği bir süreçtir. Bütün bu sürecin şekil şartları, beklenilmesi gereken süreler, uyulması gereken usul ve esaslar 4734 sayılı kanunda belirtilerek, ihale uygulama yönetmelikleri ve tebliğlerle tafsilatlı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

#### *2.3.3.4.4. Muayene kabul*

İhalesi karara bağlanarak, yükleniciyle sözleşmesi imzalanan mal, hizmet ve yapım işlerinin teslim alınması idare tarafından kurulacak, biri başkan olmak üzere asgari üç kişiden müteşekkil muayene kabul komisyonu eliyle yapılır. Muayene kabul komisyonu ihale dokümanında yer alan teknik şartnameye bakarak malın, hizmetin veya yapım işinin uygunluğunu kabul eder veya varsa eksikliğin giderilmesini yükleniciden ister. Bütün bu hususların idare tarafından nasıl yerine getirileceği ayrı ayrı olmak üzere Mal Alımı, Hizmet Alımı ve Yapım İşleri Muayene Kabul Yönetmeliklerinde belirtilmiştir. Ayrıca hizmet ve yapım işlerinin özelliklerinden dolayı muayene kabulünün daha anlaşılır şekilde yapılabilmesi için, Hizmet ve Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ni rehber olarak yayınlanmıştır.

#### *2.3.3.4.5. Taşınır kayıt işlemleri*

Kamu idarelerinde Taşınır Mal Yönetmeliği ile kayıt işlemleri ve düzenlenecek belgeler basitleştirilerek etkin hale getirilmiş; gereksiz olduğu düşünülen belge ve defterler kaldırılmış, taşınır malların kaydının tek bir belgeyle yapılması sağlanmış; taşınırların ve harcama birimlerinin kodlanması ve bu kodların bütün kamu kurumlarında kullanılması esası getirilmiş, kayıtların, defter ve belgelerin bilgisayar ortamında tutulması

öngörülmüştür. Yönetmeliğin uygulanmasıyla; taşınırlar etkin ve verimli bir şekilde yönetilmeye başlanmış, kayıtlar muhasebe birimince de izlenmeye başlandığından, yılsonlarında taşınırların envanter kayıtları muhasebe biriminin kayıtlarıyla karşılaştırılabilmiş, stoktaki malların kontrolü yapılmaya başlanmış ve bu şekilde kayıp ve fireler önlenmiş, yönetim için gerekli olan bilgiler daha doğru olarak ve zamanında üretilmeye başlanmıştır (Çevik, 2009: 2).

Taşınır kayıt işlemleri kamu idarelerinin mal alımları için geçerlidir. Taşınır Mal Yönetmeliği'nin amacı, "kamu idarelerine ait taşınır malların kayda alınması, korunması ve kullanımı ile yönetim hesabının verilmesi, merkez ve taşrada taşınır yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesi ve kamu idareleri arasında taşınırların bedelsiz devri ile tahsisine ilişkin esas ve usulleri belirlemektir."(Taşınır Mal Yönetmeliği, 2007: Madde 2)

Taşınır Mal Yönetmeliği'nde; taşınır işlemlerini gerçekleştiren personele taşınır kayıt yetkilisi bu işlemleri kontrol eden personel ise taşınır kontrol yetkilisi olarak belirlenmiştir.

Taşınır kayıt yetkilisi muayene kabulü yapılmış malzemeyi taşınır işlem fişi ile elektronik ortama kaydeder ve buna ilişkin belgenin çıktısını alıp imzaladıktan sonra ödeme emri belgesine bağlanmak üzere muhasebe birimine gönderir.

Taşınır Mal Yönetmeliği'nde ambar olarak tanımlanan yere kabulü yapılan mallar stoklanır. İlgili birimin taşınır istek belgesi ile istemde bulunması ile taşınır kayıt yetkilisi tüketim çıkışı yaparak talepte bulunan birime taşınır işlem fişi ile malzemeyi gönderir.

Her bir malzemenin kendisine ait taşınır hesap kodu vardır. Bu hesap kodlarının detaylandırılmış hali ilgili idarenin taşınır kayıtlarının tutulduğu stok sisteminde, ana hesap kodundan sonra gelen çift basamaklı ilk iki düzey hesap kodu ise muhasebe sisteminde takip edilmektedir.

Cari yıla ilişkin yapılan tüm taşınır işlemleri ilgili idare stok sistemi ve muhasebe biriminin sistemi ile uyumlu hale getirilerek cari yıl taşınır mal yönetimi hesabı kapatılarak buna ilişkin cetvel ve tutanaklar Sayıştay'a ve ilgili idarenin üst yönetim birimlerine gönderilir.

#### 2.3.3.4.6. Giderlerin tahakkuk etmesi ve hak sahibine ödeme

Harcama talimatının harcama yetkilisi tarafından verilmesi ile başlanan süreç ihalenin yapılması, yüklenici ile sözleşmenin imzalanması, muayene kabul ve taşınır işlem fişinin kesilip, ödeme emri belgesine bağlanıp muhasebeleştirilmesi ve muhasebe kaydı ile emanet hesabına alınan tutarın hak sahibine ödenmesi ile sona ermektedir.

Tahakkuk eden gider için düzenlenecek ödeme emri belgesi ekine bağlanacak belgelerin neler olduğu Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde gider çeşidine göre ayrı ayrı belirtilmektedir. Adı geçen yönetmelikte hak sahiplerinin kimler olabileceği, fatura ve fatura niteliğindeki evrakların neler olduğu, taahhüt dosyasının hangi evrakları içerdiği ve 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu dışında gerçekleşen ödemeler için hangi harcama belgelerinin ödeme emri belgesine eklenmesi gerektiği anlatılmaktadır.

Tahakkuk eden harcamanın muhasebeleştirilmesi de Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği veya ilgili idarenin statüsüne göre tabi olduğu muhasebe yönetmeliğinde belirtilen hesap kodları ile muhasebe birimi tarafından muhasebe sistemine kaydedilmektedir.

Ödeme emri belgeleri muhasebe sistemine kaydı analitik bütçe sınıflandırılmasında belirtilen kodlar ile yapılmaktadır. Analitik bütçe sınıflandırılması harcama ve borç verme kodlaması kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik kodlama olarak yapılmaktadır (BÜMKO, 2016).

Uluslar arası standartlara uyumu açısından fonksiyonel sınıflandırmanın analitik bütçe sınıflandırmasında detaylı olarak oluşturulması, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik düsturlarının hayat bulmasına zemin hazırlamıştır. Bütçede harcamaların finans kaynağı finansman tipi sınıflandırma ile gösterilmektedir. Ekonomik sınıflandırma ile harcamaların piyasa ekonomisi ve ulusal gelir ve gidere yaptığı etkileri ölçülebilmektedir. Harcamaların kurumsal sınıflandırmasıyla idarelerin kurumsal olarak performans programlarını hangi ölçekte gerçekleştirdiği ve performanstan kimin sorumlu olduğu belirlenebilmektedir (Dayar ve Esenkar, 2008: 291).



Genel yönetim kapsamında döner sermaye işletmelerine sahip kurumlar ise Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği'nde belirtilen hesap kodlarını kullanmaktadırlar. Bu idarelerin kullandığı analitik bütçe sisteminde kurumsal kod ile birlikte ekonomik kod kullanılmaktadır.

Kamu idarelerinin tabi olduğu muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen hesap kodları faaliyet hesap kodu olmakla birlikte ödeme emri belgeleri muhasebeleştirilirken hem faaliyet hesap kodu kullanılmakta hem de bu kodlar bütçe hesaplarına yansıtılmaktadır.

Bütçeye gider yazılarak ödeme emri belgesine bağlandığı halde ödenemeyen tutarlar emanete alınıp ödenmektedir. Emanete alındığı halde ilgisince talep edilmeyen tutarlar mal veya hizmetin alındığı mali yılı izleyen beşinci yılın bitiminde bütçeye gelir kaydedilmektedir (KMYKK, 2003: Madde 34).

İdarelerin nakit durumunun yetersiz kalması halinde ödenmesi gereken giderlerin muhasebe kaydına alınma sırasına göre yapılacağı, idarenin ödemekle yükümlü olduğu vergi, prim ve benzeri yasal zorunluluklara ilişkin tutarların ise öncelikli olduğu belirtilmektedir. Ayrıca döner sermayeli işletmelerde sıklıkla karşılaşılan nakit yetersizliği nedeniyle Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 18.02.2009 tarih ve 2277 sayılı yazısı ile daha teferruatlı ödeme planı sıralaması yapılmıştır. Bahse konu yazıda ödeme sıralaması aşağıdaki gibidir:

- a) Maaş veya maaş gibi sayılan ücret ödemeleri,
- b) Kanunları gereğince ödenmesi zorunlu vergi, prim ve bu minvaldeki yasal kesintiler,
- c) İdarelerin üçüncü kişilere ödemesi gereken 3.000,00 TL'nin altındaki giderler,
- ç) Ağırlıklı personel çalıştırılmasına dayalı hizmetlere ilişkin ödemeler,
- d) Döner sermayeli işletmelerin elde ettiği gelirlerinden; personele dağıtılmasını sağlayan ek ödeme, katkı payı gibi ödemelerdir.

#### 2.3.3.4.7. Ön Ödeme

Ön ödeme; ilgili mevzuatında öngörülen hallerde kesin ödeme öncesi avans veya kredi şeklinde yapılan ödemedir. İlgili kanunlarında öngörülen durumlarda gerçekleştirme işlemlerinin tamamlanması beklenilemeyecek acil

veya mecburi giderler için avans verilmek veya kredi açılmak suretiyle ön ödeme yapılmaktadır. Avansın üst sınırları yılları merkezi yönetim bütçe kanununda gösterilmektedir (Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006).

Avans verme işleminde üst sınırın döner sermayeli işletmeler için beş kat olarak uygulanacağı, avansın harcama yetkilisinin görevlendireceği mutemede verileceği, avansların mahsubunun bir ay ve her halde yıl sonuna kadar mahsubunun yapılacağı, kredilerde ise mahsup süresinin üç ay olacağı belirtilmektedir

Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği'ne göre ön ödeme yapılabilmesi için harcama yetkilisi tarafından mutemet olarak görevlendirilen personel için sene başında alınan makam oluru ile harcama talimatı belgelerinin olması zorunludur.

#### *2.3.3.4.8 Personellere yapılan ödemeler*

Kamuda çalışan personel dört şekilde istihdam edilmektedir. Bunlar memur, sözleşmeli personel, işçi ve geçici işçidir. Aynı kanunda bazı idarelerin ihtiyaçları doğrultusunda hizmet satın alınması yolu ile personel istihdam edebileceği belirtilmiştir. Ayrıca bu kanuna tabi olmayan veya belli bazı maddelerine tabi olan idarelerinde kendi özel kanunları ile personel istihdamı yapabilmektedir (657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, 1965: Madde 4).

657 Sayılı Devlet Memurları Kanunu, bu kanuna tabi memurların özlük haklarını düzenlemiştir. Öncelikle memurlar genel idare, sağlık, eğitim öğretim, teknik hizmetler gibi sınıflara ayrılarak, kadro derecelerine tekabül eden oranlarda aylık, zam, tazminat ve yan ödeme toplamından oluşan maaşlarını almaktadırlar. Ayrıca memurlar bu kanunda belirtilen maaş kalemlerine ilave olarak Bakanlar Kurulu Kararları, kanun hükmünde Kararname ve son yıllarda yürürlüğe giren toplu sözleşme ile ilave ücret almaktadırlar.

Maaş haricinde tayin olan memurlara veya geçici olarak başka yerlere görevlendirilen personellere 6245 Sayılı Harcırah Kanunu'na göre harcırah adı altında ödemeler yapılmaktadır.

### **2.3.3.5. Taşınır ve taşınmaz mal yönetimi**

Kamu mallarını üç farklı çeşidi olduğu söylenmektedir. Bunlar sahipsiz, orta ve hizmet mallarıdır. Doğal özellikleri gereği her yurttaşın hiçbir engelleme olmadan doğrudan kullanabildiği veya faydalanabildiği mallar sahipsiz mallardır. Sahipsiz malların kullanımı için devlet tarafından yapılması gereken herhangi bir tahsis işlemine ihtiyaç yoktur. Devlet tarafından vatandaşın kullanımına tahsis edilen veya ezelden beri halkın müşterek olarak kullanılmasına elverişli olan mallara orta mallar denilmektedir. Kamu hizmetinin sağlanması için kullanılan mallarda hizmet malları olarak sınıflandırılmaktadır. Bir malın hizmet malı olması için devletçe tahsisin yapılması esastır. Devletçe tahsisatı yapılan malların tahsisinin kaldırılması, hizmet malını özel mülkiyet haline getirebilmektedir (Lüküslü, 2006: 3-4).

Kamuya ait taşınır ve taşınmaz malların edinimi, kullanılması, elden çıkarılması, kayıtlara alınması ve hesabının verilmesine ilişkin taşınırlar için Taşınır Mal Yönetmeliği, taşınmazlar için de Kamuya ait Taşınmazların Kaydına İlişkin Yönetmelik çıkartılmıştır. Bu yönetmeliklerde genel olarak taşınır ve taşınmazlara ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olmasına rağmen yönetimine ilişkin somut maddeler konulmadığı görülmektedir.

### **2.3.3.6. Gelirlerin toplanması**

Kamu geliri;

Yasalarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirler (KMYKK, 2003: Madde 36).

olarak tanımlanmıştır. “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir...” (KMYKK, 2003: Madde 36). hükmü ile kamu gelirlerinin

kanun ile belirlendiği anlaşılmaktadır. Ayrıca kanunun 40. Maddesi'ne göre bağış ve yardımlar da gelir olarak kabul edilmekte ancak kamu hizmeti sunumu karşılığında olmaması şartı getirilmektedir.

Kamu idarelerinden bazıları sunmuş olduğu hizmetler karşılığında döner sermaye geliri elde etmektedir. Elde edilen bu gelirler kurulan döner sermaye işletmeleri tarafından kullanılmaktadır.

Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerin döner sermaye işletmelerinin gelirleri şunlardır;

Bakanlık, birinci basamak sağlık hizmeti sunan kuruluşlar da dahil olmak üzere Sağlık Bakanlığı kurum ve kuruluşları ile bağlı kuruluşlarındaki (Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğu hariç);

- a) Muayene, teşhis, tedavi, laboratuvar, tetkik ve tahlil işlerini,
- b) Aşı, ilaç, serum, insan kanı ve kan ürünleri imâli ile istihsal veya imâl edilecek diğer maddeleri,
- c) Bastırılan veya yaptırılan her nevi belgeleri,
- d) Yabancı hastalara verilen sağlık hizmetlerini,
- e) Sağlık alanında verilecek kurs, eğitim, araştırma, yayın ve danışmanlık hizmetlerini,
- f) Diğer kamu ve özel sektör kuruluşlarının sağlık alanında sunduğu hizmetlere kredi notu verilmesini ve akredite edilmesini,
- g) Atölye, tamirhane ve depolarda gerçekteştirilen sağlık hizmetleriyle ilgili montaj, demontaj ve proje işlerini,
- h) Sağlık kurum ve kuruluşlarında üçüncü şahıslarca yapılacak sağlık alanı dışındaki tanıtım hizmetlerini,
- ı) Bakanlık sağlık kurum ve kuruluşlarının 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması, uzmanlık belgesi, sertifikasyon ve sınav hizmetlerini,
- i) Gecikme zamları ve faiz gelirleri,
- j) Diğer gelirler (Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun, 1961: Madde 3).

Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerin sağlık hizmeti sunumunda elde ettiği gelirler muayene, teşhis, tedavi, laboratuvar, tetkik ve tahlillerden oluşmaktadır. Genel sağlık sigortasına tabi vatandaşlara sunulan sağlık hizmetlerinin geri ödemesi Çalışma ve Sosyal Güvenlik, Maliye ve Sağlık Bakanlıkları arasında imzalanan protokole göre yapılmaktadır. Global bütçe protokolü de denilen bu protokol götürü bedel üzerinden yapılmaktadır.

Kamu hastaneleri tarafından sunulan sağlık hizmetlerinin Sosyal Güvenlik Kurumuna fatura edilmesi MEDULA sistemi aracılığıyla yapılmaktadır. Medikal ve ulak sözcüklerinin birleştirilip, kısaltılmasından MEDULA, sözcüğü ortaya çıkmaktadır. Türkiye’de MEDULA sistemi uygulamasına 1 Ağustos 2006 tarihinde başlanmıştır. Hastanelerce Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalı sayılan vatandaşlara sunulan sağlık hizmetinin fatura bilgisinin, bu kuruma iletilmesini ve fatura tutarlarının hastanelere geri ödenmesini tesis eden otomasyon sistemidir. Sistem belirtilen işlemlerin gerçekleştirilmesi esnasında hastanenin iç işleyişine karışmadan çalışmaktadır (Özata, 2009: 456).

Sağlık tesisleri MEDULA sistemine sağlık hizmeti faturalarını Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğinde (SUT) belirtilen hükümlere göre girmektedirler. Bu tebliğin amacı;

Sosyal Güvenlik Kurumunca sağlık yardımları karşılanan ve kapsam maddesinde tanımlanan bireylerin, finansmanı sağlanan sağlık hizmetleri, yol, gündelik ve refakatçi giderlerinden yararlanma esas ve usulleri ile bu hizmetlere ilişkin Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonu’na belirlenerek ödenecek bedellerin bildirilmesi olarak belirtilmiştir (Sağlık Uygulama Tebliği, 2013: Madde 1).

Global Bütçe Protokolünde cari yıl için belirlenen geri ödeme tutarı ile sağlık tesislerinin MEDULA sistemine sundukları sağlık hizmeti karşılığında girişi yapılan fatura tutarlarının birbirleriyle ne kadar örtüştüğü tartışmalıdır.

Sosyal güvence kapsamı dışında kalan sağlık hizmetlerinin ücretlerinin belirlenmesi 11.08.2015 tarihli TKHK tarafından yayımlanan Kamu Sağlık Hizmetleri Satış Tarifesi’ne göre belirlenmektedir.

Sağlık tesislerince bir ay içinde elde edilen toplam sağlık hizmeti sunumu gelirlerine göre personellere döner sermaye ek ödemesi, Hazine, Merkez ve Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu payları hesaplanmaktadır.

Sağlık tesislerinin sağlık hizmeti sunumu dışında hazine tarafından tahsis edilen hizmet binası ve arsası üzerinde uygun olan yerler ticari alan olarak değerlendirilerek gelir elde edilmektedir. Sağlık tesislerince genel kabul görmüş faaliyetler arasından hasta, hasta yakını ve personelin doğrudan ihtiyacını karşılayacak faaliyetlere önceliklidir. Genel kabul görmüş ticari faaliyet alanları: Büfe, kantin, çay ocağı, market, kafeterya, ATM yeri, Aile hekimliği, sıcak/ soğuk içecek makinesi, gıda otomat makinesi, büro yeri, pastane, baz istasyonu, lokanta/ restoran, taksi durağı, banka şubesi, çiçekçi, kuaför/berber, kreş ve gündüz bakımevi, PTT şubesi, Telekom bayii, stant, tartı cihaz yerleri, masaj koltuğu yeri olarak sıralanabilir (TKHK, 2013: 10).

#### **2.3.3.7. Mali istatistikler**

Genel yönetim kapsamındaki idarelerin tahakkuk esasına göre kayıtlara aldığı varlıkları, yükümlülükleri, gelir ve giderlerinin istatistiki olarak raporlanması mali istatistiği ifade etmektedir (Çolak,2008: 259).

Mali mevzuatta mali istatistiklerin kavramsal çerçevesi belirlenmektedir. Bu bağlamda mali istatistikler uluslar arası düzeyde genel kabul görmüş kurallar çerçevesinde muhasebe kayıtları baz alınarak ve istatistiksel metotlar kullanılarak alanında yeterli eğitim almış personel tarafından hazırlanmaktadır. Ancak mali mevzuatta nelerin mali istatistik olarak kabul edildiğine dair net bir söylem bulunmamaktadır. Resmi istatistik programı 2012-2016 yıllarını kapsayan ikinci beş yıllık döneminde genel ve merkezi yönetim sektörüne ait aşağıda belirtilmiş olan mali tabloları mali istatistik olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2013: 1):

\*Mizan,

\*Bütçe uygulama sonuçları tabloları,

\*Gelir-gider (faaliyet) tabloları,

\*Nakit akım tabloları,

\*Yıllık bilançolar,

\*Genel yönetime ilişkin fonksiyonel harcama tablosu,

\*Genel Yönetim Mali İstatistikleri (Genel Devlet Finansal İstatistikleri- Government Finance Statistics- GFS)

Mali tablolar, bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Dipnotların ve açıklamaların, belirli bir olayın veya işlemin kamu idaresinin mali durumu ve faaliyetleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde yetersiz kalması halinde ilave açıklamalara yer verilir. Mali tablolar, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için; kamu idarelerinin varlıkları, yabancı kaynakları, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi verir. Mali tabloların, kullanıcıların karşılaştırma yapabilmelerini mümkün kılmak için son üç dönemin verilerini de içermeleri ve herkes tarafından anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve açıklamaları ile birlikte hazırlanmaları esastır (Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, 2005: Madde 111-112).

#### **2.3.3.8. İç denetim**

İşletme faaliyetlerinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi adına yönetim ve organizasyona, tarafsız olarak nesnel güvence veren danışmanlık hizmeti sağlanmasına iç denetim denmektedir (Aslan & Özçelik, 2009: 1).

İç denetimden idarenin yönetim ve organizasyonuna üç konuda katkı vermesi beklenmektedir. Kamu idaresince yapılan faaliyetlerin mevzuat açısından herhangi bir sakıncası bulunup bulunmadığı, iç denetimden katkı vermesi beklenen ilk konudur. İkinci konu; idarenin faaliyetleri esnasında doğması muhtemel risklerin minimize edilerek ortaya çıkan riskin yönetilmesi ve bu süreçlerde idareye ön yargısız ve tarafsız danışmanlık hizmeti sunmasıdır. Üçüncüsü ise idareye yapılan tüm faaliyetler için nesnel güvence sağlamasıdır. İç denetim bu açılarından değerlendirildiğinde; İdarenin iç ve dış çevresine, riskin yönetilerek kontrol altına alınması, yönetim ve organizasyonun faaliyet süreçlerinin istikrarlı şekilde devam etmesi, bilgi kaynaklarının doğru ve tam olması, mevzuat açısından

herhangi bir sıkıntı olmaması konularında istenilen ölçüde güvenceyi sağlamalıdır (Gök, 2013: 490).

İç denetim beş çeşittir. Uygunluk, performans, mali, bilgi teknolojisi ve sistem denetimi olmak üzere beş çeşit iç denetim vardır. Uygunluk denetimi adından da anlaşılacağı üzere kamu idaresince yapılan işlemlerin yürürlükteki hukuki düzenlemelere uygunluğunu kapsamaktadır. Performans denetimi idarelerce önceden belirlenmiş hedeflere ulaşıp ulaşamadığının göstergeler baz alınarak denetlenmesidir. Mali denetim muhasebe kayıtlarının ve bu kayıtlar sonucunda ortaya çıkan mali tablo ve raporların doğruluğunun değerlendirilmesidir. İdarenin kullanmış olduğu bilgi yönetim sisteminin istikrarının ve güvenilirliğinin incelenmesi de bilgi teknolojisi denetimidir. Sistem denetimi de idarenin yönetim ve organizasyonu oluşturan tüm parçalarının incelenmesi, bu yapının güçlendirilmesi için yapılan denetimdir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006: madde 8).

Kamuda yapılması gereken iç denetim türleri yukarıda belirtilen mevzuat metninde sayılmaktadır. Kamuda yapılan iç denetim idarenin yapmış olduğu faaliyetlerin tamamını kapsadığı belirtilen yönetmelik maddesinden anlaşılmaktadır.

Kamu idarelerince iç denetim sisteminin kurulmasının kaçınılmaz olduğu anlaşılmaktadır. Kurulacak iç denetim sisteminin idare faaliyetlerinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi amacını gözetmesi gerekmektedir. İç denetim sistemi kurulurken çağın gereklerine uygun denetim metotları ile kurulması sağlanmalıdır. İç denetim bu anlamda idare faaliyetlerini geliştirmek ve güçlendirmek, riskin yönetimi ve kontrolünü sağlamak için sistemli metotlar geliştirerek idarenin hedeflerine vasil olmasına katkı vermektedir (Gürkan, 2006: 6).

#### **2.4. Dış Denetim**

Kamu idaresinin kendi yönetim ve organizasyon şemasında olmayan ve bu idareyle hiyerarşi anlamında hiçbir organik bağı bulunmayan kişi veya kuruluşlar tarafından yapılan denetime dış denetim denmektedir. Türkiye’de



kamu idarelerinin dış denetimi Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılmaktadır (Çolak, 2008).

Vatandaşların oylarıyla seçilen yasama meclisinin, kamu idarelerinin denetimini kendisi dışında bir dış denetim organına yaptırarak kamunun dış çevreye karşı itibarını, şeffaflığını ve hesap verilebilirliğini sağlamlaştırmaktadır. Türkiye’de Sayıştay tarafından yapılan denetim yasama meclisi adına ilgili idarelerin bağımsız denetim mensupları tarafından denetlenmesi, mali tablo ve dayanağı muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve uygunluğunun incelenmesi ile bu hususlara yönelik görüş bildirme ve rapor sunma işlemlerini kapsamaktadır (Önder ve Türkoğlu, 2012: 199).

Türk mali mevzuatında, kamu idarelerinin hesap verilebilirliğini, mali sonuç doğuran faaliyetlerin yasalara, amaç ve hedefler doğrultusunda önceden belirlenmiş plan ve programlara uygunluğunun incelenip, idarelerin performansının ölçülerek, oluşturulan raporların Türkiye Büyük Millet Meclisi ve kamuoyuyla paylaşılmasıyla tamamlanan sürece dış denetim denmektedir (Parlak ve Parlak, 2009: 8).

Sayıştay Başkanlığı iki çeşit denetim yapmaktadır. Bu denetimlerin ilki düzenlilik ikincisi ise performans denetimidir. Düzenlilik denetimi kendi içinde mali ve uygunluk denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kamu idarelerinin mali sonuç doğuran faaliyetlerinin hesaplara alınması veya kaydedilmesini mevzuat hükümleri ve muhasebe standartlarına uygunluğu ile muhasebe kayıtları sonucu ortaya çıkan rapor ve tabloların tutarlılık ve güvenilirliğine ilişkin denetime mali denetim denmektedir. Uygunluk denetimi ise idare faaliyetleri sonucunda elde edilen gelir, idarenin ihtiyaçları doğrultusunda yapmış olduğu gider ve sahip olunan mallara ilişkin hesap kayıtlarının ve bunlarla ilgili yapılan işlemlerin yürürlükteki yasal düzenlemelere uygunluğunun incelenmesidir. Stratejik plan kapsamında oluşturulan programlar ve bu programlar doğrultusunda oluşturulan amaçlar için belirlenmiş hedef ve göstergelerle alakalı faaliyetlerin sonuçlarının ölçülmesine performans denetimi denmektedir (6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010: Madde 2)



### 3.BÖLÜM

#### MALİ KONTROL SİSTEMİNİN KAMU HASTANELERİ

#### BİRLİĞİNDE UYGULANMASI

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu devlet mali sisteminin anayasası olarak görüldüğünden, mali kontrol sisteminin esasları da bu kanuna dayanmak zorundadır. Bu sistemin temel dayanakları kamu maliyesi, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemedir. İdarelerin kamu maliyesi çerçevesinde kuruluş amaçlarına uygun hedeflerine ulaşması için stratejik planlama yapması, belirlenen hedeflere ulaşması için gerekli kaynağın tahmini bütçe ile belirlenmesi, bütçe uygulama sonuçlarının performansının ölçülmesi, yetkili ve görevli olanların kamu kaynağını kullanmalarında hesap verme sorumluluğunda hareket etmeleri, bütün bu işlemlerin mali saydamlığı oluşturarak bu bağlamda hareket etmeleri gerekmektedir.

Türkiye’de tek düzen muhasebe sistemine geçildikten sonra yapılan tüm muhasebe kayıtları parasal değer üzerinden yapılmıştır. Parasal değer üzerinden yapılan muhasebe kayıtları işletmenin mali sonuç doğuran olaylarının tutar olarak görünmesini sağlamakta ancak mali sonuç doğuran olayın miktarı hakkında bilgi vermemektedir. Mali sonuç doğuran olayların miktarlarının bilinmesi en az parasal tutarlarının bilinmesi kadar önemlidir.

Belirlenmiş dönemler için yapılan tüm muhasebe kayıtları idarenin mali tablolarını aynı zamanda mali istatistiklerini oluşturmaktadır. Böylece sorumlu olanlar, ortaya çıkan mali tabloya göre; belirlenen hedefe ulaşım ulaşılmadıklarını, gelirlerini, giderlerini, karlarını, zararlarını, alınacak tedbirleri, performanslarını ve gelecek planlarını belirlemektedirler. Dolayısıyla mali kontrol sisteminin veri sağlayıcısı, yol göstericisi muhasebe sistemi olmaktadır.

Muhasebe sistemine kayıt yapılmadan önce dayanak verilerin takip edildiği ve üretildiği farklı sistemler mevcuttur. Personele ait özlük bilgilerinin bulunduğu Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi (ÇKYS), hasta kayıtlarının, maaşların ve hastane gelir faturalarının düzenlendiği Hastane

Bilgi Yönetim Sistemi (HBYS), demirbaşların, tıbbi sarfların, ilaçların ve hastane ihtiyacı için kullanılan malzemelerin kayıtlarının takip edildiği Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi (MKYS) bu sistemlere örnek olarak verilebilir. Bu sistemlerin hem kullanıcıları farklı hem de birbirine entegre değildir. Birbirinin devamı veya tamamlayıcısı olan veriler kullanıcı farklılığı ve entegrasyon olmamasından dolayı bilgi kirliliği ve hatalı sonuçlara sebebiyet vererek muhasebe kayıtlarının yanlış yapılmasına, karar vericilerin yanılması ve mali kontrol sistemini olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır.

Muhasebe kayıtları bilindiği üzere muhasebe yönetmeliklerinde belirtilen hesap kodları kullanılarak yapılmaktadır. Muhasebe kayıtlarında doğru hesap kodu kullanılması kadar mali tablo ve istatistiklerin oluşmasında ana unsur olan hesap kodlarının istenilen bilgiyi vermesi de önemlidir. Hastaneler sağlık hizmeti sunumundan elde ettiği gelirin branşlara göre dağılımını veya her branşın birim maliyetini muhasebe kayıtlarını tuttukları Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) üzerinden görememektedirler. Bu bilgilere ulaşmaları ancak diğer sistemlere bakarak mümkün olmaktadır. Ancak diğer sistemlerden elde ettiği bilgileri birleştirip, analiz etmenin ne kadar sağlıklı olacağı belirsizliğini korumaktadır.

Teoride mali kontrol sisteminin kamu maliyesi, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve stratejik plan ve performans esaslı bütçeleme ile kurulacağı belirtilse de teorinin pratiğe dönüşmesi kullanılan bütün farklı sistemlerin tek sistemde birleştirilmesi ve muhasebe kayıtlarıyla beraber hesap kodlarının içeriğinin de güncellenmesi ile mümkün olacaktır.

### **3.1. Kamu Hastane Birliklerinde Stratejik Planla Birlikte Bütçenin Hazırlanması ve Muhasebe Kayıtları**

Hastanenin bulunduğu il, ilin demografik yapısı, gelişmişlik düzeyi, doğum ve ölüm oranları, hastanenin grubu, yeteri kadar nitelikli personelin olup olmadığı vb. gibi durumlar yapılacak stratejik planı etkilemektedir. Tüm bu faktörler göz önüne alındığında yapılacak stratejik planın muteberliği hastanenin her halde sunması gereken zorunlu sağlık hizmetiyle

beraber, yapması halinde olumlu sonuç verecek hizmetlerden müteşekkil olmasıdır.

Stratejik plan bütçesiyle beraber yapılır ve geçmiş yıllar gerçekleşme tutarlarından faydalanılır. Stratejik planda o il veya bölgede geçmiş yıllarda yapılmayan ama yapılması gereken hizmetler ile ilk defa sunulacak hizmetler için yatırım bütçesi ayrılır.

Mevcut uygulama makro düzeyde yapılmakta ve detaya inilememektedir. Bu yüzden, hazırlanan plan uygulamaya konulduğunda etkin sonuç vermemektedir. Makro düzeyde bütçe gerçekleşme rakamlarından daha çok mikro düzeyde malzemelerin detay kodları üzerinden tüketim tutarı değil tüketim miktarlarının referans alınarak stratejik plan ve bütçenin hazırlanması etkinliği arttıracaktır. Malzemeler için tüketim miktarı, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları ve nöbet ücretleri için kişi ve iş saati sayısı, enerji ve haberleşme giderleri için birim/tüketim miktarları, ek ödeme için her branş ayrı olmak üzere taban ve tavan performans katsayıları bütçenin hazırlanması için temel dayanaklar olacaktır. Burada üstünde durulması gereken en önemli nokta stratejik plan ile bütçenin parasal olarak değil miktarsal olarak belirlenmesidir.

İdareciler veya uzmanlar bütçe tahminlerini sürekli olarak geçmiş yıllarda muhasebe kayıtları ile oluşan bütçe gerçekleşme rakamlarına bakarak yapmaktadırlar. Ancak bütçe gerçekleşme tutarları hiçbir suretle harcamaların veya gelirlerin miktarlarını vermemektedir. Ülkenin ekonomik durumu, hükümet politikaları vb. gibi nedenler fiyatları olumlu veya olumsuz etkileyebilmektedir. Fiyatların bir önceki yılda düşük olması nedeniyle bütçe gerçekleşmesi parasal olarak makul seviyelerde iken sonraki yılda fiyatlarda yaşanan artış bütçe gerçekleşmesini parasal olarak üst seviyeye çıkararak yanıltıcı sonuçlara sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla harcama veya gelire ilişkin miktarlar bilinmediği için yapılan stratejik plan ile bütçe sağlıklı sonuçlara sebebiyet vermekte, idarenin performansı ölçülememektedir.

Stratejik plan ile bütçe miktarsal olarak belirlendikten sonra muhasebeleştirilmesi halihazırda kullanılan veri sistemleri ile mümkün gözükmemektedir. Bu durumu mümkün hale getirmek için veri sistemleri

birbiriyle entegre hale getirilmeli veya teke düşürülmelidir. Ayrıca muhasebe kayıtları parasal değer olarak yapılmakta ancak miktar olarak yapılmamaktadır. Bu hususun bir istisnası muhasebede nazım hesap olarak bilinen 9'lu hesap grubudur. Nazım hesaplar bilindiği üzere bilgi amaçlıdır. Bilanço hesaplarını doğrudan etkilemezler.

Muhasebe sisteminde mevcut uygulamada ki en büyük noksanlıklardan biride hesap kodlarının detay kodunun ürün veya hizmeti tam olarak nitelememesidir. Enjektörün detay kodu 150.03.03.01.01.10 iken satın alma veya tüketim çıkışı 150.03.03 tıbbi sarf malzeme olarak muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla enjektörle ilgili ne tüketim miktarı ne de tüketim tutarları muhasebe kayıtlarından anlaşılmamaktadır.

Yukarıda anlatılan hususlar birlikte değerlendirildiğinde iyi bir stratejik plan için; ekonomik değer oluşturan her türlü iş ve hizmet önce tasnif edilmeli, tasnif edildikten sonra miktar olarak tespiti yapılmalı, miktarlara göre hedefler belirlenmelidir. Stratejik planın gerçekçi ve tutarlı olabilmesi ancak sunulacak hizmetin ve yapılacak işlerin miktarsal olarak belirlenmesi ile mümkün olacaktır.

Örnek 1:) Kırklareli Devlet Hastanesi 2017 yılı bütçe hazırlık çalışmalarına 2016 Haziran ayında başlamıştır. Bütçe birimince 2014 ve 2015 yılı ilk madde ve malzemeyi ilişkin tüketim miktarları tespit edilerek ortalamaları alınmıştır.

-Hastaneler tarafından kullanılan Tek Düzen Muhasebe sisteminde ödeneklerin hesap kodu 970 ve 971 tir.

-Bu uygulamada 972 hesap kodu ödenek planlaması tutar olarak belirten hesap kodunu, 973 hesap kodu ise ödenek planlaması karşılık hesabı olarak kullanılacaktır. 974 ve 975 hesap kodu ise miktarsal olarak gösterilecektir,

-Yeni hesap kodları kullanılırken 972 ve 973 ten sonra fiili olarak kullanılan hesap kodları (972.150.03.03.01.01.01 gibi) kullanılacaktır.

-Hesap kodları en ayrıntılı biçimde muhasebeleştirilecektir.

**Tablo 3: Bütçe Birimince Tespit Edilen Tüketim Miktarları ve Tutarları**

150.03.03.01.01.10	Enjektör 10 cc	100.000 adet	10.000 TL
150.03.01.04.06.20	Human Albumin	10.000 adet	10.000 TL
150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağıdı	10.000 top	50.000 TL
150.03.04.22000150	Glukoz	100.000 adet	50.000 TL
150.07.07.01.01	Kemiksiz Et	300.000 kg	80.000 TL

*Miktar olarak muhasebe kaydı*

15.06.2016

974.150.03.03.01.01.01	Enjektör	100.000 adet
974.150.03.01.04.06.20	Human Albumin	10.000 adet
974.150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağ.	10.000 top
974.150.03.04.22000150	Glukoz	100.000 adet
974.150.07.07.01.01	Kemiksiz Et	300.000 kg
975.150.03.03.01.01.01	Enjektör	100.000 adet
975.150.03.01.04.06.20	Human Albumin	10.000 adet
975.150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağ.	10.000 top
975.150.03.04.22000150	Glukoz	100.000 adet
975.150.07.07.01.01	Kemiksiz Et	300.000 kg

*Parasal olarak muhasebe kaydı*

15.06.2016

972.150.03.03.01.01.01	Enjektör	10.000 TL
972.150.03.01.04.06.20	Human Albumin	10.000 TL
972.150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağ.	50.000 TL
972.150.03.04.22000150	Glukoz	50.000 TL
972.150.07.07.01.01	Kemiksiz Et	80.000 TL
973.150.03.03.01.01.01	Enjektör	10.000 TL
973.150.03.01.04.06.20	Human Albumin	10.000 TL
973.150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağ.	50.000 TL

973.150.03.04.22000150 Glukoz	50.000 TL
973.150.07.07.01.01 Kemiksiz Et	80.000 TL

---

Sistem üzerinden bütçe birimince yapılan planlama çalışması satın alma birimine gönderilir. Satın alma birimi ihtiyaç miktarı tespit edilen malzemelerin yaklaşık maliyetini oluşturarak ihale onay belgesi hazırlar. İhale süreci tamamlandıktan sonra yükleniciler ile imzalanan sözleşmeler sisteme girilir. Sisteme girilen sözleşmeler gelecek yıl için satın alınacak malzemelerin miktarı ve tutarını belirttiğinden bütçeye o iş için ayrılacak ödenek de kesinleşmiş olur.

Örnek 2) Bütçe birimince tüketim miktarları tespit edilen malzemelerin satın alınması için ihtiyaç tespit formları ilgili birime gönderilmiştir. Satın alma birimi ihtiyaçların temini için ihaleye çıkmış, ihale sürecini tamamladıktan sonra yüklenicilerle imzalanan sözleşmeleri sisteme yüklemiştir. (bütçe birimince yukarıda belirtilen tüketim malzemelerinin tamamının %10 arttırımlı alındığı varsayılmıştır.)

*Sözleşmesi imzalanan tüketim malzemelerinin muhasebe kaydı*

01.12.2016

---

970.150.03.03.01.01.01 Enjektör	11.000 TL
970.150.03.01.04.06.20 Human Albumin	11.000 TL
970.150.01.03.01.01 A4 Fotokopi Kağ.	55.000 TL
970.150.03.04.22000150 Glukoz	55.000 TL
970.150.07.07.01.01 Kemiksiz Et	88.000 TL
971.150.03.03.01.01.01 Enjektör	11.000 TL
971.150.03.01.04.06.20 Human Albumin	11.000 TL
971.150.01.03.01.01 A4 Fotokopi Kağ.	55.000 TL
971.150.03.04.22000150 Glukoz	55.000 TL
971.150.07.07.01.01 Kemiksiz Et	88.000 TL

---



Örnek 3) Bütçe birimi geçmiş yıllar enerji tüketimlerinin miktarsal ve parasal olarak tespitini yapmıştır.

**Tablo 4: Bütçe Birimince Tespit Edilen Enerji Tüketim Miktarları ve Tutarları**

740.06.01.06	Elektrik	100.000 kw/h	100.000 TL
740.04.01.03	Doğalgaz	100.000 m3	100.000 TL
740.06.01.01	Su	10.000 m3	5.000 TL
740.01.04.02.02	Mazot	100.000 lt	500.000 TL

*Miktar olarak muhasebe kaydı*

---

15.06.2016

974.740.06.01.06	Elektrik	100.000 kw/h
974.740.04.01.03	Doğalgaz	100.000 m3
974.740.06.01.01	Su	10.000 m3
974.740.01.04.02.02	Mazot	100.000 lt
975.740.06.01.06	Elektrik	100.000 kw/h
975.740.04.01.03	Doğalgaz	100.000 m3
975.740.06.01.01	Su	10.000 m3
975.740.01.04.02.02	Mazot	100.000 lt

*Parasal olarak muhasebe kaydı*

---

15.06.2016

972.740.06.01.06	Elektrik	100.000 TL
972.740.04.01.03	Doğalgaz	100.000 TL
972.740.06.01.01	Su	5.000 TL
972.740.01.04.02.02	Mazot	500.000 TL
973.740.06.01.06	Elektrik	100.000 TL
973.740.04.01.03	Doğalgaz	100.000 TL
973.740.06.01.01	Su	5.000 TL
973.740.01.04.02.02	Mazot	500.000 TL

---

Sistem üzerinden bütçe birimince yapılan planlama çalışması satın alma birimine gönderilir. Satın alma birimi ihtiyaç miktarı tespit edilen enerji giderlerinin yaklaşık maliyetini oluşturarak ihale onay belgesi hazırlar. İhale süreci tamamlandıktan sonra yükleniciler ile imzalanan sözleşmeler sisteme girilir. Sisteme girilen sözleşmeler gelecek yıl için satın alınacak enerji giderlerinin miktarı ve tutarını belirttiğinden bütçeye o iş için ayrılacak ödenek de kesinleşmiş olur.

Örnek 4) Bütçe birimince tüketim miktarları tespit edilen enerji giderlerinin satın alınması için ihtiyaç tespit formları ilgili birime gönderilmiştir. Satın alma birimi ihtiyaçların temini için ihaleye çıkmış, ihale sürecini tamamladıktan sonra yüklenicilerle imzalanan sözleşmeleri sisteme yüklemiştir. (bütçe birimince yukarıda belirtilen enerji giderlerinin tamamının %10 artırımlı alındığı varsayılmıştır.)

---

01.12.2016

---

970.740.06.01.06 Elektrik	110.000 TL
970.740.04.01.03 Doğalgaz	110.000 TL
970.740.06.01.01 Su	5.500 TL
970.740.01.04.02.02 Mazot	550.000 TL
971.740.06.01.06 Elektrik	110.000 TL
971.740.04.01.03 Doğalgaz	110.000 TL
971.740.06.01.01 Su	5.500 TL
971.740.01.04.02.02 Mazot	550.000 TL

---

Örnek 5) Bütçe birimi gelecek yıl için mevzuata göre tutulması gerekli nöbet saatlerini meslek gruplarına göre tasnif ederek tespit etmiştir.

**Tablo 5: 2017 Ocak-Haziran Normal Nöbet**

Meslek	Normal	Branş	Katsayı	Tutar
Uzm.Doktor	5.000 saat	5.000 saat	14,29	142.900
Pratisyen	5.000 saat		12,86	64.300
YSP	5.000 saat		8,57	42.885
YSP LİSE	5.000 saat		7,14	35.700
Memur	5.000 saat		5,24	26.200

**Tablo 6: 2017 Ocak-Haziran Özellikli Nöbet**

Meslek	Acil-Yoğun Bakım	Katsayı	Tutar
Uzm.Doktor	5.000 saat	21,44	107.200
Pratisyen	5.000 saat	19,29	96.450
YSP	5.000 saat	12,86	64.300
YSP LİSE	5.000 saat	10,71	53.550
Memur	5.000 saat	7,86	39.300

**Tablo 7: 2017 Temmuz-Aralık Normal Nöbet**

Meslek	Normal	Branş	Katsayı	Tutar
Uzm.Doktor	5.000 saat	5.000 saat	14,86	148.600
Pratisyen	5.000 saat		13,37	66.850
YSP	5.000 saat		8,92	44.600
YSP LİSE	5.000 saat		7,43	37.150
Memur	5.000 saat		5,45	27.250

**Tablo 8: 2017 Temmuz-Aralık Özellikli Nöbet**

Meslek	Acil-Yoğun Bakım	Katsayı	Tutar
Uzm.Doktor	5.000 saat	22,29	111.450
Pratisyen	5.000 saat	20,06	100.030
YSP ÜNV.	5.000 saat	13,38	66.900
YSP LİSE	5.000 saat	11,15	55.750
Memur	5.000 saat	8,18	40.900

*2017 yılı için ilk 6 aylık normal nöbet saatlerinin kaydı*

01.12.2016

---

974.740.02.01.05.01.01.01 Uzman	10.000
974.740.02.01.05.01.01.02 Pratisyen	5.000
974.740.02.01.05.01.01.03 YSP Ünv	5.000
974.740.02.01.05.01.01.04 YSP Lise	5.000
974.740.02.01.05.01.01.05 Memur	5.000
975.740.02.01.05.01.01.01 Uzman	10.000
975.740.02.01.05.01.01.02 Pratisyen	5.000
975.740.02.01.05.01.01.03 YSP Ünv	5.000
975.740.02.01.05.01.01.04 YSP Lise	5.000
975.740.02.01.05.01.01.05 Memur	5.000

---

*2017 ilk 6 aylık normal nöbetlerin parasal kaydı*

01.12.2016

---

970.740.02.01.05.01.01.01 Uzman	142.950
970.740.02.01.05.01.01.02 Pratisyen	64.300
970.740.02.01.05.01.01.03 YSP Ünv	42.885
970.740.02.01.05.01.01.04 YSP Lise	35.700
970.740.02.01.05.01.01.05 Memur	26.200
971.740.02.01.05.01.01.01 Uzman	142.950
971.740.02.01.05.01.01.02 Pratisyen	64.300
971.740.02.01.05.01.01.03 YSP Ünv	42.885
971.740.02.01.05.01.01.04 YSP Lise	35.700
971.740.02.01.05.01.01.05 Memur	26.200

---

*2017 yılı için ilk 6 aylık özellikli nöbet saatlerinin kaydı*

01.12.2016

---

974.740.02.01.05.01.02.01 Uzman	5.000
974.740.02.01.05.01.02.02 Pratisyen	5.000
974.740.02.01.05.01.02.03 YSP Ünv	5.000
974.740.02.01.05.01.02.04 YSP Lise	5.000

974.740.02.01.05.01.02.05 Memur	5.000	
975.740.02.01.05.01.02.01 Uzman		5.000
975.740.02.01.05.01.02.02 Pratisyen		5.000
975.740.02.01.05.01.02.03 YSP Ünv		5.000
975.740.02.01.05.01.02.04 YSP Lise		5.000
975.740.02.01.05.01.02.05 Memur		5.000

---

*2017 ilk 6 aylık özellikli nöbetlerin parasal kaydı*

01.12.2016

970.740.02.01.05.01.02.01 Uzman	107.200	
970.740.02.01.05.01.02.02 Pratisyen	96.450	
970.740.02.01.05.01.02.03 YSP Ünv	64.300	
970.740.02.01.05.01.02.04 YSP Lise	53.550	
970.740.02.01.05.01.02.05 Memur	39.300	
971.740.02.01.05.01.02.01 Uzman		107.200
971.740.02.01.05.01.02.02 Pratisyen		96.450
971.740.02.01.05.01.02.03 YSP Ünv		64.300
971.740.02.01.05.01.02.04 YSP Lise		53.550
971.740.02.01.05.01.02.05 Memur		39.300

---

*2017 yılı için ikinci 6 aylık normal nöbet saatlerinin kaydı*

01.12.2016

974.740.02.01.05.02.01.01 Uzman	10.000	
974.740.02.01.05.02.01.02 Pratisyen	5.000	
974.740.02.01.05.02.01.03 YSP Ünv	5.000	
974.740.02.01.05.02.01.04 YSP Lise	5.000	
974.740.02.01.05.02.01.05 Memur	5.000	
975.740.02.01.05.02.01.01 Uzman		10.000
975.740.02.01.05.02.01.02 Pratisyen		5.000
975.740.02.01.05.02.01.03 YSP Ünv		5.000
975.740.02.01.05.02.01.04 YSP Lise		5.000

975.740.02.01.05.02.01.05 Memur 5.000

---

*2017 ikinci 6 aylık normal nöbetlerin parasal kaydı*

01.12.2016

970.740.02.01.05.02.01.01 Uzman	148.600
970.740.02.01.05.02.01.02 Pratisyen	66.850
970.740.02.01.05.02.01.03 YSP Ünv	48.600
970.740.02.01.05.02.01.04 YSP Lise	37.150
970.740.02.01.05.02.01.05 Memur	27.250

971.740.02.01.05.02.01.01 Uzman	148.600
971.740.02.01.05.02.01.02 Pratisyen	66.850
971.740.02.01.05.02.01.03 YSP Ünv	48.600
971.740.02.01.05.02.01.04 YSP Lise	37.150
971.740.02.01.05.02.01.05 Memur	27.250

---

*2017 yılı için ikinci 6 aylık özellikli nöbet saatlerinin kaydı*

01.12.2016

974.740.02.01.05.02.02.01 Uzman	5.000
974.740.02.01.05.02.02.02 Pratisyen	5.000
974.740.02.01.05.02.02.03 YSP Ünv	5.000
974.740.02.01.05.02.02.04 YSP Lise	5.000
974.740.02.01.05.02.02.05 Memur	5.000

975.740.02.01.05.02.02.01 Uzman	5.000
975.740.02.01.05.02.02.02 Pratisyen	5.000
975.740.02.01.05.02.02.03 YSP Ünv	5.000
975.740.02.01.05.02.02.04 YSP Lise	5.000
975.740.02.01.05.02.02.05 Memur	5.000

*2017 ikinci 6 aylık özelliikli nöbetlerin parasal kaydı*

01.12.2016

970.740.02.01.05.02.02.01 Uzman	111.450
970.740.02.01.05.02.02.02 Pratisyen	100.300
970.740.02.01.05.02.02.03 YSP Ünv	66.900
970.740.02.01.05.02.02.04 YSP Lise	55.750
970.740.02.01.05.02.02.05 Memur	40.900
971.740.02.01.05.02.02.01 Uzman	111.450
971.740.02.01.05.02.02.02 Pratisyen	100.300
971.740.02.01.05.02.02.03 YSP Ünv	66.900
971.740.02.01.05.02.02.04 YSP Lise	55.750
971.740.02.01.05.02.02.05 Memur	40.900

Nöbetler; hastane yönetimince gelecek bir yılı kapsar şekilde aylık olarak hangi birimde kimlerin kaç saat nöbet tutacağı belirtilerek hazırlanır. Hazırlanan nöbet icmalleri yıl başlamadan önce ilgili personele tebliğ edildikten sonra hastane yönetimince onaylanarak, yılın başlaması ile yürürlüğe girer. Zorunlu haller dışında nöbet listesi değiştirilmez. Nöbet planlamasına uyulup uyulmadığının tespiti hem miktarsal hem de parasal olarak ters muhasebe kaydı yapılarak belirlenecektir. Ocaktan başlamak üzere her ayın bitiminden takip eden ayın 20 sine kadar ödenecek nöbet ücretlerinin saatleri de 975 borç 974 alacak olacak şekilde muhasebe kaydı yapılacaktır. Böylelikle aylık olarak planlama takip edilerek performans ölçümü yapılacaktır.

Örnek 6) Bütçe birimince hastanede görevli doktorlardan beklenen performans puanlarına göre dağıtılması planlanan performans ek ödemesi ile karşılığında elde edilmesi beklenen gelir hesaplanmıştır. Gelir hesaplama tablosu geçmiş iki yılın ortalaması alınarak aylık olarak hazırlanmıştır.

**Tablo 9: Aylık Gelir Hesaplama Tablosu**

Branş	Ayaktan		Yatan		Toplam
	Hasta sayısı	Geri ödeme tutarı	Hasta sayısı	Geri ödeme tutarı	Geri ödeme tutarı
Dahiliye	2.000	54.000	500	15.000	69.000
			Doğum		
Kadın doğum	2.000	60.000	30	12.000	72.000
			Hasta sayısı		
Acil	2.000	30.000	1.000	30.000	60.000
			Hemoroid		
Genel cerrahi	2.000	54.000	100	45.000	99.000
Toplam	8.000	198.000	1.630	102.000	300.000
İlaç, Sarf ve Diğer Gelirler					100.000
Toplam Gelir					400.000
Dağıtılabilir Maksimum Ek Ödeme					158.000

**Tablo 10: Gelir Hesabı Detay Kodları**

Hesap Adı	Branşı	Hangi Doktor	Tedavi Şekli	Teşhis
Gelirler	Dahiliye	Doktor 1	Ayaktan	Ülser
120	01	01	01	01

120 ana hesap kodu, ilk iki basamaklı detay kodu branşı, ikinci iki basamaklı detay kodu doktoru, üçüncü kırılım ayaktan veya yatan, dördüncü kırılım ise teşhisi belirtecektir. Yönetici ay sonu tahakkukuna baktığında hangi branştan ve hangi doktordan ne kadar gelir elde ettiğini, ayaktan ve yatan hastadan elde edilen geliri, teşhislerden elde edilen geliri, ilgili branşlarda kaç kişinin tedavi olduğunu başka hiçbir sisteme bakmadan görebilecektir.

*2017 yılı sağlık hizmeti sunumu planlanan yıllık gelir miktarı(12xaylık miktar)*

01.12.2016

974.120.01.01.01... İç Hastalıklar	24.000
974.120.02.01.01... Kadın Hastalıkları	24.000
974.120.03.01.01... Acil	24.000



974.120.04.01.01...	Genel Cerrahi	24.000
974.120.01.02.01...	İç Hastalıklar	6.000
974.120.02.02.01...	Kadın Hastalıkları	360
974.120.03.02.01...	Acil	12.000
974.120.04.02.01...	Genel Cerrahi	1.200
974.153.01.03.01.....	İlaç	12.000
974.153.02.03.03.....	Sarf	12.000

975.120.01.01.01...	İç Hastalıklar	24.000
975.120.02.01.01...	Kadın Hastalıkları	24.000
975.120.03.01.01...	Acil	24.000
975.120.04.01.01...	Genel Cerrahi	24.000
975.120.01.02.01...	İç Hastalıklar	6.000
975.120.02.02.01...	Kadın Hastalıkları	360
975.120.03.02.01...	Acil	12.000
975.120.04.02.01...	Genel Cerrahi	1.200
975.153.01.03.01.....	İlaç	12.000
975.153.02.03.03.....	Sarf	12.000

*2017 yılı sağlık hizmeti sunumu planlanan yıllık gelir tutarı(yıllık gelir miktarı X branş için geri ödeme tutarı)*

01.12.2016

970.120.01.01.01...	İç Hastalıklar	608.000
970.120.02.01.01...	Kadın Hastalıkları	720.000
970.120.03.01.01...	Acil	360.000
970.120.04.01.01...	Genel Cerrahi	608.000
970.120.01.02.01...	İç Hastalıklar	180.000
970.120.02.02.01...	Kadın Hastalıkları	144.000
970.120.03.02.01...	Acil	360.000
970.120.04.02.01...	Genel Cerrahi	540.000
970.153.01.03.01.....	İlaç	1.200.000

970.153.02.03.03..... Sarf	1.200.000
971.120.01.01.01... İç Hastalıklar	608.000
971.120.02.01.01... Kadın Hastalıkları	720.000
971.120.03.01.01... Acil	360.000
971.120.04.01.01... Genel Cerrahi	608.000
971.120.01.02.01... İç Hastalıklar	180.000
971.120.02.02.01... Kadın Hastalıkları	144.000
971.120.03.02.01... Acil	360.000
971.120.04.02.01... Genel Cerrahi	540.000
971.153.01.03.01.....İlaç	1.200.000
971.153.02.03.03..... Sarf	1.200.000

Bütçe birimi sağlık tesisinin gelecek yıl için toplam 5.920.000,00 TL sağlık hizmeti sunumu geliri elde edeceğini hesaplamış olmaktadır. Bu sağlık hizmet gelirinin kanuni olarak dağıtılabilecek maksimum ek ödeme tutarı %39,5 tur. Böylelikle 2017 yılı için dağıtılabilecek maksimum ek ödeme tutarı 2.338.400,00 TL olacaktır.

*Performansa dayalı ek ödemenin bütçe kaydı*

01.12.2016	
970.10.02.01.. Ek Ödeme	2.338.400
971.10.02.01.. Ek Ödeme	2.338.400

Örnek 7) Bütçe birimince sağlık tesisinde 2017 yılında ağırlıklı personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları için bütçe çalışması yapılmıştır.

**Tablo 11: Ağırlıklı Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımları  
Bütçe Çalışma Tablosu**

TEMİZLİK						
Mesai Saatleri	08:00-16:00	16:00-24:00	24:00-08:00	Toplam	Brüt Ücret	Toplam Ücret
Toplam İşçilik Saati	80	40	40	160		
Optimum Kişi Sayısı	10	5	5	20	2.000	40.000
Fiili Çalışan	12	6	6	24	2.000	48.000
Fazla Çalışan	2	1	1	4	2.000	8.000
Yıllık					48.000*12	576.000
Kıdem Tazminatı					2.000*24	48.000
Toplam						624.000
VERİ HAZIRLAMA						
Mesai Saatleri	08:00-16:00	16:00-24:00	24:00-08:00	Toplam	Brüt Ücret	Toplam Ücret
Toplam İşçilik Saati	320	8	0	328		
Optimum Kişi Sayısı	40	1	0	41	2.500	102.500
Fiili Çalışan	50	2	0	52	2.500	130.000
Fazla Çalışan	10	1	0	11	2.500	30.000
Yıllık					130.000*12	1.690.000
Kıdem Tazminatı					2.500*52	130.000
Toplam						1.820.000
GÜVENLİK						
Mesai Saatleri	08:00-16:00	16:00-24:00	24:00-08:00	Toplam	Brüt Ücret	Toplam Ücret
Toplam İşçilik Saati	40	24	24	80		
Optimum Kişi Sayısı	5	3	3	11	2.200	24.200
Fiili Çalışan	8	5	5	18	2.200	39.600
Fazla Çalışan	3	2	2	7	2.200	15.400
Yıllık					39.600*12	475.200
Kıdem Tazminatı					2.200*18	39.600
Toplam						514.800
YEMEK HAZIRLAMA VE DAĞITIM						
Mesai Saatleri	08:00-16:00	16:00-24:00	24:00-08:00	Toplam	Brüt Ücret	Toplam Ücret
Toplam İşçilik Saati	80	32	0	112		
Optimum Kişi Sayısı	10	4	0	14	2.500	35.000
Fiili Çalışan	12	6	0	18	2.500	45.000
Fazla Çalışan	2	2	0	4	2.500	10.000
Yıllık					45.000*12	540.000
Kıdem Tazminatı					2.500*18	45.000
Toplam						585.000

Kamu kurumunda çalışanların Devlet Memurları Kanununa göre istihdam edilmesi gerekmekte iken yine aynı kanunda bazı idarelerin ağırlıklı personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı ile personel çalıştırabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak istihdamı bu şekilde sağlanan ve taşeron olarak adlandırılan personeller işçi statüsünde sayıldığından özlük hakları Devlet Memurları Kanununa göre değil İş Kanununa göre yapılmaktadır. İş Kanununa göre istihdam idarelerin maliyetini bir hayli yükseltmektedir. Yürürlüğe girme nedeni ucuz yollu istihdam olan bu uygulama bütçe birimince yapılan çalışma ile çokta ucuz olmadığı görülmektedir.

Bütçe birimince yapılan maliyet çalışmasında sağlık tesisinde olması gerekenden daha fazla personel çalıştırıldığı tespit edilmiştir. Mevcut uygulamada taşeron olarak adlandırılan işçilerin işten çıkartılması çok zor olduğu için idareler işçinin ya kendilerinin istifa etmelerini ya da emekli olmalarını beklemek zorunda kalmaktadırlar. Bütçe birimince yapılmış olan çalışma idareye insan kaynakları yönetiminde rehberlik hizmeti sunmuş olmaktadır.

*Ağırlıklı personel çalıştırmaya dayalı hizmet alımı miktar kaydı*

---

01/07/2016	
974.740.06.05 Temizlik	57.600 saat
974.740.06.07 Veri Hazırlama	118.080 saat
974.740.06.08 Güvenlik	31.680 saat
974.740.06.06 Yemek Hazırlama	40.320 saat
975.740.06.05 Temizlik	57.600saat
975.740.06.07 Veri Hazırlama	118.080 saat
975.740.06.08 Güvenlik	31.680 saat
975.740.06.06 Yemek Hazırlama	40.320 saat

---

*Ağırlıklı personel çalıştırmaya dayalı hizmet alımı parasal kaydı*

01/07/2016

972.740.06.05 Temizlik	624.000
972.740.06.07 Veri Hazırlama	1.820.000
972.740.06.08 Güvenlik	514.800
972.740.06.06 Yemek Hazırlama	585.000

973.740.06.05 Temizlik	624.000
973.740.06.07 Veri Hazırlama	1.820.000
973.740.06.08 Güvenlik	514.800
973.740.06.06 Yemek Hazırlama	585.000

Bütçe birimince yapılan çalışma satın alma birimine ihaleye çıkılmak üzere gönderilir. Satın alma birimi de ihaleyi sözleşmeye bağlayarak sonlandırmaktadır. Ağırlıklı personel çalıştırmaya dayalı hizmet alımları ihaleleri bir önceki yılda gerçekleştirildiğinden, sonraki yıl Asgari Ücret Zammı nedeniyle fiyat farkı bütçe gideri olarak ödeneğe eklenmek zorundadır. Ayrıca İş Kanununa göre her yılın son ayı her bir işçi için kıdem tazminatı hesaplanarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

*Ödeneğe esas bütçenin muhasebe kaydı*

01/12/2016

970.740.06.05 Temizlik	650.000
970.740.06.07 Veri Hazırlama	2.000.000
970.740.06.08 Güvenlik	550.000
970.740.06.06 Yemek Hazırlama	600.000

971.740.06.05 Temizlik	650.000
971.740.06.07 Veri Hazırlama	2.000.000
971.740.06.08 Güvenlik	550.000
971.740.06.06 Yemek Hazırlama	600.000

\* Asgari ücret farkı ilave edilerek tama balığ edilmiştir.

*Kıdem tazminatının ödeneğe esas bütçesinin muhasebe kaydı*

01/12/2016

970.740.06.05 Temizlik	48.000	
970.740.06.07 Veri Hazırlama	130.000	
970.740.06.08 Güvenlik	39.600	
970.740.06.06 Yemek Hazırlama	45.000	
971.740.06.05 Temizlik	48.000	
971.740.06.07 Veri Hazırlama	130.000	
971.740.06.08 Güvenlik	39.600	
971.740.06.06 Yemek Hazırlama	45.000	

Örnek 8) Bütçe birimince 2014-2015 yılı il dışı sevkler ile il dışında veya özel sağlık kuruluşlarında tedavi gören ikametgahı Kırklareli olan hastaların istatistikleri çıkartılmıştır. İstatistik sonucu yapılan değerlendirme neticesinde taş kırma (ESWL) ve endoskopi cihazlarına ihtiyacın olduğu anlaşılmıştır. İkametgahı Kırklareli olan tahmini 2.000 hastanın belirtilen sağlık hizmetini birliğe bağlı sağlık tesisinden alacağı hedeflenmektedir. Ayrıca sağlık tesisinden ultrasonografi cihazının ekonomik ömrünü tamamladığı bilgisi gelmiştir.

*Tıbbi cihaz ihtiyacının miktar olarak kaydı*

30.06.2016

974.253.03.05.06.12 ESWL	1 Adet	
974.253.03.05.10.04 Endoskopi	1 Adet	
974.253.03.06.06.09.14 Ultrasonografi	1 Adet	
975.253.03.05.06.12 ESWL	1 Adet	
975.253.03.05.10.04 Endoskopi	1 Adet	
975.253.03.06.06.09.14 Ultrasonografi	1 Adet	

Tıbbi cihaz alımları döner sermaye bütçesinden değil Genel bütçeden yapılmaktadır. Dolayısıyla bütçe birimince tıbbi cihaz alımları için maliyet belirleme çalışması yapılmayacaktır. Ancak bu cihazların alınması ile sağlık

hizmet sunumu gelirinde artış yaşanacağı için bütçe birimince hedeflenen tahmini gelir hesaplaması yapılacaktır.

*Tıbbi cihaz yatırımı ile beklenen hasta sayısı*

---

30.06.2016

---

974.120.01.01.01... Endoskopi	500 kişi
974.120.05.01.01...ESWL(taş kırma)	500 kişi
974.120.06.01.01...Ultrason	1.000 kişi
975.120.01.01.01... Endoskopi	500 kişi
975.120.05.01.01...ESWL(taş kırma)	500 kişi
975.120.06.01.01...Ultrason	1.000 kişi

---

*Tıbbi cihaz yatırımı ile beklenen gelir*

---

30.06.2016

---

970.120.01.01.01... Endoskopi	25.000
970.120.05.01.01...ESWL(taş kırma)	25.000
970.120.06.01.01...Ultrason	50.000
971.120.01.01.01... Endoskopi	25.000
971.120.05.01.01...ESWL(taş kırma)	25.000
971.120.06.01.01...Ultrason	50.000

---

Örnek 9) Bütçe birimince sağlık tesisine ait bir kafeterya ve 2 bankomat ve bir büfematik yeri tespit edilmiş ve geçmiş yıl alınan kira bedellerine göre gelecek yıl elde edilmesi beklenen gelir hesaplanmıştır.

**Tablo 12: 2017 Yılında Beklenen Ticari Alan Kira Gelirleri**

Ticari Alan	Miktar	Tutar	Sözleşme Bitim Tarihi
Kafeterya	1 Adet	100.000	31.12.2017
Bankomat	1 Adet	50.000	31.12.2017
Bankomat	1 Adet	50.000	01.06.2017
Büfematik	1 Adet	10.000	01.06.2017

30.06.2016

---

974.127.01.01 Kafeterya	1 Adet	
974.127.02.01 Bankomat	1 Adet	
974.127.02.02 Bankomat	1 Adet	
974.127.03.01 Büfematik	1 Adet	
975.127.01.01 Kafeterya	1 Adet	
975.127.02.01 Bankomat	1 Adet	
975.127.02.02 Bankomat	1 Adet	
975.127.03.01 Büfematik	1 Adet	

---

*Satınalma birimince ihaleye çıkılacak*

01.12.2016

---

972.127.02.02 Bankomat	50.000	
972.127.03.01 Büfematik	10.000	
973.127.02.02 Bankomat	50.000	
973.127.03.01 Büfematik	10.000	

---

*Bütçeye konulacak gelir tutarının muhasebeleştirilmesi*

01.12.2016

---

970.127.01.01 Kafeterya	100.000	
970.127.02.01 Bankomat	50.000	
970.127.02.02 Bankomat	50.000	
970.127.03.01 Büfematik	10.000	
971.127.01.01 Kafeterya	100.000	
971.127.02.01 Bankomat	50.000	
971.127.02.02 Bankomat	50.000	
971.127.03.01 Büfematik	10.000	

---



3.1.1. Stratejik Plana Göre Belirlenen Performans Hedef Tabloları

**Tablo 13: Gider Grubu Performans Hedefi**

Gider Grubu	Hesap Kodu	Hesap Adı	Miktar
Tüketim Malzemesi	974.150.03.03.01.01.01	Enjektör	100.000 adet
	974.150.03.01.04.06.20	Human Albumin	10.000 adet
	974.150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağ.	10.000 top
	974.150.03.04.22000150	Glukoz	100.000 adet
	974.150.07.07.01.01	Kemiksiz Et	300.000 kg
Enerji Giderleri	974.740.06.01.06	Elektrik	100.000 kw/h
	974.740.04.01.03	Doğalgaz	100.000 m3
	974.740.06.01.01	Su	10.000 m3
	974.740.01.04.02.02	Mazot	100.000 lt
Nöbet	974.740.02.01.05.01.01.01	Uzman	10.000 saat
	974.740.02.01.05.01.01.02	Pratisyen	5.000 saat
	974.740.02.01.05.01.01.03	YSP Ünv	5.000 saat
	974.740.02.01.05.01.01.04	YSP lise	5.000 saat
	974.740.02.01.05.01.01.05	Memur	5.000 saat
	974.740.02.01.05.01.02.01	Uzman	5.000 saat
	974.740.02.01.05.01.02.02	Pratisyen	5.000 saat
	974.740.02.01.05.01.02.03	YSP Ünv	5.000 saat
	974.740.02.01.05.01.02.04	YSP lise	5.000 saat
	974.740.02.01.05.01.02.05	Memur	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.01.01	Uzman	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.01.02	Pratisyen	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.01.03	YSP Ünv	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.01.04	YSP lise	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.01.05	Memur	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.02.01	Uzman	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.02.02	Pratisyen	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.02.03	YSP Ünv	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.02.04	YSP lise	5.000 saat
	974.740.02.01.05.02.02.05	Memur	5.000 saat
Personel Hizmet Alımı	974.740.06.05	Temizlik	57.600 saat
	974.740.06.07	Veri Hazırlama	118.080 saat
	974.740.06.08	Güvenlik	31.680 saat
	974.740.06.06	Yemek Hazırlama	40.320 saat

**Tablo 14: Gelir Grubu Performans Hedefi**

Gelir Grubu	Hesap Kodu	Hesap Adı	Miktar
Sağlık Hizmeti Gelirleri	974.120.01.01.01...	İç Hastalıklar	24.000 kişi
	974.120.02.01.01...	Kadın Hastalıkları	24.000 kişi
	974.120.03.01.01...	Acil	24.000 kişi
	974.120.04.01.01...	Genel Cerrahi	24.000 kişi
	974.120.01.02.01...	İç Hastalıklar	6.000 kişi
	974.120.02.02.01...	Kadın Hastalıkları	360 Doğum
	974.120.03.02.01...	Acil	12.000 kişi
	974.120.04.02.01...	Genel Cerrahi	1.200 ameliyat
	974.153.01.03.01.....	İlaç	12.000 adet
	974.153.02.03.03.....	Sarf	12.000 adet
	974.120.01.01.01...	Endoskopi	500 kişi
	974.120.05.01.01...	ESWL(taş kırma)	500 kişi
	974.120.06.01.01...	Ultrason	1.000 kişi
	Ticari Alan Gelirleri	974.127.01.01	Kafeterya
974.127.02.01		Bankomat	1 Adet
974.127.02.02		Bankomat	1 Adet
974.127.03.01		Büfematik	1 Adet

İdareler; kamu kaynaklarını etkin, ekonomik ve verimli kullanmak ile mükelleftir. Bunu gerçekleştirmek önce idarelerin kendilerini tanımaları ile mümkün olabilecektir. Yukarıda yapılan muhasebe kayıtları ve sonucunda çıkan tablolar idarelerin gerçek durumunu ortaya çıkartmaktadır. Böylelikle idareler kendilerini tanımakta ve yapabilecekleri veya yapamayacaklarını daha somut bir şekilde anlayabilmektedirler.

Bu tablolar sayesinde idareler daha doğru, daha etkin ve daha verimli stratejik planlama yapabileceklerdir. Yapılan stratejik plan hem yön gösterici olacak, hem de ölçülebilir olacaktır. İdareler bu tablolara dayanarak hazırladıkları stratejik planının performans ölçümünü de kolaylıkla yapabileceklerdir. Yılı içerisinde planlanmış hedeflerin gerçekleşme düzeyleri, belirli dönemlerde incelenebilecektir.

Daha önce yapılmış çalışmalarla yukarıda yapılmış olan tablolar arasındaki en büyük farklılık mikro düzeyde miktarların belirlenerek muhasebe kaydına alınmasıdır. Önceki çalışmalar gider grupları baz alınarak makro düzeyde yapıldığı için gerçekleştirmelerde makro düzeyde ölçümlenmektedir. Detayın bilinmemesi ihtiyaç tespitinin doğru

yapılamamasına sebebiyet vermektedir. İhtiyaç tespiti doğru yapılmadığı takdirde satın alma, stok yönetimi ve bütçeyi negatif olarak etkilemektedir. Bu durum hem zaman kaybı hem de maddi kaynağın israfına neden olmaktadır.

Yukarıdaki tablolar hem gider hem gelir hedeflerini somut olarak ortaya çıkartmaktadır. Hedeflerin somut olması hedefleri gerçekleştirecek insan gücünü de pozitif olarak etkileyecektir. Personel belirlenen somut hedefe ulaşmak için motivasyon ve işe bağlılığını arttıracaktır.

### 3.1.2. İhale Öncesi Referans Tabloları

**Tablo 15: İhale Öncesi Referans Tablosu**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Tutar
972.150.03.03.01.01.01	Enjektör	10.000 TL
972.150.03.01.04.06.20	Human Albumin	10.000 TL
972.150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağ.	50.000 TL
972.150.03.04.22000150	Glukoz	50.000 TL
972.150.07.07.01.01	Kemiksiz Et	80.000 TL
972.740.06.01.06	Elektrik	100.000 TL
972.740.04.01.03	Doğalgaz	100.000 TL
972.740.06.01.01	Su	50.000 TL
972.740.01.04.02.02	Mazot	500.000 TL
972.740.06.05	Temizlik	624.000 TL
972.740.06.07	Veri Hazırlama	1.820.000 TL
972.740.06.08	Güvenlik	514.800 TL
972.740.06.06	Yemek Hazırlama	585.000 TL
972.127.02.02	Bankomat	50.000 TL
972.127.03.01	Büfematik	10.000 TL
Genel Bütçe		
974.253.03.05.06.12	ESWL	1 adet
974.253.03.05.10.04	Endoskopi	1adet
974.253.03.06.06.09.14	Ultrasonografi	1 adet

Tablo 13 de gider yapılması gereken mal ve hizmet alımları miktarsal olarak belirlenmişti. Tablo 13 aynı şekilde satın alma birimine gönderilmektedir. Yukarıdaki tablo 15 ise geçmiş yıllarda tüketilen veya alınan mal ve hizmetlerin tutar olarak gösterilmesidir. Satın alma öncesi ilgili yöneticilere referans olmaktadır. Ayrıca herhangi bir nedenle yeni yıl

girmeden ihale süreci tamamlanmamış veya ihalenin yeni yıla sarkma ihtimaline karşı bütçeye konulacak ödenekte belirlenmiş olacaktır.

Bu tablo oluşturulurken 972 ile başlayan hesap kodu kullanılmıştır. Bu kod karşılığında ise 973 hesap kodu kullanılmıştır. İhale süreci tamamlandığında bu hesaplar karşılıklı olarak ters çalıştırılarak kapatılacaktır.

### **3.1.3. Bütçe Tabloları**

Aşağıdaki tablolar 2017 yılı için sağlık tesislerinin stratejik planına ve muhasebe kayıtlarıyla oluşturulmuştur. Bu tabloların anlamı harcama yetkilisinin belirtilen ödenek kalemlerinden harcayabileceği tutarı göstermektedir. Önceki bölümlerde gösterilen tablolar idarenin bir yıl içinde harcama yapılmasını planladığı miktarlar üzerinden çıkarılmıştı. Tablo 16 ise eğer miktarlarda çok büyük değişim olmaz ise harcama planı büyük ölçüde kesinleşmiş bütçe ödeneklerini göstermektedir.

**Tablo 16: Gider Bütçesi**

Gider Grubu	Hesap Kodu	Hesap Adı	Bütçe Tutarı
Tüketim Malzemesi	970.150.03.03.01.01.01	Enjektör	11.000 TL
	970.150.03.01.04.06.20	Human Albumin	11.000 TL
	970.150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağ.	55.000 TL
	970.150.03.04.22000150	Glukoz	55.000 TL
	970.150.07.07.01.01	Kemiksiz Et	88.000 TL
Enerji Giderleri	970.740.06.01.06	Elektrik	110.000 TL
	970.740.04.01.03	Doğalgaz	110.000 TL
	970.740.06.01.01	Su	55.000 TL
	970.740.01.04.02.02	Mazot	550.000 TL
Nöbet	970.740.02.01.05.01.01.01	Uzman	142.950 TL
	970.740.02.01.05.01.01.02	Pratisyen	64.300 TL
	970.740.02.01.05.01.01.03	YSP Ünv	42.850 TL
	970.740.02.01.05.01.01.04	YSP Lise	35.700 TL
	970.740.02.01.05.01.01.05	Memur	26.350 TL
	970.740.02.01.05.01.02.01	Uzman	107.200 TL
	970.740.02.01.05.01.02.02	Pratisyen	96.450 TL
	970.740.02.01.05.01.02.03	YSP Ünv	64.300 TL
	970.740.02.01.05.01.02.04	YSP Lise	53.550 TL
	970.740.02.01.05.01.02.05	Memur	39.300 TL
	970.740.02.01.05.02.01.01	Uzman	148.600 TL
	970.740.02.01.05.02.01.02	Pratisyen	66.850 TL
	970.740.02.01.05.02.01.03	YSP Ünv	44.600 TL
	970.740.02.01.05.02.01.04	YSP Lise	37.150 TL
	970.740.02.01.05.02.01.05	Memur	27.250 TL
	970.740.02.01.05.02.02.01	Uzman	111.450 TL
	970.740.02.01.05.02.02.02	Pratisyen	100.300 TL
	970.740.02.01.05.02.02.03	YSP Ünv	66.900 TL
	970.740.02.01.05.02.02.04	YSP Lise	55.750 TL
	970.740.02.01.05.02.02.05	Memur	40.900 TL
Ek Ödeme	970.10.02.01..	Ek Ödeme	2.338.400TL
Personel Hizmet Alımı	970.740.06.05	Temizlik	650.000 TL
	970.740.06.07	Veri Hazırlama	2.000.000 TL
	970.740.06.08	Güvenlik	550.000 TL
	970.740.06.06	Yemek Hazırlama	600.000 TL
	970.740.06.05	Temizlik	48.000 TL
	970.740.06.07	Veri Hazırlama	130.000 TL
	970.740.06.08	Güvenlik	39.600 TL
	970.740.06.06	Yemek Hazırlama	45.000 TL
<b>Toplam</b>			<b>8.818.700 TL</b>

**Tablo 17: Bütçe Gelir Tablosu**

<b>Gelir Grubu</b>	<b>Hesap Kodu</b>	<b>Hesap Adı</b>	<b>Bütçe Tutarı</b>
<b>Sağlık Hizmeti Gelirleri</b>	970.120.01.01.01...	İç Hastalıklar	608.000 TL
	970.120.02.01.01...	Kadın Hastalıkları	720.000 TL
	970.120.03.01.01...	Acil	360.000 TL
	970.120.04.01.01...	Genel Cerrahi	608.000 TL
	970.120.01.02.01...	İç Hastalıklar	180.000 TL
	970.120.02.02.01...	Kadın Hastalıkları	720.000 TL
	970.120.03.02.01...	Acil	360.000 TL
	970.120.04.02.01...	Genel Cerrahi	540.000 TL
	970.153.01.03.01.....	İlaç	1.200.000 TL
	970.153.02.03.03.....	Sarf	1.200.000 TL
	970.120.01.01.01...	Endoskopi	25.000 TL
	970.120.05.01.01...	ESWL(taş kırma)	25.000 TL
	970.120.06.01.01...	Ultrason	50.000 TL
<b>Ticari Alan Gelirleri</b>	970.127.01.01	Kafeterya	100.000 TL
	970.127.02.01	Bankomat	50.000 TL
	970.127.02.02	Bankomat	50.000 TL
	970.127.03.01	Büfematik	10.000 TL
<b>Diğer</b>	970.602.99	Diğer Gelirler	2.012.700 TL
	<b>TOPLAM</b>		<b>8.818.700 TL</b>

### 3.2. Performans Esaslı Bütçenin Muhasebe Kayıtları İle Ölçülmesi

İdareler gelecek yıl gerçekleşmesini bekledikleri tüm olayları stratejik planlarında göstermektedirler. Daha önceki bölümlerde gerçekleşmesi beklenen tüm eylemler en detay koduyla hem miktar hem de tutar olarak gösterilmişti. Yeni yıl girdikten sonra gerçekleşmeye başlayacak tüm olaylar aynı şekilde hem miktar hem de tutar olarak muhasebeleştirilecektir. Gerçekleşmelerin miktar olarak ölçülmesi stratejik planda belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını da gösterecektir. İdareler gerçekleştirmeleri kendi istedikleri zaman dilimlerine göre kontrol ederek varsa almaları gereken tedbirleri alacaklardır.

Hastane ölçeğinde meydana gelen tüm olayları birbirinden bağımsız olarak düşünmek mümkün değildir. Ekonomik sonuç doğuran olaylar kayıt altına alınırken, faturalandırılırken, satın alınırken, muayene kabul

yapılırken, stoklar yönetilirken, muhasebe kayıtları yapılırken ayrı ayrı sistemlerin kullanılmaması esastır. Bütün olaylar aynı veya birbirine entegre sistemler üzerinden kayıt altına alınması gerekmektedir. Bu sağlandığı anda sağlık tesisinde gerçekleşen tüm olaylar tek bir yerden gözlemlenebilecek, performans ölçümü daha kolay ve sağlıklı bir şekilde yapılabilecektir.

### 3.2.1. Bütçe Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Örnek 10) Sağlık tesisince 2017 yılı ocak ayı sonu itibariyle satın alınan tüketim malzemeleri aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 18: Satın Alınan Tüketim Malzemeleri Tablosu**

Gider Grubu	Hesap Kodu	Hesap Adı	Miktar	Birim Fiyat	Toplam
Tüketim Malzemesi	150.03.03.01.01.01	Enjektör	10,000	0.11 TL	1.100 TL
	150.03.01.04.06.20	Human Albumin	1,000	1.10 TL	1.100 TL
	150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağ.	1,000	5.50 TL	5.500 TL
	150.03.04.22000150	Glukoz	10,000	0.55 TL	5.500 TL
	150.07.07.01.01	Kemiksiz Et	3,000	29.33 TL	88.000TL

*Satın alma kaydı\**

\_\_\_\_\_ 31 /01 /2017 \_\_\_\_\_

150.03.03.01.01.01 Enjektör	1.100,00 TL
150.03.01.04.06.20 Human Albumin	1.100,00 TL
150.01.03.01.01A4 Fotokopi Kağ	5.500,00 TL
150.03.04.22000150Glukoz	5.500,00 TL
150.07.07.01.01 Kemiksiz Et	88.000,00 TL
320.11 Firma Alacakları	101.200,00 TL
830.03.02.. Bütçe Gideri	101.200,00 TL
835. Bütçe Gideri Yan.Hes.	101.200,00 TL

\*Damga vergisi hesaplanmamıştır.

*Miktarların muhasebeleştirilmesi*

\_\_\_\_\_ 31 /01 /2017 \_\_\_\_\_

975.150.03.03.01.01.01 Enjektör	10.000 Adet
975.150.03.01.04.06.20 Human Albumin	1.000 Adet
975.150.01.03.01.01A4 Fotokopi Kağ	1.000 Top
975.150.03.04.22000150Glukoz	10.000 Test
975.150.07.07.01.01 Kemiksiz Et	3.000 Kg
974.150.03.03.01.01.01 Enjektör	10.000 Adet
974.150.03.01.04.06.20 Human Albumin	1.000 Adet
974.150.01.03.01.01A4 Fotokopi Kağ	1.000 Top
974.150.03.04.22000150Glukoz	10.000 Test
974.150.07.07.01.01 Kemiksiz Et	3.000 Kg

*Ödeneklerin Muhasebeleştirilmesi*

\_\_\_\_\_ 31 /01 /2017 \_\_\_\_\_

971.150.03.03.01.01.01 Enjektör	1.100 TL
971.150.03.01.04.06.20 Human Albumin	1.100 TL
971.150.01.03.01.01A4 Fotokopi Kağ	5.500 TL
971.150.03.04.22000150Glukoz	5.500 TL
971.150.07.07.01.01 Kemiksiz Et	88.000 TL
970.150.03.03.01.01.01 Enjektör	1.100 TL
970.150.03.01.04.06.20 Human Albumin	1.100 TL
970.150.01.03.01.01A4 Fotokopi Kağ	5.500 TL
970.150.03.04.22000150Glukoz	5.500 TL
970.150.07.07.01.01 Kemiksiz Et	88.000 TL



Örnek 11) Sağlık tesisince Ocak ayı enerji giderlerine ilişkin satın alma miktar ve tutarları aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 19: Satın Alınan Enerji Giderleri Tablosu**

Gider Grubu	Hesap Kodu	Hesap Adı	Miktar	Birim Fiyat	Toplam
Enerji Giderleri	974.740.06.01.06	Elektrik	10.000	1,10 TL	11.000 TL
	974.740.04.01.03	Doğalgaz	10.000	1,10 TL	11.000 TL
	974.740.06.01.01	Su	1.000	5,50 TL	5.500 TL
	974.740.01.04.02.02	Mazot	10.000	5,50 TL	55.000 TL

*Satın alma kaydı\**

\_\_\_\_\_ 31 /01 /2017 \_\_\_\_\_

740.06.01.06Elektrik 11.000 TL

740.04.01.03 Doğalgaz 11.000 TL

740.06.01.01 Su 5.500 TL

740.01.04.02.02 Mazot 55.000 TL

320.11 Firma Alacakları 82.500 TL

830.03.02.. Bütçe Gideri 82.500 TL

835. Bütçe Gideri Yan.Hes. 82.500 TL

\*Damga vergisi hesaplanmamıştır.

*Miktar Kaydı*

\_\_\_\_\_ 31 /01 /2017 \_\_\_\_\_

975.740.06.01.06Elektrik 10.000 Kw/h

975.740.04.01.03 Doğalgaz 10.000 m3

975.740.06.01.01 Su 1.000 m3

975.740.01.04.02.02 Mazot 10.000 Lt

974.740.06.01.06Elektrik 10.000 Kw/h

974.740.04.01.03 Doğalgaz	10.000 m3
974.740.06.01.01 Su	1.000 m3
974.740.01.04.02.02 Mazot	10.000 Lt

---

*Ödenek kaydı*

31 /01 /2017

---

971.740.06.01.06Elektrik	11.000 TL
971.740.04.01.03 Doğalgaz	11.000 TL
971.740.06.01.01 Su	5.500 TL
971.740.01.04.02.02 Mazot	55.000 TL
970.740.06.01.06Elektrik	11.000 TL
970.740.04.01.03 Doğalgaz	11.000 TL
970.740.06.01.01 Su	5.500 TL
970.740.01.04.02.02 Mazot	55.000TL

---

Örnek 12) Sağlık tesisince Ocak ayı nöbet ücretlerine ilişkin düzenlenen bordro aşağıda belirtilmiştir.

**Tablo 20: Ocak Ayı Nöbet Bordrosu**

Hesap Kodu	Hesap Adı	Miktar	Birim Fiyat	Toplam
740.02.01.05.01.01.01	Uzman	4.000	7,15 TL	28.590 TL
740.02.01.05.01.01.02	Pratisyen	2.000	6,43 TL	12.860 TL
740.02.01.05.01.01.03	YSP Ünv	2.000	4,29 TL	8.570 TL
740.02.01.05.01.01.04	YSP lise	2.000	3,57 TL	7.140 TL
740.02.01.05.01.01.05	Memur	2.000	2,64 TL	5.270 TL
740.02.01.05.01.02.01	Uzman	2.000	10,72 TL	21.440 TL
740.02.01.05.01.02.02	Pratisyen	2.000	9,65 TL	19.290 TL
740.02.01.05.01.02.03	YSP Ünv	2.000	6,43 TL	12.860 TL
740.02.01.05.01.02.04	YSP lise	2.000	5,36 TL	10.710 TL
740.02.01.05.01.02.05	Memur	2.000	3,93 TL	7.860 TL

*Nöbet bordrolarının muhasebeleştirilmesi\**

\_\_\_\_\_31/01/2017\_\_\_\_\_

740.02.01.05.01.01.01 Uzman	28.590 TL
740.02.01.05.01.01.02 Pratisyen	12.860 TL
740.02.01.05.01.01.03 YSP Ünv.	8.570 TL
740.02.01.05.01.01.04 YSP Lise	7.140 TL
740.02.01.05.01.01.05 Memur	5.270 TL
740.02.01.05.01.02.01 Uzman	21.440 TL
740.02.01.05.01.02.02 Pratisyen	19.290 TL
740.02.01.05.01.02.03 YSP Ünv.	12.860 TL
740.02.01.05.01.02.04 YSP Lise	10.710 TL
740.02.01.05.01.02.05 Memur	7.860 TL
335.03 Nöbet Ücretleri	134.590 TL
830.01.01.05.01 Bütçe Gideri	134.590 TL

835. Bütçe Yans.Hesabı

134.590 TL

---

*\*Damga vergisi hesaplanmamıştır.*

*Nöbet saatlerinin muhasebeleştirilmesi*

31/01/2017

975.740.02.01.05.01.01.01 Uzman	4.000 Saat
975.740.02.01.05.01.01.02 Pratisyen	2.000 Saat
975.740.02.01.05.01.01.03 YSP Ünv.	2.000 Saat
975.740.02.01.05.01.01.04 YSP Lise	2.000 Saat
975.740.02.01.05.01.01.05 Memur	2.000Saat
975.740.02.01.05.01.02.01 Uzman	2.000 Saat
975.740.02.01.05.01.02.02 Pratisyen	2.000 Saat
975.740.02.01.05.01.02.03 YSP Ünv.	2.000 Saat
975.740.02.01.05.01.02.04 YSP Lise	2.000 Saat
975.740.02.01.05.01.02.05 Memur	2.000 Saat
974.740.02.01.05.01.01.01 Uzman	4.000 Saat
974.740.02.01.05.01.01.02 Pratisyen	2.000 Saat
974.740.02.01.05.01.01.03 YSP Ünv.	2.000 Saat
974.740.02.01.05.01.01.04 YSP Lise	2.000 Saat
974.740.02.01.05.01.01.05 Memur	2.000Saat
974.740.02.01.05.01.02.01 Uzman	2.000 Saat
974.740.02.01.05.01.02.02 Pratisyen	2.000 Saat
974.740.02.01.05.01.02.03 YSP Ünv.	2.000 Saat
974.740.02.01.05.01.02.04 YSP Lise	2.000 Saat
974.740.02.01.05.01.02.05 Memur	2.000 Saat

*Nöbet ödeneklerinin muhasebeleştirilmesi*

31/01/2017

971.740.02.01.05.01.01.01 Uzman	28.590 TL
971.740.02.01.05.01.01.02 Pratisyen	12.860 TL
971.740.02.01.05.01.01.03 YSP Ünv.	8.570 TL
971.740.02.01.05.01.01.04 YSP Lise	7.140 TL
971.740.02.01.05.01.01.05 Memur	5.270 TL
971.740.02.01.05.01.02.01 Uzman	21.440 TL
971.740.02.01.05.01.02.02 Pratisyen	19.290 TL
971.740.02.01.05.01.02.03 YSP Ünv.	12.860 TL
971.740.02.01.05.01.02.04 YSP Lise	10.710 TL
971.740.02.01.05.01.02.05 Memur	7.860 TL

970.740.02.01.05.01.01.01 Uzman	28.590 TL
970.740.02.01.05.01.01.02 Pratisyen	12.860 TL
970.740.02.01.05.01.01.03 YSP Ünv.	8.570 TL
970.740.02.01.05.01.01.04 YSP Lise	7.140 TL
970.740.02.01.05.01.01.05 Memur	5.270 TL
970.740.02.01.05.01.02.01 Uzman	21.440 TL
970.740.02.01.05.01.02.02 Pratisyen	19.290 TL
970.740.02.01.05.01.02.03 YSP Ünv.	12.860 TL
970.740.02.01.05.01.02.04 YSP Lise	10.710 TL
970.740.02.01.05.01.02.05 Memur	7.860 TL

**3.2.2. Bütçe Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi**

Örnek 13) Sağlık tesisince 2017 yılı ocak ayı sonu itibariyle sağlık hizmeti gelirleri aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 21: Ocak Ayı Gelir Gerçekleşmeleri Tablosu**

Gelir Grubu	Hesap Kodu	Hesap Adı	Miktar	Birim Fiyat	Tutar
Sağlık Hizmeti Gelirleri	120.01.01.01...	İç Hastalıklar	2.400	25,33 TL	60.800,00 TL
	120.02.01.01...	Kadın Hastalıkları	2.400	30,00 TL	72.000,00 TL
	120.03.01.01...	Acil	2.400	15,00 TL	36.000,00 TL
	120.04.01.01...	Genel Cerrahi	2.400	25,33 TL	60.800,00 TL
	120.01.02.01...	İç Hastalıklar	600	30,00 TL	18.000,00 TL
	120.02.02.01...	Kadın Hastalıkları	36	2.000,00 TL	72.000,00 TL
	120.03.02.01...	Acil	1.200	30,00 TL	36.000,00 TL
	120.04.02.01...	Genel Cerrahi	120	450,00 TL	54.000,00 TL
	153.01.03.01.....	İlaç	1.200	100,00 TL	120.000,00 TL
	153.02.03.03.....	Sarf	1.200	100,00 TL	120.000,00 TL
	120.01.01.01...	Endoskopi	50	50,00 TL	2.500,00 TL
	120.05.01.01...	ESWL(taş kırma)	50	50,00 TL	2.500,00 TL
	120.06.01.01...	Ultrason	100	50,00 TL	5.000,00 TL

*Gelirlerin parasal olarak muhasebeleştirilmesi*

31/01/2017

120.01.01.01... İç Hastalıkları	60.800 TL
120.02.01.01...Kadın Hastalıkları	72.000 TL
120.03.01.01...Acil	36.000 TL
120.04.01.01...Genel Cerrahi	60.800 TL
120.01.02.01... İç Hastalıkları	18.000 TL
120.02.02.01...Kadın Hastalıkları	72.000 TL
120.03.02.01...Acil	36.000 TL
120.04.02.01...Genel Cerrahi	54.000 TL
153.01.03.01... İlaç	120.000 TL
153.02.03.03... Sarf	120.000 TL
120.01.01.01...Endoskopi	2.500 TL
120.05.01.01...Taş Kırma	2.500 TL
120.06.01.01... Ultrason	5.000 TL

600.01.01.01... İç Hastalıkları	60.800 TL
600.02.01.01...Kadın Hastalıkları	72.000 TL
600.03.01.01...Acil	36.000 TL
600.04.01.01...Genel Cerrahi	60.800 TL
600.01.02.01... İç Hastalıkları	18.000 TL
600.02.02.01...Kadın Hastalıkları	72.000 TL
600.03.02.01...Acil	36.000 TL
600.04.02.01...Genel Cerrahi	54.000 TL
603.01.03.01... İlaç	120.000 TL
603.02.03.03... Sarf	120.000 TL
600.01.01.01...Endoskopi	2.500 TL
600.05.01.01...Taş Kırma	2.500 TL
600.06.01.01... Ultrason	5.000 TL

---

*Gelirlerin miktar olarak kaydı*

31/01/2017

975.120.01.01.01... İç Hastalıkları	2.400
975.120.02.01.01...Kadın Hastalıkları	2.400
975.120.03.01.01...Acil	2.400
975.120.04.01.01...Genel Cerrahi	2.400
975.120.01.02.01... İç Hastalıkları	600
975.120.02.02.01...Kadın Hastalıkları	36
975.120.03.02.01...Acil	1.200
975.120.04.02.01...Genel Cerrahi	120
975.153.01.03.01... İlaç	1.200
975.153.02.03.03... Sarf	1.200

975.120.01.01.01...Endoskopi	50
975.120.05.01.01...Taş Kırma	50
975.120.06.01.01... Ultrason	100
974.120.01.01.01... İç Hastalıkları	2.400
974.120.02.01.01...Kadın Hastalıkları	2.400
974.120.03.01.01...Acil	2.400
974.120.04.01.01...Genel Cerrahi	2.400
974.120.01.02.01... İç Hastalıkları	600
974.120.02.02.01...Kadın Hastalıkları	36
974.120.03.02.01...Acil	1.200
974.120.04.02.01...Genel Cerrahi	120
974.153.01.03.01... İlaç	1.200
974.153.02.03.03... Sarf	1.200
974.120.01.01.01...Endoskopi	50
974.120.05.01.01...Taş Kırma	50
974.120.06.01.01... Ultrason	100

### ***3.2.3. Performans Hedeflerinin Ölçülmesi***

Sağlık tesisi, Ocak ayı sonu itibariyle gerçekleşme miktarlarına bakarak 2016 yılı içinde belirlemiş olduğu performans hedeflerine ne ölçüde yaklaşıldığını analiz edebilecektir. Bu analizle beraber sağlık tesisi mevcut durumunu, yapması gerekenleri ve alınması gereken tedbirleri değerlendirip, hedefe ulaşmak için kendisine eylem planı belirleyebilecektir.

Miktar gerçekleştirmelerinin muhasebe sistemi içerisinde kayıt altına alınması şeffaflığı ve hesap verebilirliği kolaylaştıracaktır. Şeffaflık ve hesap verebilirlik hem yöneticileri hem de tüm personeli pozitif şekilde motive edebilecektir.



**Tablo 22: Ocak Ayı Performans Ölçümü Tablosu**

GİDER						
Hesap Kodu	Hesap Adı	Birim	Yıllık Hedef	Gerçekleşme	Aylık Hedef	Fark
974.150.03.03.01.01.01	Enjektör	Adet	100.000	10.000	8.333	-1,667
974.150.03.01.04.06.20	Human Albumin	Adet	10.000	1.000	833	-167
974.150.01.03.01.01	A4 Fotokopi Kağ.	Top	10.000	1.000	833	-167
974.150.03.04.22000150	Glukoz	Adet	100.000	10.000	8.333	-1,667
974.150.07.07.01.01	Kemiksiz Et	Kg	30.000	3.000	2.500	-500
974.740.06.01.06	Elektrik	Kw/h	100.000	10.000	8.333	-1,667
974.740.04.01.03	Doğalgaz	m3	100.000	10.000	8.333	-1,667
974.740.06.01.01	Su	Litre	10.000	1.000	833	-167
974.740.01.04.02.02	Mazot	Litre	100.000	10.000	8.333	-1,667
974.740.02.01.05.01.01.01	Uzman	Saat	20.000	4.000	3.333	-667
974.740.02.01.05.01.01.02	Pratisyen	Saat	10.000	2.000	1.667	-333
974.740.02.01.05.01.01.03	YSP Üniv	Saat	10.000	2.000	1.667	-333
974.740.02.01.05.01.01.04	YSP lise	Saat	10.000	2.000	1.667	-333
974.740.02.01.05.01.01.05	Memur	Saat	10.000	2.000	1.667	-333
974.740.02.01.05.01.02.01	Uzman	Saat	10.000	2.000	1.667	-333
974.740.02.01.05.01.02.02	Pratisyen	Saat	10.000	2.000	1.667	-333
974.740.02.01.05.01.02.03	YSP Üniv	Saat	10.000	2.000	1.667	-333
974.740.02.01.05.01.02.04	YSP lise	Saat	10.000	2.000	1.667	-333
974.740.02.01.05.01.02.05	Memur	Saat	10.000	2.000	1.667	-333
GELİR						
Hesap Kodu	Hesap Adı	Miktar	Yıllık Hedef	Gerçekleşme	Aylık Hedef	Fark
974.120.01.01.01...	İç Hastalıklar	Kişi	24.000	2.400	2.000	400
974.120.02.01.01...	Kadın Hastalıkları	kişi	24.000	2.400	2.000	400
974.120.03.01.01...	Acil	Kişi	24.000	2.400	2.000	400
974.120.04.01.01...	Genel Cerrahi	Kişi	24.000	2.400	2.000	400
974.120.01.02.01...	İç Hastalıklar	Kişi	6.000	600	500	100
974.120.02.02.01...	Kadın Hastalıkları	Kişi	360	36	30	6
974.120.03.02.01...	Acil	Kişi	12.000	1.200	1.000	200
974.120.04.02.01...	Genel Cerrahi	Kişi	1.200	120	100	20
974.153.01.03.01.....	İlaç	Kutu	12.000	1.200	1.000	200
974.153.02.03.03.....	Sarf	Adet	12.000	1.200	1.000	200
974.120.01.01.01...	Endoskopi	Kişi	500	50	42	8
974.120.05.01.01...	ESWL(taş kırma)	Kişi	500	50	42	8
974.120.06.01.01...	Ultrason	Kişi	1.000	100	83	17

Yukarıda verilen tabloda; Ocak ayı gider ve gelir gerçekleştirmelerinin, belirlenmiş yıllık hedeflerin 12'ye bölünerek bulunan aylık hedef ile karşılaştırılması yapılmıştır. Yıl sonuna kadar gelir ve gider gerçekleştirmeleri

bu şekilde takip edilecek, yıl sonunda ortaya çıkan olumlu veya olumsuz farklar muhasebeleştirilerek hesaplar karşılıklı olarak kapatılacaktır.

Gider gerçekleşmesi belirlenen hedefin üstünde olduğu takdirde aradaki olumsuz fark;

\_\_\_\_\_31/12/2017\_\_\_\_\_

975.740.. Hizmet Üretim Maliyeti Hes. XXX

974.740.. Hizmet Üretim Maliyeti Hes. YYY

974.741.. Hizmet Üretim Maliyeti Yans.Hes. ZZZ

\_\_\_\_\_31/12/2017\_\_\_\_\_

974.741.. Hizmet Üretim Maliyeti Yans.Hes. ZZZ

974.622.. Satılan Hizmet Maliyeti Hes. ZZZ

Gider gerçekleşmesi belirlenen hedefin altında kaldığı takdirde aradaki olumlu fark;

\_\_\_\_\_31/12/2017\_\_\_\_\_

975.740.. Hizmet Üretim Maliyeti Hes. XXX

975.741.. Hizmet Üretim Maliyeti Yans.Hes. YYY

974.740.. Hizmet Üretim Maliyeti Hes. ZZZ

\_\_\_\_\_31/12/2017\_\_\_\_\_

975.622.. Satılan Hizmet Maliyeti.Hes. YYY

975.741.. Hizmet Üretim Maliyeti Yans. Hes. YYY

### **3.3. İç Denetim Sisteminin Kurulmasında Muhasebe Kayıtlarının Araç Olması**

Tıp biliminin tarihsel gelişimine bakıldığında geçmişte, hastanelerin çokta yaygın olan kurumlar olmadığı görülecektir. Sanayileşme, kent nüfusunun hızlı şekilde artması, çevre kirliliği vb. gibi nedenler hastalıkların sayısı ve çeşidini zamanla arttırmıştır. Bunların doğal sonucu olarak da hastanelere olan ihtiyaç artmıştır. Asıl amacı hastalıkların teşhis ve tedavisi olan hastaneler zamanla birer işletme halini almışlar ve yönetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Başlangıçta basit bir işletme olan hastaneler her geçen gün artan talepler neticesinde karmaşık yapılar haline gelmişlerdir. Bu karmaşık yapıların etkin şekilde yönetilmesi için iyi bir iç denetim sisteminin kurulması gerekmektedir.

Makro düzeyde karmaşık yapıymış gibi gözüken hastanelerde kurulacak iç denetim sisteminin referans olarak mikro düzeyi ele alması durumunda başarılı olması mümkün olabilecektir.

Sağlık tesisleri bir yıl öncesinde hedeflerini belirlemektedirler. Belirlenen hedefler doğrultusunda kendilerine bütçe oluşturmaktadırlar. Cari yıl içerisinde de gerçekleştirmelerine bakarak yapması gerekenler ile önlem alması gereken durumlara göre kendi yol haritalarını belirlemektedirler.

İç denetim sistemi hem gerçekleştirmelerin doğruluğunu ve şeffaflığını sağlayacak hem de yol haritasına nesnel güvence sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır. İç denetim sisteminin bunu sağlayabilmesi ancak kullanılan muhasebe hesap kodlarının fiili durumu mali tablolara yansıtması ve veri oluşturan bilgi sistemlerinin entegre veya tek olması ile mümkün olabilecektir.

Mevcut sistemde doktorların elde ettiği gelirler farklı bir sistemde (faturalandırma), stok yönetimi MKYS (malzeme kaynak yönetim sistemi), ek ödeme HBYS (hastane bilgi yönetim sistemi), bütçe ve muhasebe ise TDMS (tek düzen muhasebe sistemi) üzerinden takip edilmektedir. Aslında yapılan tüm işlemler tek bir amaç için yapılmaktadır. Hastalığın tedavi edilmesi. Ancak bu süreç içerisindeki tüm işlemler farklı sistemlerde takip edildiğinden, iç denetim sistemi düzgün işleyememektedir.

İç denetim sisteminin etkinliğini engelleyen bir diğer hususta kullanılan hesap kodlarının yetersiz ve eksik kullanılmasıdır. Sağlık tesisince hastalığın tedavisinde kullanılmak üzere temin edilen ilaçlar 150.03.01... hesap koduyla tüketim malzemesi olarak satın alınmakta ve bu hesap kodu ile muhasebeleştirilmektedir. Satın alınan ilaç tıbbi ilaç deposuna kaydı yapılmaktadır. Bu depodan servise gönderildiğinde tüketim çıkışı yapılarak muhasebe kayıtlarından çıkarılmaktadır. Ancak ilacın servise gönderilmesi tüketildiği anlamını taşımamaktadır. İlacın tüketilmesi ancak hasta üzerinde kullanıldığında mümkün olacaktır. Bir de hasta üzerinde kullanılan ilaçlar aynı zamanda hastane için gelir kaynağı olmaktadır. Fiili durum ile hastanelerin kullandığı muhasebe veya kaynak yönetim sisteminin ürettiği mali tablolar örtüşmemektedir. Bu ve buna benzer örneklerin sayısı çoğaltılabilir.

### **3.3.1. Tedavi Gelirleri**

Hastanelerin mevcut bilançosunda sağlık hizmeti gelirleri; 120 Alıcılar hesap kodunda, gelir tablosunda ise 600 Yurtiçi Satışlar hesap kodunda gösterilmektedir. Gelirler tahakkuk ettirildiklerinde bu iki hesap karşılıklı olarak çalıştırılmaktadır. Mevcut 120 hesap alt detay kırılımları alacaklı olunan gerçek veya tüzel kişilere göre kodlanmıştır. (120.01.09 Milli Savunma Bakanlığı gibi). Genel Bütçede, 120 Gelirlerden Alacaklar ana hesap kodu olarak, alt kırılımlar ise gelirlerin detay kodlarını belirtmektedir. Ülkemizde gerçek ve tüzel herkesin kayıtlı vergi ve TC kimlik numarası olması alıcının bu numaralarla takip edilmesi kolaylığını sağlayacaktır. Her vatandaşın hak sahipliği (sigortalılığı) belli olduğundan sistem ay sonlarında kümülatif tutarları, bağlı olunan geri ödeme kurumuna fatura edecektir. 120 hesap alt detay kırılımları Tablo 10'daki gibi olacaktır.

Örnek 14) Hasta ülser şikayetiyle hastaneye başvurmuş, kayıt olarak dahiliye doktoruna çıkmıştır. (Dahiliye paket fiyatı 35,00 TL)

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

120.01.01.01.01 Ülser 35 TL

600.01.01.01.01 Ülser 35 TL

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.120.01.01.01.01 Ülser 1 kişi

974.120.01.01.01.01 Ülser 1 Kişi

Örnek 15) Sosyal güvencesi olmayan bir hasta ülser şikayetiyle hastaneye başvurmuştur.

Hasta ücreti ödemediyse:

\_\_\_\_\_ / / 2017 \_\_\_\_\_

120.01.01.01.01 Ülser 35 TL

600.01.01.01.01 Ülser 35 TL

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.120.01.01.01.01 Ülser 1 kişi

974.120.01.01.01.01 Ülser 1 Kişi

*Not: Hasta kayıtlara TC numarasıyla girdiği için paranın tahsil edileceği zamana kadar yapılan tüm işlemler şeffaf bir şekilde görüntülenecektir. Ücreti peşin ödediyse;*

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

100 Kasa	35 TL
600.01.01.01.01 Ülser	35 TL
805 Bütçe Yansıtma	35 TL
800.01.01.01.01 Ülser	35 TL

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

*Ücreti bir ay sonra ödediğinde;*

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

100 Kasa	35 TL
120.01.01.01.01 Ülser	35TL
805 Bütçe Yansıtma	35 TL
800.01.01.01.01 Ülser	35TL

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

### **3.3.2. Tıbbi İlaç Gelirleri**

Hastanelerde yatarak tedavi edilen hastalara verilen ilaçlar da SGK'ya fatura edilebilmektedir. Hastane ihale veya doğrudan temin ile satın aldığı ilaçlar için önce bir maliyet ödemektedir. Hastane hasta başına kullanılan ilacı SUT ta belirtilen fiyata göre SGK'na fatura etmektedir.

Mevcut sistemde satın alınan tıbbi ilaçlar depolara kaydedilmekte, servislere gönderildiğinde fiilen tüketilmese bile depo kayıtlarından çıktığı için tüketilmiş sayılmaktadır. Bu durum hastanenin elinde fiilen ne kadar ilacı olduğunu bilmediğinden, stok yönetiminde sorunlara sebebiyet vermektedir.

Muhasebe yönetmeliğine göre, TDMS'de kaydı tutulan taşınırlar üç basamaklı hesap kodundan (150) sonra bir düzeyi iki basamaklı olan, iki düzeyli hesap koduyla kaydedilmektedir. İlaçlarda TDMS'ye 150.03.01. İlaçlar ve Farmakolojik Ürünler olarak kaydedilmektedir. İlaçlar MKYS ve HBYS de altı düzeyli kodlar ile gösterilebilmektedir. İlaç çeşidinin çok olması nedeniyle gerek MKYS gerekse HBYS de kodlar arasında

uyumsuzluk olabilmekte veya bir sağlık tesisinin kullandığı ilaç detay kodu başka sağlık tesisinde farklı bir ilacı tanımlayabilmektedir.

Hastane ilaç için ihaleye çıkarken teknik şartnamesinde en önemli kriter ilacın etken maddesidir. Dolayısıyla ilacın taşınır detay kodları belirlenirken bu kritere göre oluşturulması harcama sürecindeki her birimin işini daha kolay hale getirecektir.

Oluşturmaya çalıştığımız sistemde de tıbbi ilaçlar muhasebeleştirilirken hesap kodunun etken maddesinin bulunduğu düzey koduyla gösterilmesi gerekmektedir.

**Tablo 23: Tüketim Malzemesi Detay Hesap Kodu**

Hesap Kodu	Taşınır 1.Düzey	Taşınır 2. Düzey	Taşınır 3. Düzey	Taşınır 4. Düzey	Taşınır 5. Düzey
İlk Madde ve Malzeme	Tıbbi ve LabMalz.Grubu	Tıbbi İlaç ve Farm. rn	Etken Madde	Etken madde	Marka
150	03	01	00	01	01

Yukarıdaki tabloda taşınır 3. ve 4. düzeyde 00 01 den başlanarak sayısı binin üzerinde bulunan etken maddeler tanımlanacaktır. Eğer istenirse ülke genelinde her sağlık tesisinde 5. Düzeyde marka tanımlaması yapılabilecektir.

Tıbbi ilaç depodan servislere gönderilen ilaçların muhasebeleştirilmeleri için de 152 ve 153 hesap kodlarının kullanılması fiili durumun hesaplara da aynı şekilde yansıtılmasını sağlayacaktır. Mevcut sistemde 152,153 ve 603 hesap kodları kullanılmamaktadır.

**Tablo 24: Mamul, Ticari Mal ve Bunlara İlişkin Gelir Detay Hesap**

**Kodu**

Hesap Kodu	Branş	Taşınır 2.Düzy	Taşınır 3. Düzey	Taşınır 4. Düzey	Taşınır 5. Düzey	Taşınır 6. Düzey
Mamul Stok Ticari Mallar Tıbbi Sarf ve İlaç Gelirleri	Dahiliye	Tıbbi ve LabMalz.Grubu	Tıbbi İlaç ve Farm. Ürünler	Etken Madde		Marka
152	01	03	01	00	01	01
153	01	03	01	00	01	01
603	01	03	01	00	01	01

Yukarıdaki tabloda 150 detaylı taşınır kodundan farklı olarak branşın gösterildiği bir düzeyde daha ilave edilmiştir. Bunun nedeni hastanenin gerek gelir gerekse maliyet hesaplamalarının branşa göre daha rahat saptanabilmesi içindir. 600 hesapta tedavi gelirleri izlendiği için 603 hesap kodunun tıbbi sarf ve ilaç gelirleri olarak ihdas edilmesi uygun olacaktır.

Örnek 16) Hastane A firmasından bir kutusu 20 TL olan 100 tane 2.000,00 TL'lik etken maddesi Ranitidin olan ilaç almıştır.

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.150.03.01.00.01 Ranitidin 100 Kutu

974.150.03.01.00.01 Ranitidin 100Kutu

*Parasal değerleri ile kaydı*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

150.03.01.00.01 Ranitidin 2.000 TL

360.03.09 Dam.Ver. 20 TL



320.11 Firma Borçları	1.980 TL
830.03.02.06.01 İlaç Alımları	2.000 TL
835 Bütçe Yansıtma	2.000 TL

---

Dahiliye yatan servis sorumlu hemşiresi 1.000,00 TL'lik Ranitidin etken maddeli ilacı taşınır istek belgesi ile istemiş,depo ihtiyacı göndermiştir.

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

152.01.03.01.00.01 Ranitidin	1.000 TL
150.03.01.00.01 Ranitidin	1.000 TL

---

Doktorun talimatıyla hemşire, hastaya 100 TL'lik Ranitidin vermiştir.

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

740.01.03.01.00.01 Ranitidin	100 TL
152.01.03.01.00.01 Ranitidin	100 TL

---

Ranitidin SGK ya 105 TL olarak fatura edilmiştir.

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

153.01.03.01.00.01 Ranitidin	105 TL
603.01.03.01.00.01 Ranitidin	105 TL

---

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.153.01.03.01.00.01 Ranitidin	5 Kutu
974.153.01.03.01.00.01 Ranitidin	5 Kutu

### 3.3.3. Tıbbi Sarf Gelirleri

Tıbbi sarf malzemesi, hastanın bakımında ve hastalığın teşhis ve tedavisinde kullanılan, yalnız olarak kullanıldığında hastada iyileşme sağlamayan malzemelerdir.

Hastaneler sağlık hizmetleri sunumunun etkinliği için tıbbi sarf malzemeye ihtiyaç duymaktadır. Hastanelerce temin edilen tıbbi sarflar Sağlık Uygulama Tebliği'nde belirtilen şartları taşıması halinde Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından karşılanmaktadır. Özellikle ortopedi, beyin cerrahi, kalp-damar cerrahi vb. gibi cerrahi branşların yapacakları ameliyatlarda kullanılan tıbbi sarf malzemeler, Sağlık Uygulama Tebliği'nde belirtilen fiyatlara %12 oranında işletme karı eklenerek Sosyal Güvenlik Kurumu'na fatura edilmektedir.

Bu branşlarda yapılacak ameliyatlarda kullanılacak tıbbi sarfların stoklanma imkanı olmaması ve acil olarak temin edilmesi gerektiğinden alım yöntemi 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 22-f Maddesi'ne göre yapılmaktadır. Bu maddeye göre yapılan alımlarda hiçbir limit yoktur. Hastaneler firmalardan temin edecekleri bu malzemeleri Sağlık Uygulama Tebliği'nde belirtilen fiyatların altında alması gelir- gider dengesi açısından önem arz etmektedir. Ayrıca bu branşlarda kullanılacak tıbbi sarf malzemelerinin bir yıl içerisinde ne kadar kullanılacağı tahmin edilmesi mümkün olmadığından, hastane gider bütçesini ve nakit ihtiyacını belirlemek zorlaşmaktadır.

Cerrahi branşlar dışında kullanılan tıbbi sarf malzemeleri genel sarf ve diğer branşlara ait sarf olarak ayrılmaktadır. Sağlık Uygulama Tebliği hükümlerine göre bu branşlarda kullanılan tıbbi sarf malzemeleri birkaç istisna dışında geri ödenmemektedir.

Tıbbi sarf malzemelerin taşınır ikinci düzeye kadar olan kodlaması 150.03.03 tür. Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi-Hastane Bilgi Yönetim Sistemi'nde bu düzeyden sonra devam eden kodlama sistemi incelendiğinde herhangi bir sistematığı olmadığı görülmektedir. İkinci düzeyden sonra gelen üçüncü düzeyin genel sarf ve branşlar, dört, beş ve altıncü düzeyler ise Sağlık Uygulama Tebliği'nde belirtilen malzeme kodu olarak tanımlanması, uygulamayı kolaylaştıracaktır.

**Tablo 25: Tıbbi Sarf Detay Hesap Kodu**

Hesap Kodu	Taşınır 1.Düzye	Taşınır 2.Düzye	Taşınır 3. Düzye(branş)	Taşınır 4. Düzye	Taşınır 5. Düzye	Taşınır 6. Düzye
150	03	03	01	00	00	01
Hesap Kodu	Taşınır 1.Düzye (branş)	Taşınır 2.Düzye	Taşınır 3. Düzye(branş)	Taşınır 4. Düzye	Taşınır 5. Düzye	Taşınır 6. Düzye
152	01	03	03	00	00	01
153	01	03	03	00	00	01

Örnek 17) Hasta diz ağrısı nedeniyle ortopedi polikliniğine çıkmıştır. Ortopedist hastayı muayene ettikten sonra hastaya diz protezi yapmaya karar vermiştir. Ameliyat için gün belirlenmiş, hastane 4734 22-f maddesine göre diz protezi alımını A firmasından 3.700,00 TL ye gerçekleştirmiştir. Tıbbi malzemenin SUT geri ödemesi 4.000,00 TL dir (%12 işletme karı eklenecek). Ayrıca hekimin yapacağı ameliyat için SGK tanıya dayalı işlem kapsamında 1.800,00 TL daha geri ödeme yapacaktır.

Poliklinikte oluşan muhasebe kaydı:

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

120.02.01.01.01 Diz Protezi 23 TL

600.02.01.01.01 Diz Protezi 23 TL

\_\_\_\_\_

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.120.02.01.01.01 Diz Protezi 1 Kişi

974.120.02.01.01.01 Diz Protezi 1 Kişi

\_\_\_\_\_

*Satınalma kaydı;*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

150.03.03.02.00.00.01 Diz Protezi 3.700 TL  
320.11 Firma 3.650 TL  
360.03.09 D.V. 50 TL  
830.03.02.06.01 Tıb.Sarf. 3.700 TL  
835 Bütçe Yans. 3.700 TL

---

*Satın alma miktar kaydı*

\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.150.03.03.02.00.00.01 Diz Protezi 1 Adet  
974.150.03.03.02.00.00.01 Diz Protezi 1 Adet

---

Ameliyat gerçekleştiğinde (ameliyat malzemesi depoya girmeden tüketilmektedir);

\_\_\_\_\_ / / 2017 \_\_\_\_\_

740.02.03.03.00.00.01 Diz Protezi 3.700 TL  
150.03.03.02.00.00.01 Diz Protezi 3.700 TL

---

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

153.02.03.03.00.00.01 Diz Protezi 4.480 TL  
603.02.03.03.00.00.01 Diz Protezi 4.480 TL

---

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.153.03.03.02.00.00.01 Diz Protezi 1 Adet  
974.153.03.03.02.00.00.01 Diz Protezi 1 Adet

---

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

120.02.01.02.01 Diz Protezi 1.800 TL

600.02.01.02.01 Diz Protezi 1.800 TL

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.120.02.01.02.01 Diz Protezi 1 Adet

974.120.02.01.02.01 Diz Protezi 1 Adet

\_\_\_\_\_

#### **3.3.4. Laboratuvar Gelirleri**

Hastalığın teşhis ve tedavisini kolaylaştırmak için hastadan alınan örneklerin (kan, idrar vb.gibi) tahlil veya test edilmesi laboratuvar tarafından yerine getirilmektedir.

Laboratuvarlarda kullanılan cihazların maliyeti yüksek olması nedeniyle hastaneler laboratuvar malzemelerini kit karşılığı cihaz alımı yoluyla temin etmektedirler. Kit karşılığı cihaz alımı hizmet veya mal alımı yoluyla firmalardan temin edilmektedir. Hastanede hizmet yoluyla kit karşılığı cihaz alımı yapıldığında taşınır kodu çalıştırılmaz ve direkt hizmet üretim maliyeti hesap kodu çalıştırılır.

Kit karşılığı cihaz alımının mal alımı yoluyla yapılması halinde taşınır kodu kullanılmaktadır. Laboratuvar, firmalardan üzerinde çalışmak üzere belirli sayıda test isterler. Firmanın gönderdiği test sayısı laboratuvar üzerinde çalıştıktan sonra azalma gösterir. Laboratuvarın üzerinde çalışıp sonuçlandırdığı test sayısına liste çıktısı denir. Firmaya yapılacak ödemeler ilk gelen test sayısına göre değil liste çıktısına göredir. Mevcut uygulamada mal alımıyla temin edilen kit karşılığı cihazlarda firma ilk gönderdiği test sayısına göre fatura keser ve hastanede firmaya ödemeyi bu fatura üzerinden yapar. Belirlenen dönemlerde veya yılsonlarında laboratuvar, gelen test sayısı ile liste çıktılarını karşılaştırır ve aradaki farkı firmadan bedelsiz olarak talep eder. Ancak bu işlemler muhasebe kaydı ile değil kayıt dışı olarak gerçekleştirilir.

Sağlık Uygulama Tebliği'nde hangi laboratuvar testinin Sosyal Güvenlik Kurumu'na fatura edilip/edilemeyeceği belirtilmektedir. Ayrıca aile

hekimlikleri hastaları için istemiş oldukları laboratuvar testlerini hizmet satın alma yoluyla hastanelerden temin etmektedir.

Örnek 18) Hastane laboratuvarı C firmasından 10.000 hemogram testi tanesi 1,00 TL den satın almıştır. Laboratuvar satın aldığı testlerden 5.000 tanesini sonuçlandırabilmiştir. Bu testlerin SUT geri ödemesi 3,00 TL dir. Sonuçlandırdığı 5.000 testin 1.000 tanesini fatura edememiş, 3.000 tanesini fatura etmiş, 1.000 testi de aile hekimliğine fatura etmiştir. Aile hekimliğiyle yapılan protokole göre SUT fiyatının %75 i fatura edilecektir.

Satın alma kaydı;

\_\_\_\_\_ / / 2017 \_\_\_\_\_

150.03.04.01.01 Kan Testi	10.000 TL
360.03.09 D.V.	100 TL
320.11. Firmalara Borçlar	9.900 TL
830.03.02.06.02 Lab.Malz	10.000 TL
835 Bütçe Yans.	10.000 TL

List çıktısı alındığında;

\_\_\_\_\_ / / 2017 \_\_\_\_\_

136.01.01.Firmalardan Alacaklar	5.000 TL
150.03.04.01.01 Kan Testi	5.000 TL
830.03.02.06.02 Lab.Malz	5.000 TL
835 Bütçe Yans.	5.000 TL

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / / 2017 \_\_\_\_\_

975.150.03.04.01.01 Kan Testi	5.000 Adet
-------------------------------	------------

974.150.03.04.01.01 Kan Testi

5.000 Adet

---

SGK ve aile hekimliğine fatura edildiğinde

\_\_\_\_\_ / / 2017 \_\_\_\_\_

152.01.03.04.01.01 Kan Testi 5.000 TL

150.03.04.01.01 Kan Testi 5.000 TL

---

\_\_\_\_\_ / / 2017 \_\_\_\_\_

740.01.03.04.01.01 Kan Testi 5.000 TL

152.01.03.04.01.01 Kan Testi 5.000 TL

---

SGK faturası

\_\_\_\_\_ / / 2017 \_\_\_\_\_

153.01.03.04.01.01 Kan Testi 9.000 TL

603.03.04.01.01 Kan Testi 9.000 TL

---

Aile hekimliği faturası

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

153.01.03.04.01.01 Kan Testi 750 TL

603.03.04.01.01 Kan Testi 750 TL

---

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / / 2017 \_\_\_\_\_

975.153.01.03.04.01.01 Kan Testi 4.000 Adet

974.153.03.04.01.01 Kan Testi 4.000 Adet

### 3.3.5. Radyoloji Gelirleri

Radyoloji gelirleri MR (manyetik rezonans), tomografi, ultrason, dopler ve röntgen çekimlerinden oluşmaktadır.

Radyolojide kullanılan tıbbi cihazlar özelliklerinden dolayı pahalı cihazlardır. Bu cihazların bakım, onarım ve yedek parça maliyetleri de yüksektir. Hastaneler bu maliyetleri düşünerek cihazları elde bulundurmaktan ziyade hizmeti firmalardan satın alma yoluyla temin edebilmektedirler. Bu cihazların hangi ilde kaç adet olacağı, tıbbi gerekler doğrultusunda Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Radyoloji bölümünde yapılan çekimlerin geri ödeme şartları SUT de belirtilmiştir. Bu bölümde yapılan çekimlerin bazılarının bedelleri SGK tarafından karşılanmamaktadır.

Örnek 19) Hastane bir ay boyunca A radyoloji firmasına dahiliye branşı için 1.000 adet MR çekimi yaptırmıştır. Çekimin birim fiyatı 38,00 TL dir. SUT'ta bu çekimlerin geri ödeme fiyatı 45,00 TL'dir. Bu çekimler için 1.000,00 TL'lik tıbbi sarf malzemesi kullanılmıştır.

Satın alma kaydı;

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

740.01.01.05.01. MR	38.000 TL
360.03.09	380 TL
320.11 Firma Borçları	37.620 TL
830.01.01.05.01. MR	38.000 TL
835 Bütçe Yansıtma	38.000 TL

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.740.01.01.05.01MR	1.000 Adet
974.740.01.01.05.01 MR	1.000 Adet



Tıbbi sarf maliyeti

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

740.01.01.05.01. MR 1.000 TL

150.03.03.01.01 Tıbbi Sarf 1.000 TL

SGK ya faturalandırma

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

120.01.01.05.01. MR 45.000 TL

600.01.01.05.01 MR 45.000 TL

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.120.01.01.05.01MR 1.000 Adet

974.120.01.01.05.01 MR 1.000 Adet

### **3.3.6. Otelcilik Gelirleri**

Hastanelerde servislerde yatan hastalara yemek, yatak gibi sunulan hizmetlerden elde edilen gelirlere otelcilik gelirleri denilmektedir.

Hastaneler yatan hastalara ve hastane personeline belirlenen öğünlerde yemek vermek zorundadır. Verilen bu yemekler her bir hastane için ciddi maliyet oluşturmaktadır.

SUT yemek ve yatak hizmetini birleştirerek hastaneye geri ödeme yapacağı tutarı tek fiyat olarak belirlemiştir. Ayrıca hastane Sağlık Uygulama Tebliği'ne göre standart oda dışında özel oda hizmeti sunuyorsa bunun bedelini hastadan talep edebilmektedir.

Örnek 20) Hastane bir ay boyunca toplam 100 dahiliye branşı hastasını yatarak tedavi etmiştir. Sağlık Uygulama Tebliği'ne göre geri ödemesi hasta başı 30,00 TL'dir.

SGK ya fatura edildiğinde

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

120.01.01.07.01. Dahiliye Otel.Gel. 3.000 TL

600.01.01.07.01 Dahiliye Otel.Gel. 3.000 TL

*Miktar kaydı*

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

975.120.01.01.07.01. Dahiliye Otel.Gel. 100

974.120.01.01.07.01 Dahiliye Otel.Gel. 100

### **3.3.7. Ticari Alan Gelirleri**

Hastaneler her gün binlerce kişiye hizmet veren sağlık tesisleridir. Hastaneye gelen insanların sağlık hizmeti dışında çeşitli ihtiyaçları doğmaktadır. Hastaneler bu ihtiyaçları karşılamak için, kantin, kafeterya, büfe, bankamatik ve çay ocağı gibi ticari alanlara sahiptir. Hastaneler bu alanları 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre üçüncü şahıslara kiralayıp gelir elde ederler.

Ticari alanlara ilgili tahsilat muhasebe kayıtları TDMS Kira Modülü üzerinden yapılmaktadır. Ancak tahakkukla ilgili herhangi bir hesap kodu yoktur.

Örnek 21) Hastane bahçesinde mevcut kantini A kişisine iki yıllığına toplam 200.000,00 ya kiraya vermiştir. Taksitler üçer aylık dönemler halinde peşin olarak A kişisi tarafından yatırılacaktır. Sözleşme bedelinin %25 i kiracıdan peşin tahsil edilmiştir.

Kira tahakkuku;

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

127.01.01 Kantin Kiralama 100.000 TL

227.01.01 Kantin Kiralama 100.000 TL

649.03.01 Kantin Kiralama 200.000 TL

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

Peşin tahsilat kaydı;

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

102.01.01 Halkbankası 50.000 TL

127.01.01 Kantin Kiralama 25.000 TL

380.01 Gel.Ay. Kira Gelirleri 25.000 TL

\_\_\_\_\_

İkinci taksit vadesi geldiğinde;

\_\_\_\_\_ / /2017 \_\_\_\_\_

380.01 Gel.Ay. Kira Gelirleri 25.000 TL

127.01.01 Kantin Kiralama 25.000 TL

\_\_\_\_\_

Vadesi 1 yılın altına indiğinde;

\_\_\_\_\_ / / \_\_\_\_\_

227.01.01 Kantin Kiralama 100.000 TL

127.01.01 Kantin Kiralama 100.000 TL

\_\_\_\_\_



## SONUÇ

Türkiye'nin, Avrupa Birliği mali müktesebatına kendi mali müktesebatını uyumlaştırılması adına Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 24.12.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak 1050 sayılı Muhasebe-i Umumi Kanunu'nun yerine yürürlüğe girmiştir. Bu kanun devlet mali yönetimi açısından reform olarak değerlendirilmektedir. Kamu mali yönetim reformu, devlet mali yönetim sisteminde birçok yenilik ve değişiklikler getirmiştir. Bu yeniliklerin başında stratejik plan, performans esaslı bütçeleme, iç kontrol ve iç denetim yer almaktadır.

Stratejik plan, idarelerce sunulan hizmetlerin, üretilen politikaların ve bunlara istinaden hazırlanan program ve bütçelerin izlenmesi ve sonuçların ölçülmesine zemin hazırlayan plandır. Performans esaslı bütçelemede stratejik plana bağlı kalınarak hazırlanan tahmini bütçenin uygulama sonuçlarının ölçülmesini sağlayarak raporlayan bütçeleme sistemidir. İdarenin organizasyon yapısı, insan kaynakları, mali hizmetler, muhasebe vb. gibi birimlerinin tamamının oluşturduğu yapı iç kontrol ortamı olarak adlandırılmaktadır. İç kontrol ortamında bulunan tüm birimlerin birbirleriyle bağlantılarını sağlamak, riskleri ortaya çıkartarak sorunları kaynağında çözmek için idareye nesnel güvence veren aynı zamanda da danışmanlık hizmeti sunan birim iç denetim birimidir.

Sağlık Bakanlığı, kamu hastanelerinin, insanların sağlık taleplerini karşılayabilmek, sağlık hizmetlerini kaliteli hale getirmek, hızlı ve erişebilir kılmak için 2000'li yılların başlarından itibaren ciddi reformlar yapmıştır. En son yapılan sağlık reformu ile Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu kurulmuş, kamu hastaneleri ayrı bir statüye kavuşturulmuştur. Bu reformun amacı bürokratik engellerin daha çabuk aşılarak, toplumun sağlıkla ilgili taleplerine tatmin edici düzeyde cevap vermektir. Ancak yapılan düzenlemeler şekil olarak güzel görünse de içeriği doldurulmadığı müddetçe arzu edilen seviyeye çıkamayacağı aşıkardır. Merkezi birimler tarafından yapılan düzenlemeleri fiilen uygulayanlar taşra birimleridir. Kamu sektöründe teoriğin pratiğe geçirilmesi oldukça zor olmaktadır.

Teoriğin, pratik uygulamasının nasıl olacağı sorusuna verilebilecek ilk cevap önce mali yönetimin başlangıç aşamasının yani stratejik planın belirlenmesidir. Stratejik plan belirlenirken, hastane idaresinin geçmişte yapmış olduğu tüm faaliyetlere ilişkin veriler ile birlikte iç ve dış çevresine ait verilerin (demografik yapı, insan kaynağı, hizmet binası, bölgenin ekonomik ve gelişmişlik düzeyi vb. gibi) toplanması gerekmektedir. Bir anlamda hastane idaresi önce kendini tanıyarak, yapabileceklerini belirleyecektir. Geçmişe ait veriler stratejik plana referans olacak, iç ve dış çevreye ait veriler ise stratejik planın yönünü belirleyecektir. Elde edilen verilerin anlamlı ve somut hale getirilmesi için kayıt altına alınması gerekmektedir. Tüm bu verilerin kayıt altına alınması için her bir olayı niteleyen bir kodlama sistemi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Bu ihtiyacı karşılayabilecek en kapsamlı kodlama muhasebe sisteminde mevcuttur.

Hastaneye ait muhasebe sistemi, hastane idaresinin bir takvim yılı içinde yapmış olduğu tüm mali işlemleri niteliğine göre tanımlanmış hesap kodları ile kayıt eden ve ilgililerine rapor veren sistemdir. Hastanenin muhasebe uygulama sisteminde mali işlemlerin kayıt altına alınması tahakkuk esasına göre yapılmaktadır. Ancak tahakkukun hangi aşamada başladığı mevcut uygulamada belirsizdir. Şöyle ki: hastane ihtiyacı olan bir malzeme için önce ihtiyaç tespit raporu hazırlayacak, ihtiyaç tespit raporuna göre şartları ve miktarı belirlenen malzemenin satın alma birimince yaklaşık maliyeti belirlenip ihalesine çıkılacak, tedarikçiler içinden biri veya birkaçı vermiş oldukları fiyat tekliflerine göre ihale komisyonu tarafından sözleşmeye davet edilecek, sözleşmeler hastane idaresi ve tedarikçiler arasında imza edilecek, sözleşme imzalanan tedarikçi hastanenin talebi üzerine malzemeyi muayene kabul komisyonundan geçirerek hastaneye teslim edecek, hastaneye kabulü yapılan malzeme taşınır işlem fişi düzenlenerek hastane deposuna alınacak ve en sonunda ödenmek üzere faturayla beraber tüm evraklar muhasebe birimine gönderilip satın alma işlemi tamamlanacaktır. Görüldüğü üzere muhasebe kaydı satın alma sürecinin son aşamasıdır. Giderin tahakkuku, ihtiyaç tespit aşamasında mı, ihale aşamasında mı, sözleşme aşamasında mı, muayene kabul aşamasında mı yoksa muhasebeleşme aşamasında mı olduğu belirsizdir. Belirsizlik,

ihtiyaç tespitinin stratejik planlama aşamasında yapılması ile ortadan kalkacaktır. Tam bu noktada yani mali işlemin tahakkuk etmesinin başlangıcında muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Hastanelerin elde etmiş olduğu tüm veriler, olayları niteleyen detay muhasebe hesap kodları ile tanımlanmıştır.

Muhasebe hesap kodlarının hastane idaresince toplanan verileri en ince ayrıntısına kadar tanımlaması, verileri anlamlı hale getirmiştir. Stratejik plan aşamasında ihtiyaç tespiti tutar üzerinden değil, miktarlar üzerinden yapılmaktadır. Dolayısıyla tüm verilerin muhasebeleştirilmesi öncelikle miktarlar üzerinden yapılacaktır. Miktarların muhasebeleşmesi muhasebenin parayla ölçme kavramına uymamaktadır. Ancak bilanço, faaliyet ve maliyet hesapları grubu dışında kalan ve hesap kodu 9 ile başlayan nazım hesaplar grubu kullanılarak, miktarın muhasebeleştirilmesinin mümkün olduğu çalışmanın son bölümünde örnekleriyle birlikte anlatılmıştır.

Kamu mali yönetim sisteminde mali sonuç doğuran her olayın muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak idarelerin harcamalarına dayanak teşkil eden stratejik plan ve bütçeleri hazırlanırken mevcut uygulamada muhasebeleştirilmemektedir. Hazırlık aşamasında bütçe ve stratejik planın muhasebeleştirilmemesi cari yıl harcamaları başladığında hedeflerin tutmamasına, bütçenin etkin ve verimli kullanılmamasına sebep olmaktadır. Ortaya çıkan bu problem, mali sonuç doğuran her olayı niteleyen detay hesap kodlarının belirlenerek, önce miktarının sonrada parasal tutarının muhasebeleştirilmesi ile çözüme kavuşmuştur.

Stratejik plan ve bütçenin yıl girmeden hazır hale getirilmesi gerekmektedir. Stratejik plan makro düzeyde değil mikro düzeyde hazırlanarak hata ve sapma payı en asgari düzeye indirilmeye çalışılmıştır. Mikro düzeye, her mali sonuç doğuran olay için tanımlanmış muhasebe hesap kodları kullanılarak inilmiştir.

Kamu hastanelerince stratejik plan ve performans esaslı bütçeleme yapılırken geçmiş yıllar gerçekleşme tutarları ile birlikte gerçekleşme miktarlarının referans alınması gerektiği vurgulanmıştır. Gerçekleşme miktarları referans alınarak önce miktar muhasebesi yapılmış, sonrasında da

muhasabe kayıtları parasal olarak yapılmıştır. Böylelikle stratejik plan ve bütçe, muhasabe kayıtları ile hazırlanmıştır.

Muhasebe kayıtları ile oluşturulan gelecek yıla ait stratejik plan ve bütçenin cari yılda performansının ölçülmesinin nasıl olacağı yine miktarsal ve parasal muhasabe kayıtları ile anlatılmaya çalışılmıştır. Muhasebe hesap kodlarının daha detaylı hale getirilerek yapılan her işlem kayıt altına alınmış, böylelikle kayıt dışı hiçbir alan bırakılmamaya çalışılmıştır. Kayıt dışılık önlenerek her bir birimin ne iş yaptığı, yapılan işlerin sonuçları oluşturulan muhasabe sistemiyle takibi sağlanmaya çalışılmıştır. Böylelikle idareye nesnel güvence sağlayan ve danışmanlık hizmeti veren iç denetimin işlevselliği arttırılmıştır. İç denetim birimi, inceleyeceği veya araştıracağı hususlarda hangi birimin hangi işlemleri gerçekleştirdiğini, belirlenen hedefe ulaşıp ulaşılmadığını muhasabe sistemi üzerinden oluşacak mali tablolara bakarak anlayabilecektir.

Sonuç olarak; kamu hastanelerince hazırlanacak stratejik plan mali sonuç doğuran olayı niteleyen detay hesap kodları kullanılarak önce miktarsal stratejik plan akabinde de bu plana dayalı performans esaslı bütçe oluşturulacaktır. Bütçenin uygulama sonuçlarının hem miktar hem de parasal bazlı belirlenen hedefe ulaşp ulaşmadığı ölçümlenecektir. Tüm bu işlemler fiili olarak gerçekleşirken, ilgili birimlerin ne işler yaptığı da başka hiçbir veritabanına gerek olmadan muhasabe sisteminde üretilen mali tablolarda gözükecektir. Tüm bu işlemler stratejik plan aşamasından tahakkuk ve tahsilat aşamasına kadar oluşturulan, kullanıcıları ve uygulayıcıları farklı ancak birbiriyle entegre muhasabe sistemi üzerinden gerçekleştirilecektir. Bir anlamda mali yönetim sistemi, başka hiçbir bilgi yönetim sistemine gerek kalmadan sadece muhasabe sistemi üzerinden yönetilebilecektir.



## KAYNAKÇA

Acar, P. (2001). Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Maliye Dergisi*, 138(1),77-86.

Ak, B. (1990). *Sağlık Hizmetlerinde Yönetim*. Ankara: Metinler Matbaacılık.

Akalın, G. (1986). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Akçay, S. (2014). Kamu İç Denetiminin Organizasyon ve Mevzuat Perspektifinde Değerlendirilmesi Üzerine Bir Çalışma. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7 (1), 1-23.

Aksoy, M. (2015). Finansmanı Bütçeden Karşılanan Kamu Alımlarında Ön Mali Kontrol Çatışma Alanı ve Çözüm Önerileri. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (1), 13-46.

Aktel, M., Altan, Y., Kerman, U., & Eke, E. (2013). Türkiye'de Sağlık Politikalarının Dönüşümü; Sağlık Bakanlığının Taşra Teşkilatı Üzerinden Bir Analiz. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, XV (2), 33-62.

Arslan, A. (2004). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler. *Maliye Dergisi* (145), 1-44.

Aslan, S., & Özçelik, H. (2009). İç Denetim ve Toplam Kalite Yönetimi İlişkisi. *ZKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (10), 109-119.

Ateş, M. (2013). *Sağlık Hizmetleri Yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.ř.

Atiyas, İ., & Sayın, ř. (2015, 10 01). *tesev*. 03 2016, 28 tarihinde [tesev.org.tr/wpcontent/uploads/2015/10/Kamu\\_Maliyesinde\\_Saydamlık.pdf](http://tesev.org.tr/wpcontent/uploads/2015/10/Kamu_Maliyesinde_Saydamlık.pdf) adresinden alındı

Başbakanlık(1983,01,13).

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=3.5.85319&MevzuatIli ski=0&sourceXmlSearch=.10,14,2015>tarihinde

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=3.5.85319&MevzuatI liski=0&sourceXmlSearch=:>

<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=3.5.85319&MevzuatI liski=0&sourceXmlSearch=> adresinden alındı

Başbakanlık Kanunlar ve Kararnameler Genel Müdürlüğü. (2011, 11 03). *GenelGerekçe*.05.01.2015tarihindetbmm.gov.tr:

<http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0520.pdf> adresinden alındı

Başbakanlık Mevzuat Geliştirme Daire Başkanlığı. (2011, 11 03). *Kanun Hükmünde Kararname (663 Sayılı)*. 05 02, 2015 tarihinde Resmi Gazete: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102M1-3.htm> adresinden alındı

Bayat, A. H. (2003). *Tıp Tarihi*. İzmir: Sade Matbaa.

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. (2014). *İlaç Sektörü Raporu (2013/1)*. Ankara: Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı.

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı. (2014). *İlaç Sektörü Raporu (2014/1)*. Ankara: Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı.

Burmaoğlu, S., Polat, M., Köse, E., & Aplaç, H. (2010). Kamu Tedarik Sisteminde Dönüşüm: Yenilikçi Satın Alma Politikaları ve AB ye Giriş Sürecinde Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme. *Kara Harp Okulu Bilim Dergisi*, 20 (2), 1-21.

BÜMKO. (2016, 06 06). *Analitik Bütçesi Sınıflandırması Tanıtımı*. 06 06, 2016 tarihinde [bumko.gov.tr](http://www.bumko.gov.tr): <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/612,abstanim2007pdf.pdf?0> adresinden alındı

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. (2015, 10 14). <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8047,5myrgenelbutcefonksiyonelpdf.pdf?0>. 10.14.2015 tarihinde <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8047,5myrgenelbutcefonksiyonelpdf.pdf?0>: <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/8047,5myrgenelbutcefonksiyonelpdf.pdf?0> adresinden alındı

COSO. (2014, Şubat). *Improving Organizational Performance and Governance*. ABD.

Çevik, S. (2009). Taşınır Mal Yönetmeliğinin Mal Yönetimine Getirdiği Yenilikler, Uygulamasında Yaşanan Sorunlar ve Bu Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri. *Maliye Bakanlığı Muhasebet Genel Müdürlüğü Uzmanlık Bitirme Tezi*.

Çolak, H. B. (2008, 5 5). *hacibayramcolak.net*. 07 07, 2016 tarihinde [hacibayramcolak.net](http://www.hacibayramcolak.net): <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/65-makale09> adresinden alındı

Çolak, H. B. (2016, 06 06). *hacibayramcolak.net*. 06 06, 2016 tarihinde [hacibayramcolak.net](http://www.hacibayramcolak.net): <http://www.hacibayramcolak.net/makaleler/121-makale42> adresinden alındı

Çolak, H. B. (2008). *Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu*. Ankara: Ümit Ofset.

Dayar, H., & Esenkar, Y. (2008). Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi İle Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (2), 263-294.

Dedeoğlu, E. (2008). *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. İzmir: İzden Yayıncılık San.ve Tic.Ltd.Şti.

Demirhan, A. (1982). *Kısa Tıp Tarihi*. Bursa: Bursa Üniversitesi Basımevi.

Deniz, N. (2007). *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yatırım Bütçesinin Etkin Yönetimi ve Türkiye İçin Model Önerisi*. Ankara: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

Derviş, Ü. (1993). *Uygulamalı Tekdüzen Muhasebe Sistemi*. Ankara: Adko Ltd. Şti. Matbaası.

Devlet Muhasebe Standartları Kurulu. (2016, 06 06). *dmsk*. 06 06, 2016 tarihinde dmsk: <http://www.dmsk.gov.tr/?p=calismalar> adresinden alındı

Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu. (2016, 07 07). *Devlet Muhasebesi Standartları*. 07 07, 2016 tarihinde [www.dmsk.gov.tr](http://www.dmsk.gov.tr): <http://www.dmsk.gov.tr/?p=calismalar> adresinden alındı

DPT. (2009, 01 01). *performans rehberi*. 03 28, 2016 tarihinde performans rehberi:[http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/dYR0q+4587\\_performansrehberfinalpdf.pdf](http://www.sp.gov.tr/upload/xSpKutuphane/files/dYR0q+4587_performansrehberfinalpdf.pdf) adresinden alındı

DPT. (2006, 01 01). *stratejik planlama*. 03 28, 2016 tarihinde stratejik planlama:[http://www.sp.gov.tr/upload/Sayfa/18/files/Kamu\\_Idareleri\\_Icin\\_Stratejik\\_Planlama\\_Kilavuzu\\_2.\\_Surum.pdf](http://www.sp.gov.tr/upload/Sayfa/18/files/Kamu_Idareleri_Icin_Stratejik_Planlama_Kilavuzu_2._Surum.pdf) adresinden alındı

Eren, N., & Uyer, G. (1987). *Sağlık Meslek Tarihi ve Ahlakı*. Ankara: Hatiboğlu Yayınevi.

Erkoç, Y., & Akdağ, R. (2012). *Türkiye Sağlıkta Dönüşüm Programı Değerlendirme Raporu (2003-2011)*. Ankara: Sağlık Bakanlığı Yayınları.

Eryılmaz, B., & Birciklioğlu, H. (2011). Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik. *İş Ahlakı Dergisi*, 4 (7), 19-45.

Evgin, T. (1994). 90'lı Yıllarda Bütçe ve Bütçe Açığının Finansmanı. *Ekonomik Yaklaşım*, 5 (13), 19-46.

Gök, M. (2013). Türkiye'de Kamu İç Denetim Sistemi: Yapı ve Performans Açısından Bir Değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13 (3), 482-502.

Gürkan, N. Z. (2006). İç Denetim Faaliyet Alanı. *Mali Yönetim ve Denetim Dergisi* (39), 1-7.

Gürocak, S. (2010). 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Mali Sorumluluk ve Sorumlular. *Dış Denetim Dergisi* , 154-167.

Hazine Müsteşarlığı. (2015). *2014 Yılı Sigortacılık ve BES Faaliyet Raporu*. Ankara: Hazine Müsteşarlığı.

İlkorkor, Z. Ş. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinliğin Sağlanmasında Alternatif Bir Model: İhale Yöntemi. *Türk İdare Dergisi* (468), 63-84.

Kalkınma Bakanlığı. (2014). *Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018 Tıbbi Cihaz ve Tıbbi Malzeme Çalışma Grubu Raporu*. Ankara: Kalkınma Bakanlığı.

Karaarslan, E. (2005). Kamu Kesimi Eğitim Harcamaları Analizi. *Maliye Dergisi* (149), 36-73.

Karaarslan, E. (2006, 01 01). *Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni*. 03 28,2016 tarihinde <http://www.erkankaraarslan.org/wpcontent/uploads/2012/10/20.3-%C3%9CLKEM%C4%B0ZDE-DEVLET-MUHASEBES%C4%B0N%C4%B0N-SER%C3%9CVEN%C4%B0.pdf> adresinden alındı

Karakaş, M. (2005). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma Aracı Olarak Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10 (2), 291-305.

Kavuncubaşı, Ş., & Kısa, A. (2007). *Sağlık Kurumları Yönetimi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Kolçak, M. (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7 (1), 367-384.

Kurtulmuş, S. (1998). *Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi*. İstanbul: Değişim Dinamikleri Yayınları.

Kuzey, P. (2005). Avrupa Kamu Yönetimi İlkeleri Sıgma Raporları No:27. *Maliye Dergisi* (147), 57-89.

Küçük, İ. (2016, 03 28). *ibrahimkucuk*. 03 28, 2016 tarihinde [ibrahimkucuk.com/akademik/kamumaliyesi.doc](http://ibrahimkucuk.com/akademik/kamumaliyesi.doc) adresinden alındı

Lüküslü, D. (2006). Hazine Arazilerinin Edinimi, Kullanımı, Kullanımındaki Değer Tespit İşlemleri, Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul.

Orhan, M., & Serçemeli, M. (2013). Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinde Bütçe Hesapları ve Muhasebeleştirilmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17 (1), 1-22.

Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8 (17), 197-214.

Özata, M. (2009). Sağlık Bakanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu Tarafından Yürütülen E-Sağlık Projelerinin Sağlık Hizmeti Sunumuna Etkileri. *Journal Of Azerbaijani Studies* , 444-464.

Özer, A., & Çakıl, E. (2007). Sağlık hizmetlerinde hasta memnuniyetini etkileyen faktörler. *Tıbbi Araştırmalar Dergisi* , 140-143.

Parlak, M., & Parlak, Z. (2009). Sayıştay Denetçilerinin Denetimle İlgili Algıları, Beklentileri ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması. *Sayıştay Dergisi* (92), 5-34.

Sağlık Bakanlığı. (2015, 10, 13).

<http://rapor.saglik.gov.tr/istatistik/rapor/index.php>. 10 13, 2015 tarihinde <http://rapor.saglik.gov.tr/istatistik/rapor/index.php>: <http://rapor.saglik.gov.tr/istatistik/rapor/index.php> adresinden alındı

Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü. (1983, 01 13). Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği. *Yataklı Tedavi Kurumları* . Ankara: Resmi Gazete.

Saraç, O. (2005). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi* , 122-163.

Sargutan, A. E. (2005). Sağlık Sektörü ve Sağlık Sistemlerinin Yapısı. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 8 (3), 400-428.

Sayıştay Başkanlığı. (2013). *2012 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu*. Ankara: Sayıştay.

Seçim, H. (1985). *Hastane Yönetimi ve Organizasyonu*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.

Siverekli, E. (2014). Türkiye'de Kamu Harcamaları Denetiminde Bütçenin Rolü:2006-2013 Dönemi Analizi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 1 (2), 59-80.

Sürmeli, F. (2006). *Genel Muhasebe*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.

Taşlıyan, M., & Gök, S. (2012). Kamu ve Özel Hastanelerde Hasta Memnuniyeti; Kahramanmaraşta bir alan çalışması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* , 69-94.

TBMM. (2015, 02 11). 03 28, 2016 tarihinde TBMM: [https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/td\\_v2.goruntule?sayfa\\_no\\_ilk=386&sayfa\\_no\\_son=440&sayfa\\_no=387&v\\_meclis=1&v\\_donem=2&v\\_yasama\\_yili=&v\\_cilt=32&v\\_birlesim=071](https://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/td_v2.goruntule?sayfa_no_ilk=386&sayfa_no_son=440&sayfa_no=387&v_meclis=1&v_donem=2&v_yasama_yili=&v_cilt=32&v_birlesim=071) adresinden alındı

TBMM. (2016, 04 04). TBMM. 04 04, 2016 tarihinde TBMM: [https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR\\_KARARLAR/kanuntbmmc072/kanuntbmmc072/kanuntbmmc07203483.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc072/kanuntbmmc072/kanuntbmmc07203483.pdf) adresinden alındı

TDK.(2015,1013).

[http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.561ea372d2b873.34265224](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.561ea372d2b873.34265224).10,13,2015tarihinde,[http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.561ea372d2b873.34265224](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.561ea372d2b873.34265224):[http://tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.561ea372d2b873.34265224](http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.561ea372d2b873.34265224) adresinden alındı

TKHK. (2013, 10 15). *Ticari Alan Kira İşlemleri Rehberi*. 07 07, 2016 tarihindedewww.tkhk.gov.tr:<http://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/2661dd20566e470597d7deeace992be6.pdf> adresinden alındı

TKHK. (2016, 07 14). *tkhk.gov.tr*. 07 14, 2016 tarihinde *tkhk.gov.tr*: <http://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/5e2723044e244977a7649076dc05c221.pdf> adresinden alındı

Toprak, D. (2008). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 24 Ocak 1980 Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (2), 313-333.

Tosunoğlu, Ş., & öte., v. (2012). *Kamu Maliyesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Türkiye İstatistik Kurumu. (2015, 10 30). *Sağlık Harcamaları İstatistikleri*. 10.30.2015tarihindeTürkiyeİstatistikKurumu:[http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1084](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1084) adresinden alındı

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu. (2014, 12 24). <http://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/91e95a991cc24fd1b3e8952f75f6c2a7.pdf>. 10.14.2015 tarihinde <http://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/91e95a991cc24fd1b3e8952f75f6c2a7.pdf>: <http://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/91e95a991cc24fd1b3e8952f75f6c2a7.pdf> adresinden alındı

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu. (2014, 03 13). *Teşkilat Şeması*. 05 02, 2015 tarihinde TKHK: [http://www.tkhk.gov.tr/646\\_teskilat-semasi](http://www.tkhk.gov.tr/646_teskilat-semasi) adresinden alındı

Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu. (2014, 03 13). *Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Merkez Teşkilatı Çalışma Usül ve Esasları*. 05 02, 2015 tarihinde [tkhk/dosyalar: http://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/03a340e959964f658d384a1029d4e35a.pdf](http://www.tkhk.gov.tr/Dosyalar/03a340e959964f658d384a1029d4e35a.pdf) adresinden alındı

Türkiye Sigorta Birliği. (2015, 10 15). *Türkiye Sigorta Birliği sigorta tanımları*. 10 15, 2015 tarihinde Türkiye Sigorta Birliği: <http://www.tsb.org.tr/sigorta-tanimlari.aspx?pageID=648> adresinden alındı

Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı. (2013). *Dünyada ve Türkiyede Tıbbi Cihaz Sektörü ve Strateji Önerisi*. Ankara: TTGV.

Uludağ, O. Ş. (1991). *Türk Tababeti Tarihi*. Ankara: Ofset Repromat.

Uluslararası Yatırımcılar Derneği. (2012). *Türkiye Sağlık Sektörü Raporu*. İstanbul: Uluslararası Yatırımcılar Derneği.

Uzunay, V. (2007). *Avrupa Birliğinde ve Türkiyede Kamu İç Mali Kontrol Sistemi ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler*. Ankara: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

Üstün, S., Hepaksaz, E., Kılıç, R., & Kuluçlu, E. (2011). Kamu Mali Yönetim ve Sayıştay Hesap Yargılamasında Mali Sorumluluk. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16 (2), 379-397.

World Health Organization. (2010). *Medical Devices: Managing The Mismatch An Outcome of The Priority Medical Devices Project*. Cenevre: WHO Press Yayınları.

#### YARARLANILAN MEVZUAT

"Devlet Memurları Kanunu (657 Sayılı Kanun)" Resmi Gazete, 12056 (14.07.1965).

"Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği" Resmi Gazete, 29214 (23.12.2014)

"Hasta Hakları Yönetmeliği" Resmi Gazete, 23420(01.08.1998).

"Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programı Hakkında Yönetmelik" Resmi Gazete, 26927 (05.07.2008).

"Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (5018 Sayılı Kanun)" Resmi Gazete, 25326 (24.12.2003).

"Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün 2277 Sayılı Genel Yazısı" (18.02.2009).

"Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği" Resmi Gazete, 26040 (31.12.2005).

"Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi İle Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" Resmi Gazete, 26056 (21.01.2006).

"Ön Ödeme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" Resmi Gazete, 26056 (21.01.2006).

"Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları İle Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun(209 Sayılı Kanun)" Resmi Gazete, 10702 (04.01.1961).

"Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Sağlık Kuruluşlarının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" Resmi Gazete, 28103(02.11.2011).

"Sağlık Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı 2010/37 Sayılı Genelgesi"(28.05.2010).

"Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu (5510 Sayılı Kanun)" Resmi Gazete, 26200 (16.06.2006).

"Taşınır Mal Yönetmeliği" Resmi Gazete, 26407 (18.01.2007).

"Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu Taşra Teşkilatı Çalışma Usul ve Esaslarına İlişkin Yönerge" (31.10.2012, 3131 sayılı makam onayı)

"Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği" Resmi Gazete, 17927(13.01.1983).



