



T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE
ORGANİZASYONU VE BİR UYGULAMA

Sabiha TURGUT GENÇ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT

İSTANBUL, Mart 2013

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ŞEKİLLER LİSTESİ	ix
ÖZET	x
ABSTRACT	xi
1. GİRİŞ	1
2. SAĞLIK İŞLETMELERİ	3
2.1. SAĞLIK, SAĞLIK MEVZUATI VE SAĞLIK HUKUKU	3
2.1.1. Sağlığın Tanımı	3
2.1.2. Sağlığın Diğer Toplumsal Alt Sistemlerle İlişkisi	3
2.1.2.1. Sağlık ve Eğitim.....	3
2.1.2.2. Kültür ve Yaşam Tarzı ile Sağlık İlişkisi.....	4
2.1.2.3. Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik ve Sağlık İlişkisi	5
2.1.2.4. Gelir Düzeyi ve Sağlık.....	5
2.1.2.5. Sağlık Sunum Sistemi ve Sağlıklılık İlişkisi.....	6
2.1.3. Sağlık Mevzuatı	6
2.1.4. Sağlık Hukuku.....	12
2.2. SAĞLIK HİZMETİNİN TANIMI, SINIFLANDIRILMASI VE	
ÖZELLİKLERİ	14
2.2.1. Sağlık Hizmetinin Tanımı	14
2.2.2. Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri	15
2.2.3. Sağlık Hizmetlerinin Niteliği	16
2.2.3.1. Sağlık Hizmetlerinin Kamusal Niteliği.....	16
2.2.3.2. Sağlık Hizmetlerinin Özel Niteliği	18
2.2.4. Sağlık Sektörleri.....	19
2.2.4.1. Halk Sektörü	19
2.2.4.2. Profesyonel Sektör	19
2.2.5. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması	20
2.2.5.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri	20

2.2.5.1.1. Sağlık Evi	22
2.2.5.1.2. Sağlık Ocağı	23
2.2.5.1.3. Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezleri (AÇSAP).....	23
2.2.5.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri.....	24
2.2.5.2.1. Özel Muayenehane	25
2.2.5.2.2. Günübirlik Cerrahi Merkezleri.....	26
2.2.5.2.3. Evde Bakım	27
2.2.5.2.4. Terminal Dönem Bakım Merkezleri	27
2.2.5.2.5. Hemşirelik Bakım Merkezleri.....	28
2.2.5.3. Rehabilitasyon Hizmetleri	29
2.2.5.4. Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri	30
2.2.6. Sağlık Hizmetlerinin Örgütlenmesi.....	30
2.2.6.1. Sağlık Örgütlenmesinde Göz Önüne Alınabilecek Temel İlkeler	31
2.2.6.2. Ülkelere Göre Sağlık Hizmetlerinde Örgütlenme Modelinin Geliştirilmesi	35
2.3. SAĞLIK HİZMETLERİ FİNANSMANI	36
2.3.1. Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı Kavramı.....	36
2.3.2. Sağlık Hizmetleri Finansmanının Amacı	36
2.3.3. Sağlık Hizmetleri Finansman Kaynakları	39
2.3.3.1. Kamu ve Yarı Kamu Finansman Kaynakları.....	41
2.3.3.1.1. Vergilerle Finansman	41
2.3.3.1.2. Sosyal Sağlık Sigortacılığı	43
2.3.3.1.3. Açık Finansman ve Enflasyonun Kullanımı/Borç Kullanımı/İç ve Dış Borç	44
2.3.3.1.4. Özel Amaçlı Vergiler	45
2.3.3.1.5. Piyango ve Bahis Gibi Gelirler	46
2.3.3.2. Özel Finansman Kaynakları.....	46
2.3.3.2.1. Özel Sağlık Sigortası.....	46
2.3.3.2.2. İşverenlerce Finanse Edilen Sistemler	48
2.3.3.2.3. Gönüllü ve Hayır Kuruluşlarının Katkıları	48
2.3.3.2.4. Toplum Finansmanı.....	49
2.3.3.2.5. Cepten Harcamalar	49

2.3.4. Sağlık Finansmanını Değerlendirme Ölçütleri.....	50
2.3.5. Sağlık Hizmeti Finansman Yöntemleri	51
2.3.6. Sağlık Hizmetleri Finansman Yöntemlerinin Tarihi Gelişimi	55
2.3.6.1. İlk Çağ Dönemi.....	55
2.3.6.2. Orta Çağ'ın Başından Sanayi Devrimi'ne Kadar Geçen Dönem.....	55
2.3.7. Sağlık Hizmetlerinin Finanse Edilmesinde Yeni Yönelimler	56
2.3.7.1. Maliyet Paylaşımı Yaklaşımı ve Tüketici Katkıları.....	57
2.3.7.2. Gönüllü Sağlık Organizasyonları.....	57
2.3.8. Sağlık Finansman Reformuna İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri	58
2.3.9. Sağlık Hizmetlerinin Finansmanında Hükümetlerin Sorumluluğu.....	59
2.4. SAĞLIK HİZMETLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ	61
2.4.1. Dünyada Sağlık Hizmetlerinin Geçmişi ve Gelişimi	61
2.4.1.1. ABD	63
2.4.1.2. İngiltere	63
2.4.1.3. Almanya	63
2.4.2. Türkiye'de Sağlık Hizmetlerinin Gelişimi	64
2.4.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem.....	64
2.4.2.2. Cumhuriyet Dönemi.....	65
2.4.2.3. 1938-1960 Dönemi	67
2.4.2.4. 1960 ve Sonrası.....	69
2.4.2.5. 2000'li Yıllar ve Sağlıkta Dönüşüm Programı	71
2.4.3. Türkiye'de Özel Sağlık Sektörü ve Sağlıkta Özelleştirme	72
2.4.4. Sağlık Hizmetlerinin Sunumu ve Küreselleşmenin Etkileri	76
2.4.4.1. Kamu Ekonomisi ve Sağlık Hizmetlerinin Sunumu.....	76
2.4.4.2. Piyasa Ekonomisi ve Sağlık Hizmetlerinin Sunumu	78
2.4.4.3. Sağlık Hizmetlerinde Piyasa Başarısızlığı ve Eşitsizlikler	80
2.4.4.4. Küreselleşme ve Sağlık Hizmetleri Sunumuna Yansımaları	80
2.4.4.5. Uluslararası Kuruluşların Sağlık Hizmetleri Üzerindeki Etkileri.....	82
2.5. SAĞLIK İŞLETMELERİNİN ORGANİZASYON YAPISI.....	84
2.5.1. Hastane İşletmesinin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Önemi	84
2.5.2. Hastane İşletmelerinin Özellikleri.....	86
2.5.2.1. Hastanelerin Hizmet Organizasyonu Özelliği	86

2.5.2.2. Hastanelerin Karmaşık Açık-Dinamik Yapı Sistemleri	
Özelliği.....	87
2.5.2.3. Hastanelerin Matriks Yapıdaki Faaliyet Organizasyonu	89
2.5.2.4. Hastane Hizmetlerinin Süreç Organizasyonu	91
2.5.2.5. Hastane Personelinin Cinsiyet Dağılımına Göre Özelliği	91
2.5.3. Hastane İşletmelerinin Gruplandırılması	92
2.5.4. Hastane Organizasyon Yapısı	93
2.5.5. Özel Hastanelerin Organizasyonu	94
2.5.5.1. Süreç Organizasyonu	94
2.5.5.2. Kuruluş Öncesi Organizasyon	95
2.5.5.3. Kuruluş Sırası Organizasyon	99
2.5.5.4. Kuruluş Sonrası Organizasyon	100
3. MUHASEBE ORGANİZASYONU.....	102
3.1. MUHASEBENİN TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ.....	102
3.1.1. Muhasebenin Tanımı.....	102
3.1.2. Muhasebe Kayıtlarının Tarihsel Gelişimi	102
3.1.2.1. Eski Çağlarda Kayıt Tutma.....	103
3.1.2.2. Orta Çağda Basit Defter Tutma	103
3.1.2.3. Çift Kayıtlı Muhasebenin Yayılması	104
3.1.2.4. Muhasebenin Günümüze Kadar Olan Gelişmesi.....	105
3.1.2.5. Muhasebenin Ülkemizdeki Gelişimi.....	106
3.1.3. Muhasebede Önemli Kavramlar	107
3.1.3.1. Tahsilat.....	107
3.1.3.2. Hasılat	107
3.1.3.3. Gider	108
3.1.3.4. Gelir	108
3.1.3.5. Harcama	108
3.1.3.6. Maliyet	108
3.1.3.7. Kar.....	108
3.1.3.8. Zarar	109
3.1.4. Muhasebede Temel Kavramlar	109
3.1.4.1. Sosyal Sorumluluk.....	109
3.1.4.2. Kişilik.....	109
3.1.4.3. Süreklilik.....	110

3.1.4.4. Dönemsellik	110
3.1.4.5. Para ile Ölçülme.....	110
3.1.4.6. Maliyet Esası.....	110
3.1.4.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı	111
3.1.4.8. Tutarlılık	111
3.1.4.9. Tam Açıklama.....	112
3.1.4.10.İhtiyatlılık.....	112
3.1.4.11.Önemlilik	113
3.1.4.12.Özün Önceliği	113
3.2. ORGANİZASYON VE MUHASEBE ORGANİZASYONUNUN	
TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ, YARARLARI	113
3.2.1. Organizasyonun Tanımı	113
3.2.2. Organizasyonun Özellikleri ve Faaliyetleri	114
3.2.3. Organizasyonun İlkeleri	115
3.2.3.1. Amaç Birliği İlkesi.....	115
3.2.3.2. Kumanda Birliği İlkesi.....	115
3.2.3.3. Yeterlilik İlkesi	115
3.2.3.4. İşbölümü ve Uzmanlaşma İlkesi	116
3.2.3.5. Görevlerin Tanımı İlkesi.....	116
3.2.3.6. Basamaklar Sırası İlkesi.....	116
3.2.3.7. Yetki ve Sorumluluk Denkliği İlkesi	116
3.2.3.8. İş, Yetki, Sorumluluk ve Karşılıkların Açık Olarak Belirlenmesi İlkesi	117
3.2.3.9. Ayrılık İlkesi	117
3.2.3.10.Yöneltme Birliği İlkesi	117
3.2.3.11.Değişebilirlik İlkesi.....	117
3.2.3.12.Süreklilik İlkesi	117
3.2.3.13.Önderliğin Kolaylaştırılması İlkesi.....	118
3.2.3.14.Fonksiyonel Benzerlik İlkesi	118
3.2.3.15.Yönetim Alanı İlkesi.....	118
3.2.3.16.Personeli İşe Yerleştirme İlkesi	118
3.2.3.17.Sorumluluk İlkesi.....	118
3.2.3.18.Fonksiyonel Büyüme İlkesi	119
3.2.3.19.Çapraz İlişkiler İlkesi	119

3.2.4. Organizasyonda Bölümlere Ayırma.....	119
3.2.4.1. İşlevlere Göre Organizasyon.....	119
3.2.4.2. Mal Temeline Dayanan Organizasyon.....	120
3.2.4.3. Bölge Temeline Dayanan Organizasyon	120
3.2.4.4. Müşteri Temeline Dayanan Organizasyon.....	120
3.2.4.5. Süreç veya Kullanılan Araçlara Dayanan Organizasyon.....	121
3.2.4.6. Zaman Temeline Dayanan Organizasyon	121
3.2.5. Organizasyon Yapıları	121
3.2.6. Organizasyon Yapısını Etkileyen Unsurlar.....	122
3.2.6.1. İçsel Unsurlar	122
3.2.6.1.1. Organizasyonun Büyüklüğü.....	122
3.2.6.1.2. Yapılan İşin Niteliği	123
3.2.6.2. Dışsal Unsurlar.....	124
3.2.6.2.1. Teknoloji	124
3.2.6.2.2. Çevre	125
3.2.7. Yönetim Biliminin Doğuşu ve Tarihsel Gelişimi	127
3.2.7.1. Klasik Organizasyon Teorisi.....	127
3.2.7.2. Neoklasik Organizasyon Teorisi.....	129
3.2.7.3. Modern Organizasyon Teorisi	130
3.2.8. Muhasebe Organizasyonunun Tanımı.....	131
3.2.9. Muhasebenin Genel Organizasyon İçindeki Yeri	131
3.2.10. Muhasebe Organizasyonlarında Veri-Bilgi Üreten Bölümler.....	132
3.2.10.1. Genel Muhasebe.....	133
3.2.10.2. Maliyet Muhasebesi	134
3.2.10.3. Yönetim Muhasebesi	134
3.2.10.4. Veri-Bilgi Ayrımı Bağlamında; Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi.....	135
3.2.11. Muhasebe Organizasyonunun Yararları.....	137
3.2.12. Muhasebe Organizasyonunun Kuruluşu	138
3.2.12.1. Muhasebenin Nesnel Açıdan Organizasyonu	138
3.2.12.2. Muhasebenin Personel Açısından Organizasyonu.....	139
3.3. MUHASEBE ORGANİZASYONUNUN GEREĞİ.....	140
3.3.1. Muhasebe Elemanlarında Artış	140
3.3.2. Uzmanlaşma	141

3.3.3. Otomasyon	141
3.4. MUHASEBE ORGANİZASYONUNUN GELİŞTİRİLMESİ.....	142
3.4.1. Ön Araştırma	143
3.4.2. Ön Tasarım.....	143
3.4.3. Ayrıntılı Tasarım	145
3.4.4. Uygulama	146
4. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU.....	148
4.1. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE KULLANILAN BELGELER.....	148
4.1.1. Fatura.....	148
4.1.2. Perakende Satış Vesikaları	149
4.1.3. Serbest Meslek Makbuzu	149
4.1.4. Reçete	150
4.1.5. Ücret Bordrosu	150
4.1.6. Banka Dekontu.....	151
4.1.7. Tahsilat Makbuzu.....	151
4.1.8. Poliçe.....	152
4.1.9. Bono	153
4.1.10.Çek	154
4.2. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE KULLANILAN DEFTERLER.....	156
4.2.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter).....	156
4.2.2. Defter-i Kebir (Büyük Defter).....	156
4.2.3. Envanter Defteri	157
4.3. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE KULLANILAN MALİ TABLOLAR.....	158
4.3.1. Bilanço	158
4.3.2. Gelir Tablosu.....	159
4.3.3. Nakit Akış Tablosu	159
4.3.4. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu	160
4.3.5. Kar Dağıtım Tablosu.....	161
4.4. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE HESAP PLANI.....	162
5. ÖZEL X HASTANESİNDE ÖRNEK UYGULAMA	186
5.1. ÖZEL X HASTANESİ HAKKINDA GENEL BİLGİ	186
5.2. ÖZEL X HASTANESİ ORGANİZASYON ŞEMASI	187
5.3. ÖZEL X HASTANESİNDE KULLANILAN BELGE ÖRNEKLERİ.....	188

5.4. ÖZEL X HASTANESİNDE YAPILAN ÖZELLİKLİ İŞLEMLERE AİT MUHASEBE KAYITLARI	196
5.5. ÖZEL X HASTANESİNİN 2012 YILI DÖNEM SONU KESİN MİZAN VE MALİ TABLOLARI.....	208
6. SONUÇ	214
KAYNAKÇA.....	218

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Sağlık Hizmetleri Sınıflandırılması Şeması	20
Şekil 2: Günübirlik Tedavi Hizmeti Sağlayan Kurumlar Şeması.....	25
Şekil 3: Özel Muayenehane Örgütlenme Biçimleri Şeması	26
Şekil 4: Hemşirelik Bakım Merkezlerinde Verilen Hizmetler Şeması.....	29

ÖZET

SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU VE BİR UYGULAMA

Sabiha TURGUT GENÇ

**Okan Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe ve Denetim Programı**

Sağlık işletmelerinde sağlık, içe dönük bir sistem değildir. Toplumun kültürel, siyasal, tarihsel ve ekonomik kurumlarıyla ilişki içindedir. Sağlık işletmeleri emeğin yoğun ve uzmanlaşma düzeyinin yüksek olduğu bir yapıya sahiptir.

Günümüzde sağlık işletmelerinin daha etkin ve verimli hizmet sunabilmeleri için; muhasebe bilgilerinin doğru olması, personelin ve kayıtların iyi organize edilmesi gerekmektedir. Muhasebe, işletmelerde kurmay yetki görevini yapmaktır. Kurmay yetki, işletmelerde danışmanlık yapma, görüş ve önerilerde bulunma işini üstlenmektedir. Bu doğrultuda sağlık işletmelerinde muhasebe organizasyonu; “muhasebe fonksiyonu ile ilgili işlerin belirlenmesi, görev alan kişilerin bir araya gelerek bir grup halinde bilgi ve yeteneklerini birleştirerek işlerin yürütülmesini sağlamak” olarak tanımlanabilir.

Sağlık işletmelerinin organizasyonunda büyüklük ölçütü olarak yatak sayısı kullanılmakta, yatak sayısı ise her bir hastayı ifade etmektedir. Hekim ve hemşire sayıları buna göre belirlenmektedir. Uzmanlık sayısının fazla olduğu eğitim ve araştırma hastanelerinde yatak sayısı daha fazladır, bu da iş ve çalışan sayısının, organizasyon yapısının farklılaşmasına ve karmaşıklaşmasına sebep olmaktadır. Gelişmiş sağlık sistemlerinin en önemlisi olan hastanelerde teknolojinin yoğun olması, hızlı gelişim ve değişim göstermesi günümüzün en karmaşık sistemi olma özelliğini taşımaktadır. Sağlık işletmelerinde belirlenen konular üzerinde sorun yaşanmaması açısından her türlü ihtiyaca cevap veren bir muhasebe organizasyonu bulunması gerekmektedir. Çalışmamızda; Malatya ilinde faaliyet gösteren bir özel hastane işletmesinin muhasebe organizasyonu incelenmiş ve elde edilen bulguların ışığında hastanenin mevcut durumu tespit edilerek önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: 1- Sağlık, 2- Sağlık İşletmesi, 3- Muhasebe, 4- Muhasebe Organizasyonu

ABSTRACT

ACCOUNTANCY ORGANISATION AT HEALTH COMPANIES AND AN APPLICATION

Sabiha TURGUT GENÇ

**Okan University
Social Science Institute
Accountancy and Inspection Programme**

Health is not an introverted system at health companies. It is related to cultural, political, historical and economical associations of society. Health companies have a structure which labour is gross and the level of agreement is high.

On our daily lives, accountancy knowledge should be correct and staff and records should be well-organized to serve more effectively and efficiently. Accountancy companies do the staff authority mission, too. Staff authority takes the responsibility of being a counselor, suggesting and offering at companies. So, accountancy organization can be described as it is seen below:

- to determine occupations related to accountancy function
- to provide occupations to be carried out by gathering staff's knowledge and ability in a group

At health companies' organization, bed number is used as seniority criterion; bed number expresses each one of patients. The number of doctors and nurses is determined according to this issue. Bed number is more at the investigation hospitals where the expertness number is more. Thus, it causes difference and confusion about the number of occupation and workers and the structure of organization. At the hospitals which are the most important ones of improved health systems, the intensity of technology, fast development and change of technology carry the feature of being the most complicated system of our daily lives. An accountancy organization which meets all needs is a necessity in order not to have problems on the subjects which are determined at health companies. On this research, the accountancy organization of a private hospital business which is active in Malatya province has been examined and suggestions have been made by fixing the hospital's existing situation by the help of discovery which is found.

Key Words: 1- Health, 2- Health Business, 3- Accountancy, 4- Accountancy Organizations

1. GİRİŞ

Dünya Sağlık Örgütüne (WHO - World Health Organization) göre sağlığın üç temel ölçütü; bedensel iyilik, ruhsal iyilik ve sosyal iyilik olarak irdelenmiştir. Bedensel, ruhsal ve sosyal iyiliğin sağlanabilmesi için; toplumun sağlık statüsünün yükseltilmesi, daha sağlıklı bir yaşam için çevre koşullarının iyileştirilmesi, sağlığa ilişkin beklentilerin karşılanması, sağlık işletmelerinin öncelikli konuları arasında yer almaktadır.

Toplumun sağlık hizmetlerine yönelik farklı beklentilere sahip olması ve zaman içinde yeni beklentilerinin ortaya çıkması, sağlık hizmetlerinin önemini artırmıştır. Sağlık hizmetlerinin taşıdığı özellikler, sağlık hizmetlerini diğer mal ve hizmetlerden ayıran özelliklere sahiptir.

Verilen sağlık hizmetlerinden kimlerin yararlandığı, hizmetin kimin tarafından verildiği ve finansmanın nasıl sağlandığı, sağlık hizmetlerinin niteliğini belirleyen unsurlardır.

Sağlık işletmelerini etkileyen en önemli sorunlardan biri kaynak kıtlığı sorunudur. Ülkeler artık sağlık sistemlerine daha fazla kaynak ayırma yolunu tercih etmemekte, var olan kaynaklarını daha verimli bir şekilde kullanmak istemektedirler. Artan kamu beklentilerinin en az kaynak kullanılarak en iyi şekilde karşılanması hedefinde sağlık kurumları yönetimi önemli bir rol oynar. Sağlık kurumlarının bir ekonomik birim ve işletme olarak da görülmesi gerektiği kaçınılmazdır.

Sağlık işletmelerinin en önemlisi olan hastaneler, teknolojinin ve profesyonelleşmenin yoğun olduğu, her bir hasta tedavisi için ayrı birimlerin kullanıldığı, çevre koşullarında meydana gelen değişikliklerin takip edildiği, hasta taleplerindeki değişimlerin izlendiği, nitelikli ve bilgili personellerin çalıştırıldığı büyük örgütlerdir.

Bu hedefi yerine getirmede özel, vakıf ve bazen üniversite hastanelerinde, hastane yönetim kurulu hayati öneme sahiptir. Bu çerçevede sağlık kurumlarında muhasebe organizasyonu oldukça önem arz etmektedir.

Bu amaca uygun olarak tez çalışması giriş, sonuç, öneriler ve yararlanılan kaynaklar dışında dört bölüme ayrılmıştır.

Sağlık işletmeleri adını taşıyan birinci bölümde; sağlığın tanımı, sağlık mevzuatı, sağlık hukuku, sağlık hizmetlerinin tanımı, özellikleri, sınıflandırılması, örgütlenmesi, finansmanı, tarihsel gelişimi ve organizasyon yapısı hakkında genel bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

İkinci bölüm muhasebe organizasyonu adını taşımakta olup, bu bölümde; muhasebenin tanımı, tarihsel gelişimi, muhasebedeki önemli kavramlar, muhasebenin temel kavramları ayrıntılı olarak irdelenmiştir. Ayrıca bu bölümde organizasyon ve muhasebe organizasyonunun tanımı, tarihsel gelişimi ve yararları ele alınmıştır. Daha sonraki bölümlerde ise muhasebe organizasyonunun gereği ve muhasebe organizasyonunun geliştirilmesi üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölüm ise birinci ve ikinci bölümlerin birleştirilmiş hali olup, “sağlık işletmelerinde muhasebe organizasyonu” adını taşımaktadır. Bu bölümde sağlık işletmelerinde kullanılan belgeler, defterler, mali tablolar ve hesap planı üzerinde durulmuştur.

Son bölüm olan dördüncü bölüm, uygulama çalışmasına ayrılmıştır. Bu bölümde hastane işletmelerinde kullanılan belgeler ve organizasyon şemasına yer verilmiş olup, aynı zamanda hastane işletmesinde yapılan işlemlerin Tekdüzen Hesap Planı’na göre muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablo’lara aktarılması somut olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

2. SAĞLIK İŞLETMELERİ

2.1. SAĞLIK, SAĞLIK MEVZUATI VE SAĞLIK HUKUKU

2.1.1. Sağlığın Tanımı

Sağlık; bireyin sadece vücudunda hastalık ve sakatlığın olmayışını değil, kişinin bedenlen, ruhen ve sosyal yönden tam bir iyilik halinde olmasını ifade etmektedir.¹

Türk dil kurumuna göre de sağlık “bireyin fiziksel, sosyal ve ruhsal yönden tam bir iyilik durumunda olması, vücut esenliği, esenlik, sıhhat, afiyet” olarak tanımlanmıştır.²

2.1.2. Sağlığın Diğer Toplumsal Alt Sistemlerle İlişkisi

Toplumsal sağlık düzeyi bir toplumun yalnızca sağlık düzeyine ilişkin ipuçları vermez; aynı zamanda o toplumun sosyal ve insani gelişmişlik düzeyinin de göstergesidir. Çünkü sağlık kendi başına ve içine kapalı bir sistem olmayıp, ülkenin veya toplumun ekonomik, siyasal, tarihsel ve kültürel kurumlarıyla karşılıklı bir ilişki ve etkileşim içerisindedir.³

2.1.2.1. Sağlık ve Eğitim

Bireyin ve toplumun sağlıklılık düzeyinin belirleyicileri arasında sosyo-ekonomik sistem, eğitim, kültür, altyapı, barınma, beslenme, trafik ve kent hizmetleri gibi daha sayabileceğimiz birçok etmen bulunmaktadır. Dolayısıyla, sağlık düzeyine ait ölçüler de bütün bunların etkileşimi ve birleşimini göstermektedir.

Örneğin, eğitim düzeyi sağlık düzeyinin önemli bir belirleyicisidir. İster toplumsal isterse bireysel boyutta ele alınsın, eğitim düzeyi arttıkça sağlıklılık düzeyi de

¹ [http://saglik.nedir.com/\(25.11.2012\)](http://saglik.nedir.com/(25.11.2012))

² [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.50261d76a474b9.03175985\(25.01.2013\)](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.50261d76a474b9.03175985(25.01.2013))

³ Metin Ateş, Sağlık İşletmeciliği, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011, s.206-208.

artmaktadır. Yapılan araştırmalarda, özellikle, eğitim düzeyi yüksek ebeveynler ile çocuklarının sağlığı arasında doğrusal bir ilişki saptanmıştır. Yine, Amerika Birleşik Devletleri'nde retrospektif olarak yapılan bir hesaplamanın sonucuna göre, bütün medikal girdilerde yüzde 10'luk bir artış, ölüm oranını yaklaşık olarak yüzde 1.7 azaltırken, okullaşmadaki yaklaşık yüzde 10'luk yükselme ölüm oranını yüzde 2.9 kadar düşürecektir.

Eğitim düzeyinin yüksek olması, sağlık mal ve hizmetlerinin kullanımındaki etkinliği de arttırır. Böylelikle, daha eğitimi bir toplumda aynı sağlık hizmeti ve harcaması düzeyiyle daha yüksek sağlıklılık göstergeleri elde edilebilir.⁴

2.1.2.2. Kültür ve Yaşam Tarzı ile Sağlık İlişkisi

Yüksek oranda alkol ve sigara kullanımı, hava kirliliği, trafik ve iş kazaları, şişmanlık ve olumsuz seks alışkanlıkları gibi  evre ve yaşam tarzına ait bazı etkenler sağlık düzeyinde olumsuz etkilerde bulunabilmektedir.

Tüketim ve davranış kalıplarını belirleyen kültürel normlar da sağlık düzeyini etkilemektedir. Aşırı  alışma içerisinde kendini sömüren insanın sağlığı diğerlerine göre daha kötüdür. Dinlenmeye zaman ayırabilen bir bireyin, sağlık hizmetine olan talebi daha düşüktür. Yıllık tatil yapma alışkanlığı ve uygulaması olan bir yaşam tarzı, aynı zamanda sağlığa yapılan bir yatırımdır.

Bazı gelenek, örf ve adetlerin doğrudan sağlığı etkileyen yanları vardır. Örneğin, Türkiye'de, özellikle kırsal bölgelerde yaygın olan, kundaklama ve beşik dizme geleneği yeni doğan bebeklerde, sıklıkla, doğumsal kalça çıkığının nedenidir.

Kadının sosyal konumu ise  ocuk sağlığı için önemli bir etkidir. Eğitimi ve çalışma yaşamına katılan kadın sayısı arttı a aile başına düşen  ocuk sayısı azalmaktadır. Bu durum, hem  ocuk sağlığını hem de anne sağlığını olumlu yönde etkilemektedir. Gebeliklerinde sağlık kurumu veya personeline başvurma tutumu, sağlık kurumlarında ve sağlık personeli gözetiminde doğum yapma, yine anne ve bebek sağlığını etkileyen önemli bir etmendir.⁵

⁴ Metin Ateş, Sağlık İşletmeciliği, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2011, s.206-208.

⁵ Ateş, s.206-208.

2.1.2.3. Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik ve Sağlık İlişkisi

Ekonomik ve sosyal gelişmişlik sağlık düzeyinin oluşmasında, sağlık hizmetleri ve sağlık sisteminin kendi başına etkisinden de yüksek bir etkiye sahiptir. “XIX” uncu yüzyılın sonlarında tüberkülozdan ölüm hızı her yüz bin nüfusta 400-500 arasındaydı. Bu pek yüksek bir ölüm hızıdır. XX. yüzyılın başında Amerika Birleşik Devletleri’nde bu hız 200’e, 1910’da 153,8’e, 1921 yılında 113,1’e düşmüştü. Toplumsal gelişmeden kaynaklanan bu düşüş sürdü. Henüz ne verem aşısı bulunmuştu, ne de bir ilaç. Ölüm hızı 1930’da yüz binde 71,1, 1940’da 45,9 oldu. Bu veriler bir noktayı vurguluyordu; Tüberküloza yakalanmaktan ve tüberkülozdan ölmekten kurtulmada, bireysel ve toplumsal refahın etkisi pek yüksekti”. Ekonomik-sosyal gelişmişlik düzeyi, sağlık düzeyinin önemli bir belirleyicisidir.

Bir toplumdaki sağlık düzeyi göstergeleri içerisinde en sık kullanılan ölçütler şunlardır: Doğuşta beklenen yaşam süresi, bebek-çocuk ölüm hızı, anne ölüm hızı, bulaşıcı hastalıklara ait hızlar, bağışıklama oranları, çocuklarda malnütrisyon (kötü beslenme) oranı gibi. Dolaylı olarak kullanılan diğer ölçütler ise güvenli içme suyu kullanım oranı, sağlık personeli başına nüfus, yatak sayıları, kişi başı sağlık harcamaları gibi ölçütlerden oluşmaktadır. Doğuşta beklenen yaşam süresi ve spesifik ölüm oranları gibi ölçütler, sağlık sistemlerinin ve sağlık harcamalarının etkinliğinin ölçütleri olarak karşılaştırmalı analizlerde en çok kullanılanlardır.⁶

2.1.2.4. Gelir Düzeyi ve Sağlık

WHO’nun 1997 yılı raporuna göre, kişi başına ulusal gelir ile çocuk ölüm hızı arasındaki ilişki, özellikler kişi başı geliri 5.000 doların altında olan ülkelerde daha belirgindir. Dolayısıyla gelişmekte olan ve az gelişmiş birçok ülkenin yer aldığı bu kategoride gelir düzeyi ile çocuk sağlığı arasında doğrusal bir ilişki mevcuttur. Buna karşılık, gelir düzeyiyle sağlık düzeyi arasındaki ilişkinin her zaman doğru orantılı olmadığı durumlarda vardır. Kişi başı gelir miktarı yüksek olan ülkelerde gelir düzeyi ve sağlık ilişkisinin azaldığı veya silikleştiği gözlenmektedir. Yüksek gelir düzeyine sahip kimi gelişmiş ülkelerde kişi başı sağlık harcamasının artmasına karşın, elde edilen sağlık düzeyi etkinliğinin olması gerekenin altında kaldığı hesaplanmıştır.

⁶ Ateş, s.206-208.

“Çin, Sri Lanka, Fas, Paraguay gibi ülkelerde kişi başı gelirle ölçülen gelişmişlik düzeylerinden beklenmeyecek derecede fazla ortalama yaşam sağlarken, ABD, Fransa gibi iki dev için durum tersidir. Bu bakımdan bütün dünyada en kötü durumda olan ülke ise ABD’dir. ABD kişi başına en yüksek sağlık harcaması yapan ülke olmasına karşın, doğuştan beklenen yaşam süresi, bebek ölüm hızı gibi temel toplumsal sağlık göstergeleri bakımından gelirine göre olması gereken düzeylerin çok gerisinde bulunmaktadır”. Gelir düzeyinin etkisini kaybettiği noktada sağlık göstergelerindeki ülkeler arasında olan önemli farklılıklar, akla, uygulamadaki sağlık sistemlerinin rolünü getirmektedir. Bir başka açıklama ise tıpkı azalan verimler yasasında olduğu gibi sağlık harcamalarının da bir noktadan sonraki marjinal verimliliğinin azalması fikrine dayandırılabilir.⁷

2.1.2.5. Sağlık Sunum Sistemi ve Sağlıklılık İlişkisi

Sağlık düzeyi ile sağlık hizmetlerinin sunumunun ve finansmanının kamusal veya özel kesim ağırlıklı olması arasında anlamlı bir ilişki var mıdır? Bu konuda dikkate değer olan, Cochrane’nin 1978 yılında yayınladığı bir çalışmanın sonuçlarını burada belirlemekte yarar vardır. Sanayileşmiş 18 ülke verilerinden yapılan analize göre, GSMH’ deki yükselme hemen hemen tüm spesifik ölüm oranlarında düşüşe yol açmaktadır. Buna ek olarak, toplam sağlık harcamaları içinde kamu sağlık harcamaları payının (müdahale indeksi) büyük olması, daha düşük ölüm oranlarını göstermektedir. Ölüm oranlarındaki bu düşüş 1-4, 15-24, 25-34 ve 35-44 gibi çocuk ve genç yaş gruplarında daha anlamlıdır (sırayla yüzde -6, -16, -10 ve -9)⁸

2.1.3. Sağlık Mevzuatı

Sağlık mevzuatı sağlık alanının yazılı hukuk kurallarını oluşturur. Sağlık alanında çalışan herkesin yararlanabileceği bir kaynak niteliğindedir. Sağlık mevzuatının bu aşamasında, sağlık mevzuatının amacı, kapsamı, temel esasları, teşkilatlanması ve sağlık işletmesi konularına değinilmiştir.

Amaç

Madde 1- Bu Kanunun amacı; sağlık hizmetleriyle ilgili temel esasları düzenlemektir.

⁷ Ateş, s.206-208.

⁸ Ateş, s.206-208.

Kapsam

Madde 2- Bu Kanun, Milli Savunma Bakanlığı hariç, bütün kamu kurum ve kuruluşları ile özel hukuk tüzel kişilerini ve gerçek kişileri kapsar.

Temel Esaslar

Madde 3- Sağlık hizmetleriyle ilgili temel esaslar şunlardır:

- a. Sağlık kurum ve kuruluşları yurt sathında eşit, kaliteli ve verimli hizmet sunacak şekilde Sağlık Bakanlığı'nca, diğer ilgili bakanlıkların da görüşü alınarak planlanır, koordine edilir, mali yönden desteklenir ve geliştirilir.
- b. Koruyucu sağlık hizmetlerine öncelik verilmek suretiyle kamu ve özel bütün sağlık kurum ve kuruluşlarının kurulması ve işletilmesinde kaynak israfı ve atıl kapasiteye yol açılmaksızın gerektiğinde hizmet satın alınarak kaliteli hizmet arzı ve verimliliği esas alınır. Sağlık Bakanlığı ilgili Bakanlık'nı muvafakatini alarak, kamu ve özel bütün sağlık kurum ve kuruluşlarına koruyucu sağlık hizmeti görevi verir ve bu kurum ve kuruluşların bütün sağlık hizmetlerini denetler.
- c. Bütün sağlık kurum ve kuruluşları ile sağlık personellerinin ülke sathında dengeli dağılımı ve yaygınlaştırılması esastır. Sağlık kurum ve kuruluşlarının kurulması ve işletilmesi bu esas içerisinde Sağlık Bakanlığı'nca düzenlenir. Bu düzenleme ilgili Bakanlık'nın görüşü alınarak yapılır. Gerek görüldüğünde özel sağlık kuruluşlarının her türlü ücret tarifeleri Sağlık Bakanlığı'nca onaylanır. Kamu kurum ve kuruluşlarına ait sağlık kuruluşları veya sağlık işletmelerinde verilen her türlü hizmetin fiyatları Sağlık Bakanlığı'nca tespit ve ilan edilir.
- d. Sağlık kurum ve kuruluşları, kişilerin hekim ve sağlık kuruluşunu seçme hakkı kısıtlamaksızın sağlık hizmet zinciri oluşturulacak şekilde düzenlenir. Acil vakalar hariç olmak üzere sevk sistemine uymayanlar hizmet karşılığı fazla ücret öderler. Sosyal güvenlik kuruluşlarına bağlı olanlar bu farkı kendileri karşılar.
- e. Tesis edilecek eğitim, denetim, değerlendirme ve oto kontrol sistemi ile sağlık kuruluşlarının tespit edilen standart ve esaslar içinde hizmet vermesi sağlanır.
- f. Herkesin sağlık durumunu takip edebilmek için gerekli kayıt ve bildirim sistemi kurulur.

- g. Sağlık Bakanlığı; sağlık ve yardımcı personelinin yurt düzeyinde dengeli dağılımını sağlamak üzere istihdam planlaması yapar, ülke ihtiyacına uygun nitelikli sağlık personeli yetiştirilmesi amacıyla hizmet öncesi eğitim programları için Yükseköğretim Kurulu ile koordinasyonu sağlar. Serbest ya da kamu kuruluşlarında mesleklerini icra eden sağlık ve yardımcı sağlık personeline hizmet içi eğitim yaptırır. Bunu sağlamak amacıyla üniversitelerin, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile kamu kurum kuruluşlarının imkanlarından da yararlanır. Hizmet içi eğitim programının ne şekilde ve hangi sürelerle yapılacağı Sağlık Bakanlığı'na çıkartılacak yönetmelikte tespit edilir.
- h. (İptal: Ana. Mah. 19.4.1988 tarih ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı kararıyla.)
- i. Sağlık hizmetlerinin yurt çapında istenilen seviyeye ulaştırılması amacıyla; bakanlıklar seviyesinden en uçtaki hizmet birimine kadar kamu ve özel sağlık kuruluşları ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları arasında koordinasyon ve işbirliği yapılır. Sağlık kurum ve kuruluşları coğrafik ve fonksiyonel hizmet alanları, verecekleri hizmetler, yönetim, hizmet ilişki ve bağlantıları gibi konularda tespit edilen esaslara uymak ve verilen görevleri yapmakla yükümlüdürler. Çağdaş tıbbi bilgi ve teknolojinin ülkeye getirilmesi ve teşviki sağlanır.
- j. Vatandaşların hastalıklarından korunma, sağlıklı çevre, beslenme, ana çocuk sağlığı ve aile planlaması ve benzeri konularda eğitilmeleri ve takipleri bütün kamu kuruluşlarının sorumluluğu, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, özel ve gönüllü kuruluşların işbirliği içerisinde gerçekleştirilir.
- k. Koruyucu, teşhis, tedavi ve rehabilite edici hizmetlerde kullanılan ilaç, aşı, serum ve benzeri biyolojik maddelerin üretiminin ve kalitesinin teşvik ve temini esas olup, her türlü müstahzar, terkip, madde, malzeme, farmakope mamulleri, kozmetikler ve bunların üretiminde kullanılan ham ve yardımcı maddelerin ithal, ihraç, üretim, dağıtım ve tüketiminin, amaç dışı kullanılmak suretiyle fizik ve psikik bağımlılık yapan veya yapma ihtimali bulunan madde, ilaç, aşı, serum ve benzeri biyolojik maddeler ile diğer terkiplerin kontrolüne, murakabesine ve bunların yurt içinde ve yurt dışında ücret karşılığı kalite kontrollerini yaptırmaya, özel mevzuata göre ruhsatlandırma, izin ve fiyat verme işlerini yürütmeye Sağlık Bakanlığı yetkilidir.

- l. (Ek. 30.5.1997 – KHK – 572/24 md.) Özürlü çocuk doğumlarının önlenmesi için, gebelik öncesi ve gebelik döneminde tıbbi ve eğitsel çalışmalar yapılır. Yeni doğan bebeklerin metabolizma hastalıkları için gerekli olan testlerden geçirilerek riski taşıyanların belirlenmesine ilişkin tedbirler alınır.⁹
- m. (Ek: 1.7.2005 – 5378/34 md.) Rehabilite edici tıbbi hizmetlerde kullanılan yardımcı araç ve gereçleri üretmek amacıyla, kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulacak kuruluşların açılış iznini vermeye Sağlık Bakanlığı yetkilidir. Bu kurum ve kuruluşların açılış iznini vermeye Sağlık Bakanlığı yetkilidir. Bu kurum ve kuruluşların açılış izninin verilmesine, üretim ve personel standardına, işleyiş ve denetimi ile daha önce açılmış olan kurum ve kuruluşların durumlarına ilişkin esaslar Sağlık Bakanlığı'na çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.¹⁰

Teşkilatlanma

Madde 4- Sağlık Bakanlığı 3'üncü maddede sayılan hizmet ve esasları bu sistem içerisinde gerçekleştirmek üzere ülke çapında teşkilat kurar veya kurdurabilir.

(İkinci fıkra iptal: Ana. Mah. 19.4.1988 tarih ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı kararıyla.)

Sağlık İşletmesi

Madde 5- Bu kanun kapsamına giren kamu kurum ve kuruluşlarına ait sağlık kuruluşları, ilgili bakanlığın teklifi ve Sağlık Bakanlığı'nın uygun görmesi halinde Bakanlar Kurulu Kararı ile kamu tüzel kişiliğini haiz sağlık işletmesine dönüştürülürler.

Yeterli işletme büyüklüğünde bulunmayan sağlık kuruluşları tek bir sağlık işletmesi altında toplanabilir.

Sağlık işletmelerinde görevli olan ve mesleklerini serbest icra etmeyen tabipler, Sağlık Bakanlığı'nın tespit edeceği usul ve esaslar çerçevesinde ve sağlık işletmesi yönetiminin uygun görmesi halinde mesai saatleri dışında kuruluştaki özel teşhis ve tedavi yapabilirler.

⁹ Kanun Metinleri Dizisi, Sağlık Mevzuatı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004, s.377-379.

¹⁰ Hukuk Cep Kitapları Dizisi, Tıp ve Sağlık Mevzuatı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s.17.

A. Sağlık işletmesinin gelirleri şunlardır:

- a. Sağlık hizmetleri karşılığında elde edilen gelirler,
- b. Bağış ve yardımlar,
- c. Bu şekilde kurumlaştırılan sağlık işletmelerine gerek görüldüğünde yapılacak devlet desteğinin yanında, kuruluşun bağlı olduğu bakanlığın veya kurumun her yıl bütçesine koyduğu personel ve yatırım ödeneği,
- d. Diğer gelirler.

B. Sağlık işletmesinin giderleri şunlardır:

- a. Sözleşmeli personel ücreti,
- b. Kurum dışından satın alınacak her türlü sağlık ve laboratuvar hizmeti için sözleşmeli personel ve hizmet ücreti,
- c. (İptal: Ana. Mah. 19.4.1988 tarih ve E. 1987/16, K. 1988/8 sayılı kararıyla)
- d. (İptal: Ana. Mah. 19.4.1988 tarih ve E. 1987/16, K. 1988/8 sayılı kararıyla)
- e. Sağlık kuruluşunun tevsii, modernizasyonu, her türlü cihaz ve malzeme tedariki, kurum cihazlarının bakım ve onarımı ile personelin yurtiçi ve yurtdışı eğitimi ve araştırma için gerekli harcamalar,
- f. Sağlık işletmesinin işletilmesi ile ilgili diğer harcamalar.

Sağlık İşletmeleri;

- a. Kurumlar Vergisinden,
- b. Yapılacak bağış ve yardımlar sebebiyle Veraset ve İntikal Vergisinden,
- c. Yapacakları her türlü maddeler dolayısıyla Damga Vergisinden muaftır.

Sağlık işletmelerine yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu bağış ve yardımlar Kurumlar ve Gelir Vergisi matrahından indirilebilir.

Sağlık İşletmesi İle İlgili Diğer Personel

Madde 6- Koruyucu sağlık hizmetlerinde görevli sağlık ve yardımcı sağlık personeli ile diğer personelin sağlık işletmesi kapsamına alınma ve mali imkânlarından yararlandırma usul ve esasları, Sağlık Bakanlığı'na tespit edilir.

Sözleşmeli Personel

Madde 7- (Birinci fıkra iptal: Ana. Mah. 19.4.1988 tarih ve E. 1987/16, K.1988/8 sayılı kararıyla)

Ayrıca, özel bir meslek bilgisine ve ihtisasına ihtiyaç gösteren veya ülke düzeyinde mesleki gelişmeyi sağlayacak Türk uyruklu ve yabancı uyruklu elemanlar da kadro karşılığı aranmaksızın sözleşmeli olarak çalıştırılabilir.

(Üçüncü fıkra iptal: Ana. Mah. 19.4.1988 tarih ve E. 1987/16, K. 1988/8 sayılı kararıyla)

Sözleşme ile çalıştırılacak personel istekleri üzerine T.C. Emekli Sandığı ile ilgilendirilir. Bunların emeklilik aylıklarının hesabında 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

Tedavi Masraflarının Tahsili

Madde 8- Sağlık işletmelerinde koruyucu sağlık hizmetleri dışında teşhis, tedavi ve rehabilite edici hizmetler ücretli olup, sağlık işletmesince tahakkuk ettirilen masraflar ilgili kurumca herhangi bir kısıtlamaya tabi tutulmaksızın öncelik ve ivedilikle ve ödeme emri beklenilmeksizin ödenir.

Bütçe uygulaması dışında olup da herhangi bir sosyal güvenlik kuruluşuna tabi olanlara ait masraflar, ilgili sosyal güvenlik kuruluşuna tebliğ edilmek suretiyle tahsil edilir. Bu suretle tebliğ edilen masrafların 15 gün içinde ödenmesi zorunlu olup, bu süre içinde ödenmediği takdirde durum mahalli vergi dairesine bir tezkere ile bildirilerek tahsili istenir.

Vergi dairelerince tahsil edilen masraflar, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar dahilinde tahsilatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar sağlık kuruluşuna ödenir.

Bu maddenin uygulanmasında zaman aşımı ile ilgili hükümleri hariç 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkında kanun ve bu kanuna dair mevzuat hükümleri uygulanır.

Yönetmelikler

Madde 9-

- a. Sağlık işletmesinin yönetimi ile çalışma usul ve esasları Bakanlar Kurulu'nca,
- b. Hizmet ve ilaç alma, ilgili kurum ve kuruluşlara ait araç, gereç ve malzemelerin kiralanması, devri gayrimenkullerin kiralanması, tıbbi araç, gereç ve malzeme yönünden standardı ile tıbbi araç ve gereçlerin alımında teknik şartnamelerin hazırlanmasındaki kıstasların belirlenmesi; Maliye, ilgili bakanlıklar ve Sağlık Bakanlığı'nca müştereken,
- c. Bütün kamu ve özel sağlık kuruluşlarının tesis, hizmet, personel, kıstaslarını belirlemeye, sağlık kurum ve kuruluşlarını sınıflandırmaya ve sınıflarının değiştirilmesine, sağlık kuruluşlarının amaca uygun olarak teşkilatlanmalarına, sağlık hizmet zinciri oluşturulmasına, hizmet içi eğitim usul ve esasları ile sağlık kurum ve kuruluşlarının koordineli çalışma ve hizmet standartlarının tespiti ve denetimi ile bu kanunla ilgili diğer hususlar Sağlık Bakanlığı'nca, çıkarılacak yönetmelikle tespit edilir.¹¹

2.1.4. Sağlık Hukuku

Başta hekim olmak üzere diğer sağlık personelinin hastalar üzerindeki teşhis, tedavi ve rehabilitasyon faaliyetleri nedeniyle cezai ve hukuki sorumlulukları mevcuttur.

Tıbbi müdahaleden kaynaklanan cezai sorumluluğun hangi şekilde ve hallerde söz konusu olduğu yani tıbbi müdahalenin hangi şartlar altında Ceza Kanunu'nda düzenlenen bir suç olarak ortaya çıkabileceği belirlenmiştir. Buna göre hatalı bir tıbbi müdahale neticesinde, hastanın ölmesi veya vücudu üzerinde bir zararın oluşması halinde genel anlamda adam öldürme ve yaralama suçlarından dolayı cezai sorumluluğun ortaya çıkabileceği görülmektedir. Ayrıca genellikle hekimler tarafından işlenebilecek kısırlaştırma, organ nakli gibi fiillerde hekimin cezai sorumluluğuna neden olan suçlar olarak Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Tıbbi müdahale neticesinde ortaya çıkan zararın tazmin edilmesi ise hukuki sorumluluk kapsamına girmektedir. Bu anlamda öncelikle hekimin ve diğer sağlık personelinin tıbbi müdahaleden doğan zararlardan dolayı haksız fiil ve sözleşmeden

¹¹ Sağlık Mevzuatı, s.379-382.

kaynaklanan sorumluluklarının olduğu görülmektedir. Bu sorumlulukların hangisinin var olduğunu tespit etmek için ilk olarak, hekim ile hasta arasında bir sözleşme ilişkisinin olup olmadığına bakılacaktır. Bu sözleşme ilişkisinin varlığı halinde hekimin, vekalet sözleşmesinden kaynaklanan özen borcuna aykırılık nedeniyle hukuki sorumluluğu ortaya çıkabilecektir. Acil durumlarda olduğu gibi hekim ile hasta arasında bir sözleşme ilişkisinin bulunması halinde ise haksız fiil sorumluluğu şartlarının yerine gelip gelmediği araştırılacaktır. Bilindiği gibi haksız fiil sorumluluğunun en önemli unsuru kusurdur. Dolayısıyla hastanın tıbbi müdahale nedeniyle uğradığı zarar hekimin kusurlu davranışı nedeniyle meydana gelmişse, hekim hastanın zararını haksız fiil hükümlerine göre tazmin edecektir. Aynı olayda hekimin hem haksız fiil hem de sözleşmeye dayalı olarak sorumlu tutulabilmesi mümkündür. Mesela, kendi rızasıyla ameliyat olan bir kişinin hekimin tıbben kabul edilmeyen bir yöntemi tatbik etmesi nedeniyle sakat kalması halinde hekim hem sözleşmeye aykırılıktan hem de haksız fiilden dolayı sorumlu olacaktır. Burada sorumlulukların yarışması söz konusudur. Böyle bir durumda hasta ister sözleşmeye dayanarak isterse, haksız fiile dayanarak uğramış olduğu zararı hekimden talep edebilir. Fakat hastanın sözleşmeye istinaden zararını istemesi ispat hukuku açısından hastanın lehinedir. Çünkü sözleşmeye dayalı sorumlulukta zarara uğrayan hasta hekimin kusurunu ispat etmek zorunda değildir. Sadece arada bir sözleşme ilişkisinin bulunduğunu ve zararın hekimin tıbbi müdahalesi nedeniyle ortaya çıktığını ispat etmesi yeterlidir. Böyle bir durumda hekimin sorumluluktan kurtulabilmesi için ise kusurlu olmadığını ispat etmesi gerekecektir. Ancak haksız fiil sorumluluğuna dayanarak tazminat istenmesi halinde, hastanın hekimin kusurlu olduğunu ilk başta ispat etmesi gerekir. Görüldüğü gibi burada kusurun varlığını ispat yükü hastaya ait olacaktır. Hekime bağlı olarak çalışan, hemşire, asistan gibi yardımcı şahısların hastaya verdiği zararlardan dolayı hekimin Borçlar Kanunu m.55 veya m.100 anlamında sorumlu olması da yine arada hasta-hekim münasebetinin bir sözleşmeye dayanıp dayanmadığına göre değişecektir. Hasta ile hekim arasında bir sözleşme varsa hekim Borçlar Kanunu 100'e göre, bir sözleşme ilişkisinin bulunmaması halinde ise Borçlar Kanunu m.55'e göre sorumlu olacaktır.

Hastanelerin tıbbi müdahaleden kaynaklanan sorumluluğunun belirlenmesinde ise özel ve kamu hastanesi ayırımı yapılarak sorumluluğun kapsamı belirlenecektir. Özel hastanelerin hukuki sorumluluğu, yine aksi sorumluluk veya haksız fiil sorumluluğu prensiplerine göre belirlenecektir. Kamu hastanelerinin tıbbi müdahaleden doğan

zararları tazmin borcu ise İdare Hukuku prensiplerine göre ve idare mahkemelerinde görülecek davanın neticesinde belirlenecektir.¹²

2.2. SAĞLIK HİZMETİNİN TANIMI, SINIFLANDIRILMASI VE ÖZELLİKLERİ

2.2.1. Sağlık Hizmetinin Tanımı

Öncelikle “Sağlık” ve “Hizmet” kelimelerinin anlamlarına bakalım:

Günümüzde en çok kabul görmüş olan “sağlık” tanımı, Dünya Sağlık Örgütü tarafından yapılmış olan tanımdır. Bu tanıma göre sağlık, “yalnızca hastalık veya sakatlığın olmayışı değil, bedence, ruhça ve sosyal yönden tam bir iyilik” halidir.

“Hizmet” sözcüğünün sözlük anlamı, “Birinin işini görme veya birine yarayan bir işi yapma, görev, iş” olarak belirtilmektedir.

Bu bağlamda sağlık hizmetini; “Sağlıkla ilgili iş görme” ya da “Hastalık veya sakatlığın olmaması ve beden, ruhen, sosyal yönden tam bir iyilik halinin sağlanması amacıyla yapılan işler” olarak tanımlama mümkün gözükmektedir.¹³

Sağlık hizmetleri, sağlık kurumlarının temel ürünü niteliğindedir. Sağlığın korunması ve geliştirilmesi, hastalıkların tanısı, tedavisi ve tıbbi rehabilitasyon hizmetlerini ifade eder. Sağlık hizmetleri hastaların talebi üzerine ve kurumun üstlendiği amacı yerine getirebilmesi için sunulur. Sağlık hizmetlerine olan talep herhangi bir unsura bağlı değildir. Sağlık hizmetleri; iş gücünün, madde/malzemenin ve maddi kaynakların yapılandırılmış bir ortamda bir araya getirilmesi sonucunda hastalara sunulabilir.¹⁴

Sağlığın geliştirilmesi için 1986 yılında Ottawa’da yapılan uluslararası bir konferansta sağlık için zorunlu olan “ön koşullar” ve “başlıca faaliyet alanları” belirlenmiştir. Buna göre, sağlıklı olabilmek için toplumdaki her bireyin yeterli gelire sahip olması, uygun düzeyde eğitim almış olması, yeterli ve dengeli bir şekilde

¹² Ali Coşkun ve Ahmet Akın, Sağlık İşletmelerinde Yönetim Rehberi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2009, s.320-322.

¹³ Halide Savaş, Sağlık Çalışanlarının ve Sağlık Kurumlarının Tıbbi Müdahaleden Doğan Sorumlulukları, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2007, s.31.

¹⁴ Ferhat Sayım ve Tarık Orhan, “Sağlık Bakanlığı Web Tabanlı Merkezi Muhasebe Kayıt ve İstatistik Modüllerinin Hastanelerde Kurumsal Yönetim İşlevleri Açısından Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011, s.187.

beslenebilmesi, çevresel koşullarının uygun olması, yönetimlerin hizmet sunumu ve kaynak planlaması konularında sosyal adalet ve hakkaniyet ilkelerine uygun davranması ve belki de en önemlisi barışçıl bir ortamın bulunması gerekmektedir. Bireylerin sahip olması gereken bu olanakların yanı sıra devletlerinde kendi sağlık sorun ve öncelikleri ile kaynaklarını dikkate alan sağlık politikası, finansman ve örgütlenme modelinin oluşturulmasını sağlamaları gerekmektedir.

Blum'un çevresel sağlık modeli, birey ve toplumun sağlık düzeyinin korunması ve geliştirilmesi sürecinde sağlık hizmetlerinin sanıldığından daha az etkili olduğunu ortaya koymaktadır. Başka bir anlatımla, bir ülkede iyi bir sağlık sisteminin olması sağlık statüsünün de yüksek olacağını garanti etmemektedir. Blum'un modeli, makro boyutta, sağlık planlamacılarının ve yöneticilerinin sağlık kavramına çok yönlü yaklaşımlarının ve toplumun sağlık düzeyini yükseltmek için sağlık hizmetleri dışında kalan faktörler üzerinde de odaklaşmalarını gerektirmektedir. Sağlık durumunun korunması ve geliştirilmesi için sağlık hizmetleri ile birlikte diğer hizmetlere de ihtiyaç vardır. Bu durum sektörler arası işbirliğini gerektirmektedir. Sektörler arası işbirliği özellikle koruyucu sağlık hizmetleri için daha önemli ve zorunludur.¹⁵

2.2.2. Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri

Sağlık hizmetleri, emeğin yoğun olduğu, soyut hizmetlerdendir. Sağlık sektörü uzay sektörünü takiben teknolojinin en fazla geliştiği sektör olmasına rağmen sağlık hizmetlerinin üretilmesi ve sunulması büyük oranda bireysel olarak gerçekleştiği için emek ağırlığını ve değerini korumaktadır. Tani hizmetlerinde makineleşme giderek artmaktayken, hasta bakım ve cerrahi hizmetler emeğe bağlı olarak gerçekleşmektedir.

Sağlık hizmetleri, ertelenmez, acildir. Hizmete olan ihtiyacın ne zaman ortaya çıkacağı kestirilemez ve ikamesi bulunmamaktadır. Hatta ihtiyaç ortaya çıktığı anda giderilmesi gerekebilir. Yani ertelenmesi veya yerine başka bir hizmet konulması mümkün olmamaktadır. Kütlesel üretim söz konusu olmadığı için stoklanamaz ve anında üretilmesi ve tüketilmesi gerekir.

Sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma düzeyi yüksektir. Birim üretimin esas olması ve teknolojinin yoğun kullanımı bu alanda uzmanlık alanlarının çoğalmasına neden olmaktadır.

¹⁵ Ateş, s.4-9.

Sağlık hizmetlerinde, hizmeti alanlar hizmeti verenlere birçok açıdan bağımlıdır.

Bu hizmetlerin ileri derecede uzmanlık bilgisi gerektirmesi bu konuda taraflar arasında bilgisel eşitsizlik yaratmakta ve hizmet alıcısını sunucuya bağımlı hale getirmektedir. Bu bağımlılık beraberinde daha başka bağımlılıklara da neden olmaktadır. Örneğin tüketicinin ihtiyacı olan hizmet hakkında bilgi sahibi olmaması nedeniyle hizmetin parasal bedeli de sunucu tarafından belirlenmektedir.

Sağlık hizmetlerinde çıktı ölçülemez. Hizmetin soyut olması nedeniyle somut bir çıktı elde edilemez. Bu durum, hizmete ilişkin kalite çalışmalarını zorlaştırmasının yanında maliyet hesaplamaları konusunda da engel oluşturmaktadır.¹⁶

2.2.3. Sağlık Hizmetlerinin Niteliği

Yukarıdaki sınıflandırmada da görüldüğü üzere sağlık hizmetleri birey ve toplumların sağlıklarını korumanın yanında hastalıkların iyileştirilmesi ve sağlıklı olma durumunun geliştirilerek sürdürülmesini amaçlar. Bunu farklı türde hizmetlerle ve farklı mekanizma ve düzenlemelerle yerine getirir. Yani sağlıklı olma durumunu korumak amacıyla sunulan koruyucu sağlık hizmetleri ile hastalıkların tedavi edilmesi amacıyla verilen tedavi edici sağlık hizmetleri farklı finans yöntemi ile farklı ortamlarda, farklı örgüt yapıları ve farklı anlayış ile yerine getirilir. Bu farklılıklar sağlık hizmetlerinde iki ayrı niteliğin varlığını ortaya koyar. Bunlar; kamusal ve özel niteliklerdir. Sağlık hizmetlerinin niteliğini belirleyen özellikler; verilen hizmetlerden kimlerin yararlandığı, hizmetin kimin tarafından verildiği, finansmanının nasıl sağlandığı şeklinde sıralanabilir. Sağlık hizmetlerinin kamusal kısmından toplumun tümü yararlanırken, özel kısımdan, bireyler faydalanır. Kamusal sağlık hizmetleri devletler tarafından sunulup, finanse edilirken, özel nitelikteki sağlık hizmetleri çoğunlukla serbest piyasa koşullarında verilmekte ve büyük oranda özel harcamalarla finanse edilmektedir.¹⁷

2.2.3.1. Sağlık Hizmetlerinin Kamusal Niteliği

Sağlık hizmetlerinin bu kısmı koruyucu sağlık hizmetleri ile ilgilidir. Koruyucu sağlık hizmetlerinde toplumun tümünün yararı söz konusudur ve bu nedenle, bu hizmetler sağlık hizmetlerinin kamusal kısmını oluşturur. Hizmet bireye değil topluma verilir. Sivrisinekleri yok etmek üzere yapılan ilaçlamadan toplumu oluşturan bütün

¹⁶ Ateş, s.4-9.

¹⁷ Ateş, s.4-9.

bireyler yani kamu yararlanır. Ancak kimi durumlarda tek bir bireye verilecek sağlık hizmeti de kamusal nitelik taşıyabilir. Bulaşıcı hastalılara karşı yapılan aşılama bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Aşılama kişiyi hastalıktan koruyacağı için ona sağlayacağı yararın yanında bulaşıcı hastalığın ortaya çıkışının önlenmesi ile çevresindeki kişiler için de bir yarar söz konusu olmaktadır. Nitekim koruyucu sağlık hizmetleri de çevreye ve kişiye yönelik olarak ikiye ayrılmaktadır. Aşılama, kişiye yönelik bir koruyucu sağlık hizmeti uygulamasına örnektir. Koruyucu sağlık hizmetleri kamu yararını amaçladığı için “kamu malı” olmak durumundadır. Ayrıca aşağıda yer alan nedenler de bu hizmetlerin kamu eliyle verilmesini gerektirmektedir.

- a. Temiz su sağlanması, haşerelerle mücadele, bulaşıcı hastalıkları önleme, cinsel temasla bulaşan hastalıklarla mücadele vb. hizmetler tüm toplumun sağlığını ve dolayısıyla kamusal yaşamı ilgilendirdiği için bu tür hizmetler para ile satılamaz, piyasaya terk edilemez.
- b. Sağlık hizmetleri hakkında toplum yeterli düzeyde bilgi sahibi değildir. Bu durum hizmeti sunan ve hizmeti alan arasında bilgi eşitsizliğine neden olmaktadır. Dolayısıyla devlet hizmet sunucularına karşı zayıf durumda bulunan kesimleri korumak durumundadır.
- c. Özellikle toplumun yoksul kesimleri için önemli olan koruyucu sağlık hizmetlerinin devlet tarafından verilmemesi dengeleri bu kesimler aleyhine bozacaktır.

Bu ve benzeri nedenlerle, dünyadaki devletler hangi sisteme dahil olurlarsa olsunlar sağlık hizmetlerinin kamusal kısmını devlet görevi olarak kabul etmişlerdir. Alma Ata Bildirgesinde olduğu gibi birçok uluslararası anlaşmalarda bu durumu onaylayarak garanti altına almaya çalışmışlardır. Devletlerin hiçbirisi bu duruma karşı kayıtsız kalamamış ve koruyucu sağlık hizmetlerini kendi görevleri olarak kabul etmişlerdir. Devletler arasındaki fark bu görevi yerine getirmedeki başarılarıdır. Kimi devletler bu görevi çok iyi yerine getirmişken kimileri yeterli başarıyı göstermemişlerdir. Koruyucu sağlık hizmetlerini iyi yönetmiş ülkeler, temel sağlık sorunlarını çözdükleri için sağlık göstergeleri açısından dünyanın en iyi ülkeleri arasındadır. Sağlık hizmetlerinin kamusal kısmı sağlık hizmetlerinin temelini oluşturduğu için belirleyici durumdadır. Tüketiciler, yararı genel olan sağlık hizmetleri için doğrudan para harcamak istemezler. Kamunun yararına olan sağlık hizmetleri için

herkes bir başkasının para harcamasını bekler. Bu ve benzeri nedenlerden dolayı bu hizmetler devletler tarafından vergiler yolu ile finanse edilir.¹⁸

2.2.3.2. Sağlık Hizmetlerinin Özel Niteliği

Sağlık hizmetlerinin bu kısmı, tedavi ve rehabilite edici sağlık hizmetleri ile ilgilidir. Tedavi edici sağlık hizmetlerinde, sağlık büyük oranda bireyselleşmiştir. Yani tek bir bireyi ilgilendirmektedir. Herhangi bir bireyin hastalığı başka bir bireyi ilgilendirmez. Hasta olan birey bu anlamda hastalığı ile baş başa kalmaktadır. Bu nedenle tüketiciler kamusal sağlık hizmetlerinin tersine, yararı tamamen bireysel yeni özel olan tedavi edici sağlık hizmetleri için para öderler. Hatta sorunun acil olması durumunda hiçbir harcamadan kaçınmazlar. Dişi ağrıyan bir kişi, bu ağrıdan kurtulmak için bir başkasını beklemeden harcama yapacaktır. Böbrek transplantasyon gerekli olan hasta gerekirse tüm mal varlığını bu ihtiyacını gidermek için harcayacaktır.

Yukarıdaki nedenlerden dolayı sağlık hizmetlerinin özel kısmı sağlık sistemlerine göre değişmekle birlikte piyasa koşullarına terk edilebilmektedir. Roomer'in sağlık sistemleri konusunda yapmış olduğu sınıflandırmaya göre, ABD'nin örnek teşkil ettiği "piyasa yönelimi" sağlık sistemleri bu alanı tamamen piyasa koşullarına terk ederken, "sosyalist ve kapsayıcı tip" sağlık sistemleri sağlık hizmetlerinin kendisine ait özelliklerinden dolayı özel sağlık alanının da piyasa koşullarına terk edilemeyeceğini, kamusal sağlık hizmetlerinde olduğu gibi bu hizmetlerinde devletin bireylerine karşı bir görevi olduğunu savunarak, devlet tarafından sunulması ve finanse edilmesini garanti altına alırlar. Bu sistemlere en iyi örnek olarak sırasıyla Küba ve İngiltere gösterilebilir. "Refah yönelimi" sağlık sistemleri ise konuyu hem özel hem de kamusal yaklaşımla ele almaktadırlar. Yani, bu sisteme dahil devletler, hizmetleri piyasaya terk etseler de alandan ellerini tamamen çekmemekte belirli oranda kendileri de hizmetin hem sunumunda hem de finansmanında yer almaktadır. Bu sisteme gösterilecek en tipik örnek ise Almaya' dır.¹⁹

¹⁸ Ateş, s.4-9.

¹⁹ Ateş, s.4-9.

2.2.4. Sağlık Sektörleri

Sağlık hizmetleri içeriği ve sunuluşu bakımından halk ve profesyonel olmak üzere başlıca iki sektör şeklinde ele alınır.²⁰

2.2.4.1. Halk Sektörü

Özellikle az gelişmiş topluluklarda sıklıkla başvurulanan sektör, toplum tarafından deneyimleri ve uygulamaları bakımından kabul edilip benimsenmiş kişilerden oluşmaktadır. Bu kişilerin verdikleri hizmetle ilgili resmi bir yetkileri olmamakla birlikte usta çırak ilişkisi ile yıllar içerisinde edindikleri deneyimlerle hizmet vermektedirler. Sağlık bilgi ve teknolojisinin gelişmediği, profesyonel sağlık çalışanlarının yeterli olmadığı, sağlık hizmet sunumunun iyi sağlanamadığı toplumlarda geniş bir alana yayılan bu kişiler kırıkçı, çıkıkçı, üfürükçü, şifacılar, akupunkturculardan oluşmaktadır. Çoğunlukla doğu ülkelerinde uygulama alanı bulunduğu için Doğu Tıbbi olarak da adlandırılan bu sektör Çin ve Hindistan sağlık sisteminin önemli bileşenlerini oluşturmaktadır. Sağlık biliminin ve dolayısıyla teknolojinin gelişmiş olduğu batı ülkeleri tarafından uzun yıllar reddedilse de günümüzde yararlanılması gereken bir tıp alanı olarak kabul edilmiştir. Nitekim Dünya Sağlık Örgütü, bu sektörü reddetmek yerine incelemek ve yararlı olabilecek uygulamalarının kullanılması gerektiğini kabul etmiştir. Batı Tıbbi tarafından da kabul edilen uygulanan akupunktur uygulaması bu konuda gösterilebilecek en iyi örnektir.²¹

2.2.4.2. Profesyonel Sektör

Bu sektör sağlık bilimin ve teknolojinin gelişmiş olduğu, yetişmiş insan gücü gibi kaynaklar bakımından yeterliliğe sahip gelişmiş ülkelerde daha fazla uygulama alanı bulmaktadır. İyi bir öğrenim sürecinden geçmiş ve resmi olarak etkilendirilmiş Hekim, Hemşire, Eczacı, Diş hekimi, sağlık yöneticileri gibi sağlık profesyonelleri tarafından hizmet verilir. Özellikle batılı ülkelerde yaygın olmasından dolayı Batı Tıbbi olarak da adlandırılır. Sağlık hizmetlerinin daha kapsamlı olduğu ve daha örgütlü bir şekilde sunulup, finanse edildiği bu sektörde sağlık hizmetleri; koruyucu, tedavi edici ve rehabilite edici sağlık hizmetleri olarak üçe ayrılmaktadır. Profesyonel sektörde sağlık

²⁰ Ateş, s.4-9.

²¹ Ateş, s.4-9.

hizmetleri sağlık kuruluşları tarafından sunulur. Sağlık kuruluşları ise ürettikleri temel sağlık hizmetleri ölçüt alınarak Şekil 1 ‘de sınıflandırılabilir.²²

SAĞLIK HİZMETLERİ					
KORUYUCU SAĞLIK HİZMETLERİ		TEDAVİ HİZMETLERİ		REHABİLİTASYON HİZMETLERİ	SAĞLIĞIN GELİŞTİRİLMESİ
KİŞİYE YÖNELİK	ÇEVREYE YÖNELİK	AYAKTAN GÜNÜBİRLİK	YATAKLI TEDAVİ HİZMETLERİ		
Sağlık Evi	Çevre Sağlık Birimi	Özel Muayenehane	Hastane	Rehabilitasyon Merkezi	Sağlık Eğitim Merkezi
Sağlık Ocağı	Halk Sağlığı Lab.	Hastane Polikliniği	Hemşirelik Bakım Merkezi	Hemşirelik Bakım Merkezi	Sağlık Ocağı
Ana Çocuk Sağ. Mer.	Sağlık Ocağı	Hastane Acil Servisi	Terminal Dönem Bak.Mer.	Evde Bakım	Ana Çocuk Sağ. Mer.
Gezici Sağlık Birimi	Okul Sağlığı	Ayaktan Cerrahi Hiz.		Hastane	Spor Tesisler
Revir	Gezici Sağlık Birimi	Evde Bakım			Fitness Klubü
Hastane	Hastane	Dializ Merkezi			

Şekil 1: Sağlık Hizmetleri Sınıflandırılması Şeması

2.2.5. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması

Sağlık hizmetleri, temel özellikleri bakımından üçe ayrılmaktadır. Bunlar; koruyucu, tedavi edici ve rehabilite edici sağlık hizmetleridir.²³

2.2.5.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Sağlığın korunması, hastalıkların önlenmesi için verilen hizmetler ile yapılan düzenlemeler bu gruba girer.

Sağlığı koruyucu önlemler başlıca üç düzeyde ele alınmaktadır:

²² Ateş, s.4-9.

²³ Ateş, s.4-9.

Primer Koruma: Kişisel ya da toplumsal düzeyde sağlığı geliştirmek amacıyla aşılama, dengeli beslenme, çevrenin güvenli hale getirilmesi, fiziksel ve duygusal yönden iyi durumda olmak için gereken önlemlerin alınması.

Sekonder Koruma: Sağlığın bozulma olasılığı karşısında erken tanı ve tedavi önlemlerinin kişisel ve toplumsal düzeyde alınması.

Tersiyer Koruma: Hastalığa bağlı olarak gelişebilecek sakatlık ve kalıcı bozuklukların en aza indirgenmesi, hastanın yeni duruma uyumunun sağlanarak yaşam kalitesinin artırılması için alınması gereken önlemlerdir. Bir anlamda rehabilite edici hizmetlerin alanına girmektedir.²⁴

Koruyucu sağlık hizmetleri çevreye ve kişiye yönelik hizmetler olarak ikiye ayrılır:

Çevreye yönelik hizmetlerin amacı, çevrede sağlığı olumsuz etkileyen biyolojik, fizik ve kimyasal etkenleri yok ederek veya bu etkenlerin kişileri etkilemelerini önleyerek çevreyi olumlu hale getirmektir. Bu hizmetlere çevre sağlığı (environmental health) hizmetleri denir. Bu hizmetler, bu konuda özel eğitim almış Mühendis, Kimyager, Veteriner, Biyolog, Çevre sağlık teknisyeni vb. meslek mensupları tarafından sağlanır. Çevre sağlığı hizmetleri kapsamında yürütülen hizmetlerin bir kısmı aşağıda sıralanmıştır:

- a. Su kaynaklarının sağlanması ve denetimi,
- b. Katı atıkların denetimi,
- c. Zararlı canlılarla (haşare) mücadele,
- d. Besin sanitasyonu,
- e. Hava kirliliğinin denetimi,
- f. Gürültü kirliliğinin denetimi,
- g. Radyolojik zararlıların denetimi,
- h. İş sağlığı.

Kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri, hekim, hemşire gibi sağlık meslekleri üyelerinin yürüttüğü hizmetlerdir. Bu hizmetler şunlardır:

- a. Bağışıklama,
- b. Beslenmeyi düzenleme,

²⁴ Metin Yerebakan, Özel Hastaneler Araştırması Mevcut Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, İstanbul Ticaret Odası, 2000, s.18-19.

- c. Hastalıkların erken tanı ve tedavisi,
- d. Ana çocuk sağlığı hizmetleri,
- e. Aşırı doğurganlığın denetimi,
- f. İlaçla koruma,
- g. Kişisel hijyen,
- h. Sağlık eğitimi.

Koruyucu sağlık hizmeti sunan kurumlara örnek olarak şunlar verilebilir:

- a. Sağlık evi,
- b. İşyeri reviri,
- c. Sağlık ocağı,
- d. Ana çocuk sağlığı ve aile planlaması merkezleri,
- e. Dispanserler,
- f. Laboratuvarlar,
- g. Çevre sağlığı birimleri.

Türkiye’de asli görevi koruyucu sağlık hizmetleri üretmek olan sağlık kurumlarının işlevleri özet olarak aşağıda verilmiştir.²⁵

2.2.5.1.1. Sağlık Evi

Kırsal bölgelerde coğrafya ve yol durumu göz önüne alınarak 2-3 bin nüfus için bir sağlık evi yaptırılmıştır. Sağlık evleri, sağlık ocağına bağlı olarak çok yönlü hizmet gören kuruluşlardır. Sağlık evlerinde en önemli görev ana çocuk sağlığı hizmetleri ile toplumsal ve kişisel temizlik, uygun ve ekonomik beslenme, kadınların analık ve ev kadınlığı konularında eğitilmeleri, aşı uygulamaları, ölüm, doğum ve göçlerin saptanması, izlenmesidir. Sağlık evlerinde personel olarak yalnızca ebe ya da ebe-hemşire görevlidir; başka personel bulunmaz. Sağlık evlerinde yapılan başlıca görevler şunlardır.

- a. Ana çocuk sağlığı hizmetleri (gebe ve çocuk izleme),
- b. Sıtma eradikasyon hizmetleri,
- c. Hasta takibi ve eğitimi,
- d. Aşılama,
- e. Aile planlaması hizmetleri,

²⁵ Şahin Kavuncubaşı, Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, Siyasal Kitabevi, 2000, s.36-39.

- f. Çevrenin düzenlenmesi ve korunması,
- g. Sağlık eğitimi hizmetleri,
- h. İlk yardım ve acil tedavi hizmetleri,
- i. Sosyal yardım hizmetleri,
- j. Diğer hizmetler.²⁶

2.2.5.1.2. Sağlık Ocağı

Sağlık ocağı sağlık evlerine oranla çok daha geniş kapsamda hizmet vermektedir. Sağlık ocaklarının başlıca görevleri şunlardır:

- a. Ana çocuk sağlığı hizmetleri,
- b. Sıtma eradikasyon hizmetleri,
- c. Verem, trohom, frengi ve lepra savaş hizmetleri,
- d. Bulaşıcı hastalıklarla mücadele,
- e. Aile planlaması hizmetleri,
- f. Çevre sağlığı hizmetleri,
- g. Bağışıklama,
- h. Okul sağlığı hizmetleri,
- i. Laboratuvar hizmetleri,
- j. Sağlık eğitimi hizmetleri,
- k. Hasta bakım ve sevk hizmetleri,
- l. İlk yardım ve acil tedavi hizmetleri,
- m. Sağlık evi hizmetlerinin eşgüdümü ve desteklenmesi,
- n. Sosyal yardım hizmetleri.²⁷

2.2.5.1.3. Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezleri (AÇSAP)

06.02.1997 tarihli 2290 Sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezleri Yönetmeliği'ne göre, Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezleri sağlık hizmetlerine duyulan ihtiyaç bakımından toplumun en öncelikli kesimini oluşturan kadın, anne ve çocukların sağlık düzeyini yükseltmek, üreme sağlığı hizmetleri bütünü içerisinde ailelere aile planlaması hizmetlerini ve diğer sağlık kuruluşlarıyla işbirliği içinde diğer ana çocuk sağlığı hizmetlerinin sunumunu

²⁶ Kavuncubaşı, , s.36-39.

²⁷ Kavuncubaşı, s.36-39.

koruyucu sağlık hizmetleri ilkelerine uygun şekilde gerçekleştirmek üzere kurulan sağlık kurumlarıdır.

Ana ocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezleri, ana ve ocuk sağlığı ve üreme sağlığı (aile planlaması dahil) hizmetleri yeterince verilemeyen ve birinci basamak sağlık kuruluşları eksik olan bölgelere öncelik verilerek, il merkezlerinde nüfusu en az 30.000 olan ilçe merkezlerinde de bir adet merkez kurulabilmektedir.

Ana ocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezlerinde verilen hizmetler ücretsizdir. Ancak özellik arz eden hizmetlerden Bakanlığın belirleyici kurallar doğrultusunda gerektiğinde ücret alınabilir. Merkezlerde verilecek hizmetler şunlardır:

- a. Aile sağlığı hizmetleri,
- b. ocuk adölesan sağlığı hizmetleri,
- c. Kadın ve erkek üreme sağlığı hizmetleri (Aile planlaması hizmetleri dahil),
- d. Ağız ve diş sağlığı hizmetleri,
- e. Poliklinik hizmetleri,
- f. Laboratuvar hizmetleri,
- g. Eğitim hizmetleri (Merkezin hizmet verdiği konularda),
- h. Hizmet içi eğitim hizmetleri,
- i. Halk eğitim hizmetleri,
- j. Mezuniyet öncesi uygulamalı eğitim hizmetleri,
- k. Erken teşhis hizmetleri,
- l. Danışmanlık hizmetleri,
- m. Kayıt bildirim ve değerlendirme hizmetleri.

Yukarıda sıralanan kurumların bir kısmı, ağırlıklı olarak bireye ve çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri sağlamaları yanında, sınırlı ölçüde teşhis ve tedavi hizmetleri de sağlamaktadırlar.²⁸

2.2.5.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Hastaları tedavi etmek amacıyla düzenlenen sağlık hizmetleri üç aşamada ele alınmaktadır:

²⁸ Kavuncubaşı, s.36-39.

Birinci Basamak Tedavi Hizmetleri: Hastalıkların evde ya da ayakta teşhis ve tedavisi için düzenlenen hizmetlerdir. Ülkemizdeki sağlık ocakları, muayenahaneler, poliklinikler, Verem Savaş Dispanserleri, Ana-Çocuk Sağlığı Merkezleri birinci basamak sağlık hizmeti veren kuruluşların bazı örnekleridir.

İkinci Basamak Tedavi Hizmetleri: Hastalıkların teşhis ve yatırılarak tedavisi için düzenlenen hizmetlerdir. Ülkemizdeki tam teşekküllü devlet hastaneleri, SSK hastaneleri, özel hastaneler, yataklı sağlık merkezleri bu tür hizmet veren kuruluşların bazı örnekleridir.

Üçüncü Basamak Tedavi Hizmetleri: İleri tetkik ve özel tedavi gerektiren hastalıklar için düzenlenen sağlık hizmetleridir. Ülkemizdeki ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri, üniversite hastaneleri bu tür hizmet veren kuruluşların bazı örnekleridir.²⁹

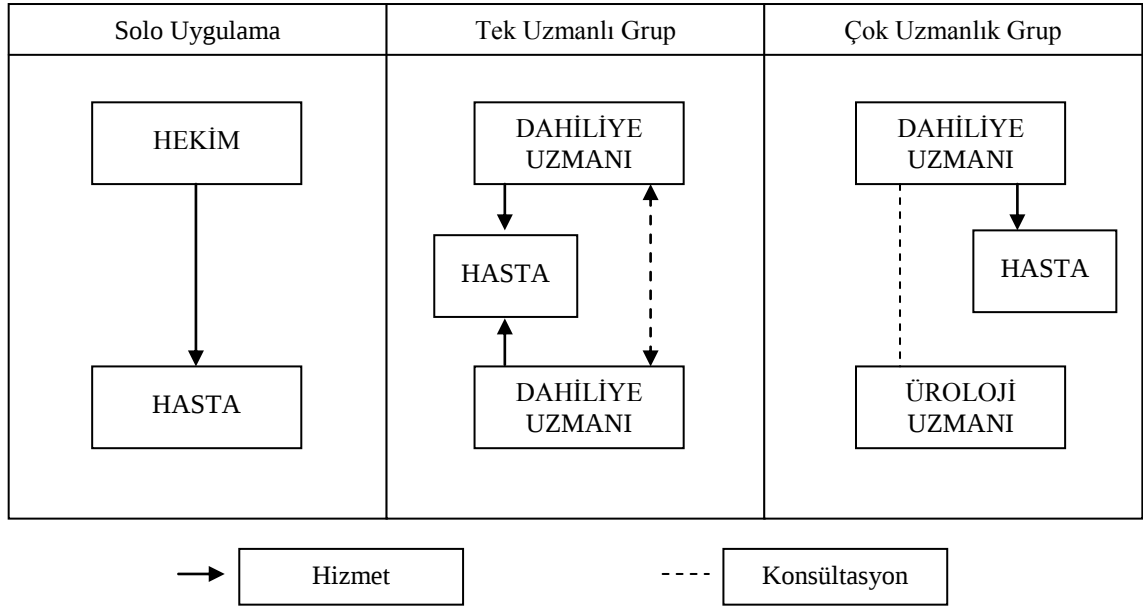
GÜNÜBİRLİK TEDAVİ HİZMETİ SAĞLAYAN KURUMLAR		
KURUM	PERSONEL	HİZMET TÜRÜ
Özel Muayenahaneler	Hekim, Diş Hekimi, Terapist, Hemşire	Teşhis ve Tedavi
Hastane Poliklinikleri	Hekim, Diş Hekimi, Terapist, Hemşire	Teşhis ve Tedavi
Hastane Acil Servisleri	Hekim, Hemşire	Acil Cerrahi
Ayakta Cerrahi Merkezler	Hekim (Cerrah), Hemşire, Anestezi Teknisyeni	Cerrahi
Evde Bakım Kurumları	Hemşire, Hekim	Koruyucu, Tedavi ve Rehabilitasyon
İşyeri Revirleri	Hekim, Hemşire, Çevre, Sağlık Teknisyeni	Koruyucu, Tedavi
Okul Sağlık Merkezleri	Hekim, Hemşire	Koruyucu, Tedavi
Alie Planlaması	Hekim, Hemşire, Ebe	Koruyucu, Tedavi

Şekil 2: Günübirlik Tedavi Hizmeti Sağlayan Kurumlar Şeması

2.2.5.2.1. Özel Muayenehane

Hekim ve Diş Hekimi tarafından kurulan ve tanı ve tedavi hizmetleri üreten kurumlardır. Özel muayenahaneler, çeşitli örgütlenme biçimleriyle hizmet vermektedir. Şekil 3’de özel muayenahanelerin örgütlenme biçimleri sunulmuştur.

²⁹ Yerebakan, s.20-21.



Şekil 3: Özel Muayenehane Örgütlenme Biçimleri Şeması

Solo Uygulama: Hekim ve Diş Hekimlerinin tek başına bir muayenehane açıp hizmet verdiği bir sunum modelidir. Bu uygulamada hekim, kendi uzmanlık alanıyla ilgili tanı ve tedavi hizmeti vermektedir. Solo uygulamada, muayenehane sahibi genellikle hekimlerdir.

Grup Uygulaması: Birden fazla Hekim ve Diş hekiminin bir araya gelerek özel muayenehane açarak hizmet vermesidir. Grup uygulamasında iki farklı yapılanma ortaya çıkmaktadır. Tek uzmanlık dalıyla ilgili grup uygulamasında (single specialty group practice), uzmanlık alanı (örneğin Kardiyoloji, Çocuk Hastalıkları) aynı olan hekimler bir araya gelmekte, muayenehane açmakta ve hizmet sağlamaktadır. Bir diğer yapılanma ise farklı uzmanlık alanlarından gelen hekimler tarafından açılan muayenehanelerdir. Bu yapılanmaya “farklı uzmanlıkları içeren grup uygulaması” (multi-specialty group practice) adı verilmektedir.³⁰

2.2.5.2.2. Günübirlik Cerrahi Merkezleri

Ayaktan cerrahi bakım merkezleri (outpatient surgery centers) ve acil merkezleri (emergicenters), günübirlik (ayakta) cerrahi hizmetler sağlayan kurumlardır. Günübirlik cerrahi merkezleri, ABD’de 1970’li yıllarda ortaya çıkmıştır ve bunların sayıları 1995 yılı itibarıyla 1500’ü geçmiştir. Bu merkezler, hastanelerde, yatış gerektiren ameliyat

³⁰ Kavuncubaşı, s.40-46.

hizmetlerine alternatif olmuş ve ABD’de yapılan toplam ameliyatların yaklaşık yarısı (11 milyon) bu merkezler tarafından gerçekleştirilmiştir.³¹

2.2.5.2.3. Evde Bakım

Evde bakım (home care), sağlık düzeyini iyileştirmek ve yükseltmek için hastalara, ev ortamında sağlık hizmeti ve hizmet donanımının (araç, gereç) sağlanması olarak tanımlanmaktadır. Hastane yatak kapasitelerinin azaltılması sonucunda, evde bakım hizmetleri popülerlik kazanmış ve bütüncül sağlık hizmetlerinin önemli bir ögesi haline gelmiştir. Evde bakım hizmetleri genellikle hemşirelik hizmetleri organizasyonları, ziyaretçi hemşireler (visiting nurses), hastaneler, evde bakım hizmet kurumları tarafından sağlanmaktadır. Sağlık Kuruluşları Akreditasyonu Ortak Komisyonu (JCAOH) 1994 yılı itibariyle 3.800 evde bakım hizmeti veren sağlık kurumunu akredite etmiştir.

Evde bakım hizmetleri ile ilgili olarak Mather tarafından yapılan bir araştırmada, kalp krizi hastalığının evde ve hastanede yapılan tedavileri arasında tıbbi sonuçlar bakımından farklılık olmadığı ortaya konulmuştur.³²

2.2.5.2.4. Terminal Dönem Bakım Merkezleri

Terminal dönem hasta bakım kurumları, palyatif bakım (kesin tedavi ve uzun süreli kontrolün olanaksızlığını kabul eden bir tedavi biçimi) kurumları olarak da bilinmektedir ve yaşama şansı olmayan (terminally ill) ve genellikle altı aydan daha az ömrü kalan hastaların bakımıyla ilgilenen kurumlardır. Terminal dönem hasta bakım kurumları, “ölümün, hayatın doğal bir parçası olarak kabul edilmesi gerektiği” varsayımına dayanarak hizmet vermektedirler. Terminal dönem hasta bakım kurumları, hastalığın tedavisinden çok hastalığın verdiği ağrıların giderilmesi yoluyla hastanın rahatlatılmasını sağlamaktadırlar. Terminal dönem hasta bakım kurumlarının temel amaçları şunlardır:

- a. Hastanın ağrı ve diğer rahatsız edici semptomlardan kurtulması,
- b. Hastanın psikolojik ve manevi yönden desteklenmesi,

³¹ Kavuncubaşı, s.40-46.

³² Kavuncubaşı, s.40-46.

- c. Hastanın karşı karşıya kaldığı ölüm tehlikesine rağmen mümkün olduğunca aktif bir yaşam biçimi sürdürmesi ve bunun için gerekli alt yapı hizmetlerinin sağlanması,
- d. Hastanın yanı sıra aynı yazgıyı paylaşan hasta yakınlarının da desteklenmesi, eğitilmesi ve hasta yitirdikten sonra onların yeniden sosyal yaşama uyumunun sağlanabilmesi için destek olunması.

Terminal dönem hasta bakım kurumları, büyük ölçüde kanserli hastaları kabul etmekle birlikte, AIDS, kas ve bağ dokusu, böbrek ve kalp hastalıkları terminal aşamada olan hastalara da hizmet sağlamaktadır.³³

2.2.5.2.5. Hemşirelik Bakım Merkezleri

ABD’de oldukça yaygın olan hemşirelik bakım merkezleri, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri içinde çok büyük bir yere sahiptir. Hemşirelik bakım merkezleri (nursing homes), yaşlılara yönelik uzun dönemli hizmet veren kurumlar olarak görülmekle birlikte, kısa dönemli tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini de sağlamaktadırlar. Türkiye’de yaygın olmakla birlikte, hemşirelik bakım merkezlerinin, özellikle ABD’de uzun dönemli tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri sunumunda önemli bir payı bulunmaktadır. Hemşirelik bakım merkezi, oldukça geniş bir kavramdır; yatak sayıları 3 ile 1200 arasında değişmektedir.

Hemşirelik bakım merkezleri, bağımsız bir kurum olarak çalışabildikleri gibi bir hastanenin bölümü veya bir emeklilik merkezine bağlı bir kurum da olabilmektedir. Hemşirelik bakım merkezleri, ağırlıklı olarak yaşlı kişilere sağlık ve kişisel bakım (personal care) hizmetleri vermektedir. Hemşirelik bakım merkezlerinden yararlanan kişiler, “hasta” olarak değil, “konuk” (resident) olarak kabul edilmektedir.

Hemşirelik bakım merkezlerinde verilen hizmetler oldukça çeşitlilik göstermektedir. Hizmet kapsamı içinde, günlük yaşam etkinliklerinde bireylere yardımcı olmaktan, bilinç kaybı ve zihinsel özürlü kişilerin gözetimine ve gelişmiş teknoloji gerektiren solunum ve yapay beslenmeye kadar değişik hizmetler bulunmaktadır. Hemşirelik bakım merkezlerinde sağlanan hizmetler Şekil 4’te verilmiştir.³⁴

³³ Kavuncubaşı, s.40-46.

³⁴ Kavuncubaşı, s.40-46.

HEMŞİRELİK BAKIM MERKEZLERİNDE VERİLEN HİZMETLER		
TEMEL HİZMET PAKETİ	ÖZEL HİZMETLER	ÖZEL PROGRAMLAR
Kişisel bakım	Solunum tedavisi	Yaşlı bakımı
Beslenme ve diyet danışmanlığı	Alzheimer tedavisi	Desteklenmiş yaşam
İlaç (medication) sağlama ve takibi	Rehabilitasyon	Toplu yaşam
Sosyal hizmet danışmanlığı	Yara tedavisi	Evde bakım
Diş sağlığı	Yapay besleme	Rehabilitasyon polikliniği
Eğlence ve sosyal etkinlikler	Manevi bakım	
Hatalı tedavi sonuçlarının giderilmesi	Solunum tedavisi	
	Terminal dönem hasta bakımı	

Şekil 4: Hemşirelik Bakım Merkezlerinde Verilen Hizmetler Şeması

2.2.5.3. Rehabilitasyon Hizmetleri

Hastalık ve kaza sonucunda kişilerin kaybettiği bedensel ve zihinsel becerilerin tekrar kazandırılmasına yönelik hizmetlerdir. Rehabilitasyon hizmetleri, eşgüdümlü ve bütünlük gösteren tıbbi, sosyal, eğitsel ve mesleki faaliyetler aracılığıyla, kaza ve hastalık sonucu sakatlanan kişilere mümkün olduğunca yüksek işlevsel beceriler kazandırmayı amaçlamaktadır.

Rehabilitasyon hizmetleri, yataklı ve yataksız rehabilitasyon merkezleri tarafından sağlanmaktadır. Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde, rehabilitasyon merkezleri, “organ, sinir, adale ve kemik sistemi hastalıkları ile kaza ve yaralanmalar veya cerrahi tedaviler sonucu meydana gelen arıza ve sakatlıkların tıbbi rehabilitasyonunu uygulayan yataklı kurum ve servisler” olarak tanımlanmaktadır. Rehabilitasyon hizmetleri, ikiye ayrılır:

- Tıbbi Rehabilitasyon:* Bedensel kalıcı bozukluk ve sakatlıkların düzeltilmesi, yaşam kalitesinin artırılması amacıyla verilen hizmetlerdir. Postür bozukluklarının düzeltilmesi, ekstremitelerinin protezlerinin kullanılması, işitme, görme vb kusurların en aza indirgenmesi çalışmaları bazı örnekleridir.
- Sosyal Rehabilitasyon:* Sakatlığı veya özürlü olan kişilerin günlük hayata aktif olarak katılması, başkalarına bağımlı olmadan yaşayabilmesi amacıyla yapılan, işe uyum sağlama, yeni iş bulma ya da öğretme çalışmalarını kapsar.

Rehabilitasyon hizmetleri, sadece yataklı rehabilitasyon merkezleri tarafından sağlanmamaktadır.³⁵

2.2.5.4. Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri

Sağlığın geliştirilmesi hizmetleri sağlıklı kişilerin, sağlık durumlarını daha üst düzeye yükseltmek için sağlanan hizmetlerdir. Sağlığın geliştirilmesi hizmetlerinde temel sorumluluk, bireylere aittir. Sağlığın geliştirilmesi, bedensel ve zihinsel sağlık durumu, yaşam kalitesi ve yaşam süresinin yükseltilmesini amaçlamaktadır. Bugün birçok hastalığın bireylerin yaşam tarzlarından, alışkanlıklarından kaynaklandığı bilinmektedir.

Sağlığın geliştirilmesi hizmetleri, sağlık eğitiminden farklıdır; sağlık eğitimi halkın sağlık konusunda bilgilendirilmesi ve bilinçlendirilmesine yönelikken, sağlığın geliştirilmesi sağlık eğitimini de kapsayan daha geniş kapsamlı hizmetleri ifade etmektedir. Sağlık eğitimi, bireyin sağlık ve hastalık, insan vücudu ve işleyiş, hastalıktan koruma ve başa çıkma, sağlık sistemi ve işlevleri, sağlık sistemini kullanma ve sağlığı etkileyen sosyal, politik ve çevresel faktörler hakkında bilgilendirilmesini içermektedir. Sağlığın geliştirilmesi ise birey ve toplumun sağlık statüsünü yükseltmeye yönelik tüm faaliyetleri kapsamaktadır.

Sağlık eğitimi, dar kapsamlıdır; birey ve grupları hedef alır. Sağlığın geliştirilmesi ise daha kapsamlıdır; çevreyi, ulusal ve uluslar arası boyutta politik ve sosyal yapıyı değiştirmeyi hedeflemektedir. Sağlığın geliştirilmesi görevi, tanımından da anlaşılacağı gibi yalnızca sağlık kurumlarının sorumluluğunda değildir; ulusal ve uluslararası bağlamda tüm özel ve kamu kurum ve kuruluşlarına sağlığın yükseltilmesi konusunda görevler düşmektedir.³⁶

2.2.6. Sağlık Hizmetlerinin Örgütlenmesi

Sağlık örgütlenmesinin üç ana amacının olması gerekir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a. Toplumda yaşayan bireylerin tümüne,
- b. Gerek duydukları yerde ve ölçüde,
- c. Sağlanabilin en üst düzeyde ve en nitelikli hizmetin götürülmesi.

³⁵ Kavuncubaşı, s.40-46.

³⁶ Kavuncubaşı, s.40-46.

Bu amaçların gerçekleştirilmesi için sağlık örgütlenme modelinin genel örgütlenme ve tabakalanma ile aynı paralellikte kurulması ve toplumun genel yasalarının bir parçası halinde yürütülmesi gerekir. Genel örgütlenme ve toplumun dinamiği ile bulunan bu uyum ve iç içelik sağlık örgütlenmesinin başarı şansı rastlantılardan uzaklaşabilmekte, toplumsal yapı ve işleyişin olasılıkları ile özdeşleşebilmektedir.

Oluşturulan sağlık sisteminin en önemli özelliklerinden birisi, yukarıda belirtildiği gibi toplumun her kesimine sağlık hizmetinin ulaştırılmasıdır. Bireylerden her birinin hizmetten eşit ölçüde yararlanması amaçlanmalı, kentsel yörelerden kırsal yörelerdeki çok küçük halk topluluklarına kadar hizmet ulaştırılabilecek ilk basamak sağlık birimleri oluşturulmalı, ancak bireylerin her birine hizmet götürülmesi soyut bir eşitlik anlayışına neden olmamalıdır. Toplum içinde ayrıcalığı olan kesimler mutlaka belirlenmeli, çocuk sağlığı, işçi sağlığı gibi kavramlar özel önem taşımalıdır. Hizmetler bütünleştirilmiş bir şekilde sunulmalıdır. Bütünleştirmekten, sistem içindeki her basamakta, koruyucu ve iyileştirici hizmetlerin, tıbbi ve sosyal hizmetlerin eşgüdüm halinde sürdürülmesi anlaşılmalıdır.

Ne tür örgütlenme oluşturulsa oluşturulsun, Dünya Sağlık Örgütü'nün önerisi bu örgütlenmenin birincil sağlık hizmeti üzerine inşa edilmesi yönündedir. “Birincil sağlık hizmeti, toplumdaki birey ve ailelere, onları katılımı ve ülke ile toplumun kabullenebileceği değerler ve karşılaşılabileceği maliyetle, evrensel olarak ulaşılabilirliği sağlanan temel sağlık hizmetidir.” Bu tanım hizmetin herkese, onların onayı ve katılımı ile ülke koşullarına uygun ve temel hizmet olarak verilmesi gereğini ortaya koymaktadır.³⁷

2.2.6.1. Sağlık Örgütlenmesinde Göz Önüne Alınabilecek Temel İlkeler

Sağlık hizmetlerini örgütlemeye göz önüne alınacak ilkeler, bir ülkenin öncelikle sosyal güvenlik politikasına bağlıdır. Şayet sosyal politika herkese tedavi edici sağlık hizmeti sunmanın bir kamu hizmeti olmadığını kabul ediyorsa, böyle bir ülkede sağlık personeli, tesis ve hizmet dağılımı, serbest piyasa ekonomisi kurallarına göre kendiliğinden oluşur. Ancak sağlık hizmetleri arasında, koruyucu sağlık hizmetleri zorunlu ve satın alınmayan bir hizmet olduğu için bu hizmetler her ülkede hükümetler tarafından örgütlenen ve finanse edilen hizmetlerdendir. Sağlık örgütlenmesinde göz

³⁷ Ateş, s.13-17.

önüne alınması gereken temel ilkeler, yukarıdaki bilgiler doğrultusunda ve Alma-Ata bildirgesine göre ve sağlığın korunmasının ve geliştirilmesinin bir devlet görevi olduğu göz önüne alınarak saptanmıştır.

a. Sosyal Eşitlik

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nde bir hak olarak tanınan sağlık hizmetlerinden faydalanmanın sosyal adalete uygun bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla sağlık ve sağlıkla ilgili hizmetler bir kanun çerçevesinde hazırlanacak bir program dahilinde sosyalleştirilmelidir. Çünkü sağlık hizmetleri doğuştan kazanılmış bir insan hakkıdır. Bu hizmetler, yalnızca onu satın alabilecek sosyal sınıflara ve kentlerde oturanlara değil, toplumdaki herkese ve en uzak yerleşim biriminde oturan kişilere de sosyal adalet içinde, eşit olarak sunulmalıdır.

b. Birinci Basamak Sağlık Hizmetleri

Bu ilkenin gerçekleştirilmesi, sağlık hizmetlerinin halkın yaşadığı en uç noktalara kadar gitmesini sağlar. Bu durumda hizmetler, köylere, mezralara kadar uzanan bir örgüt içinde sunulacaktır. Bunun gereği olarak, hizmetler öncelikle nüfus yoğunluğu temel alınarak örgütlenmelidir. Birinci basamak sağlık hizmetleri, gezici sağlık hizmetlerinin de örgütlenmesini gerektirir. Gerek koruyucu sağlık hizmetleri gerekse iyileştirici hizmetler yalnızca sağlık ocağı benzeri kuruluşlarda sunulmamalı aynı zamanda bina dışında, evlerde ya da toplu yaşanan diğer yerlerde de sunulmalıdır.

c. Sürekli Hizmet

Sağlık hizmetlerinin önemli ilkelerinden biri de herkese, her yerde ve her zaman hizmet sunulmasıdır. Bu ilke, yerleşik, planlı ve programlı hizmet sunumunu gerektirir. Sağlık ocaklarından başlayıp ilçe ve il hastanelerine ve özel dal hastanelerine kadar uzanan hizmet ağı, bu ilkeye göre örgütlenmiş bir modeldir.

d. Bütünleştirilmiş Sağlık Hizmetleri

İkinci Dünya Savaşı'ndan önceki dönemde, “geniş bölgelerde tek amaçlı hizmet” şeklinde örgütlenmek genel bir anlayıştır. Bu tür örgütlenmeye sıtma, trahom, verem, frengi ve lepra savaş örgütleri ile ana-çocuk sağlığı hizmetleri örnek olarak gösterilebilir. İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde bu görüş değişmiştir. Zamanımızda ise “dar bölgede çok yönlü hizmet” yaygın görüştür. Dikey örgütlenmede, birey alacağı

hizmetin türüne göre, değişik kuruluşlara başvurmak zorundadır. Yatay örgütlenmede ise her türlü sağlık hizmetini almak için aynı kuruluşa başvurmak durumundadır.

e. Kademeli Sevk Sistemi

Bu ilke, sağlık ocağı benzeri birimlerden bölge hastanelerine ve oradan da il hastanelerine ve özel dal hastanelerine hasta sevkini öngörmektedir. Böylelikle, ilk basamak birimleri hastanelerin önünde filtre görevi görmüş olacaktırlar. Sağlık ocaklarına başvuran her yüz hastadan beşi ya da onu hastanelere sevk edilmektedir. Oysa sağlık ocaklarının bu süzme görevi olmasa kuramsal olarak yüz hastanın hepsinin hastanelere başvurması gerekecekti. Bu durumda, yüz hastanın 90'nına hizmet veren sağlık ocakları hastanelerin yükünü %90 azaltıyor demektir. şayet sağlık ocakları benzeri birimler olmasaydı, bu hastalar ya hiçbir sağlık kuruluşuna gitmeyecek ya da hastanelere gideceklerdi. İkinci seçenek gerçekteştiğinde hastanede çalışan uzmanlar birer pratisyen hekim gibi çalışıyor olacaktırlar. Bundan dolayı gerek hastanelerde meydana gelen yığılmaları önlemek gerekse personelin daha verimli çalışmasını sağlamak için kademeli sevk sistemi uygulanmalıdır.

f. Ekip Hizmeti

Zamanımızda sağlık hizmetleri o kadar gelişmiş ve genişlemiştir ki bu alanla ilişkili meslek türlerinin sayısı yüzü aşmıştır. Artık sağlık hizmetlerinin yalnızca hekimler ya da başka bir meslek üyesi tarafından yürütülemeyeceği tartışma götürmeyen bir gerçektir. Bu nedenle, sağlık hizmetleri değişik alanlarda eğitim görmüş ve dolayısıyla değişik bilgi ve beceriler edinmiş kişilerden oluşan ve "bilgi, beceri, yetki ve sorumlulukları yönünden birbirlerini tamamlayarak, aynı amaç için, birlikte çalışan, benzer ya da farklı meslek üyelerinin oluşturduğu çalışma grubu" olarak tanımlanabilecek bir ekip tarafından verilebilir. Öyle ki bu ekip üyelerinin sunduğu hizmetler bir araya geldiğinde sağlık hizmetleri bütünü ortaya çıkacaktır.

g. Ana ve Çocuk Sağlığına Öncelik

Bu ilke, risk altındaki gruplara öncelik verilmesi gerektiğini belirtir. Risk gruplarının başında ise ana ve çocuklar gelir. Bu hizmetlerdeki ana 15-44 yaşları arasındaki doğurgan kadınları, çocuk ise 0-6 yaşları arasındaki nüfusu anlatır. Bu hizmetler içinde doğum öncesi bakım, doğum hizmetleri, doğum sonu bakımı ve

çocukların izlenmesi gelir. Bu işler içinde bağışıklama, çocukların gelişmelerinin izlenmesi ve sağlık eğitimi hizmetleri ağırlıklıdır.

h. Koruyucu Hizmetlere Öncelik

Sağlık hizmetleri yalnızca hastalara sunulan bir hizmet türü olmayıp, hasta ya da sağlam olsun; toplumdaki her bireye götürülmesi gereken bir hizmettir. Özellikle sağlık ocağında çalışan ekibe verilen görevlerin pek çoğu koruyucu sağlık hizmetlerinden oluşmaktadır. Bu hizmetleri yalnızca bağışıklama ve çevre sağlığı hizmetlerinden ibaret olmayıp aile planlaması, erken tanı, ilaçla koruma, sağlık eğitimi, beslenmenin düzeltilmesi gibi daha başka hizmetlerde vardır.

i. Toplum Katılımı

Sağlık hizmetleri bir sosyal hizmettir. Sosyal hizmetlerde, halkın hizmete sahip çıkması, hizmetin başarısını olumlu yönde etkiler. Sağlık hizmetleri halk tarafından benimsendiği, bir başka deyişle, bu hizmetler halka mal edildiği takdirde başarı da uygulanması aşamalarında halkın görüşüne başvurmak, halkla birlikte çalışmak bir ilke olmalıdır.

j. Denetim ve Hizmet İçi Eğitim

Sağlık hizmetlerinin vazgeçilmez öğelerinden birisi de denetim ve eğitimidir. Denetim, geleneksel teftiş anlayışından farklı olarak; aksaklıkların belirlenmesi, bu aksaklığın nedeninin bulunması ve bu nedenin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınmasıdır. Bu önlemler, destek eğitim ya da ödüllendirme-cezalandırma biçiminde de olabilir.

k. Esnek Bir Planlama

Planlama bir süreçtir. Hiçbir plan başlangıcındaki gibi kalmaz, uygulanır, değerlendirilir ve yeniden plan yapılır. O nedenle, planların esnek olması bir kuraldır. Sağlık hizmetleri ile ilgili planlar da zaman içinde, günün koşullarına uygun olarak değiştirilebilirler. Örneğin, beş-on bin kişi için kurulan sağlık ocakları, ülkenin nüfusundaki, insan gücündeki ve kaynaklarındaki gelişmeler sonucu yeniden düzenlenebilir.

1. Sektörler Arası İşbirliği

Özellikle koruyucu sağlık hizmetlerinin sunumu diğer sektörlerin işbirliği ile olanaklıdır. Örneğin, güvenilir içme suyunun sağlanması, sağlığa zararlı etkenlerin ortadan kaldırılması, belediyeler ile sağlık eğitimi için okullarla işbirliği yapmak gerekir. Bilindiği gibi Alma Ata Bildirgesi'nde sektörler arası işbirliğine vurgu yapılarak, bu konudaki düzenlemeler ülkelere bırakılmıştır.³⁸

2.2.6.2. Ülkelere Göre Sağlık Hizmetlerinde Örgütlenme Modelinin Geliştirilmesi

Ülkeler sağlık hizmetlerini örgütlerken kendi koşullarını dikkate almak zorundadırlar. Özellikle, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin sağlık örgütlerinin birbirlerinden farklı olması gerekmektedir. Bu farklılığı zorunlu kılan üç önemli neden vardır.

- a. Elde edilecek insan gücü, para, malzeme ve diğer kaynaklar eşit değildir. Birkaç örnek vermek gerekirse, ABD'de toplam sağlık bütçesi gayri safi ulusal gelirin %16'sını, Meksika'da %5,9'unu, Türkiye'de ise %5,7'sini oluşturmaktadır. İngiltere'de 1000 kişiye 2,5 hekim düşerken, bu sayı; Kore'de 1,7, Türkiye'de 1,5'dir. Aynı şekilde ABD'de kişi başına düşen sağlık harcaması 729 dolar iken, Türkiye'de 613, Meksika'da ise 635 dolar düzeyinde kalmaktadır.
- b. İkinci önemli neden, toplumların yapısı ve yerleşme özelliklerinin gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde tamamen değişik olmasıdır. Gelişmekte olan ülkelerde toplum nüfusunun yaklaşık %30 kadarı 10 yaştan küçüklerden oluşmaktadır. Oysa gelişmiş ülkelerde bu % 10-15 arasında değişmektedir. Gelişmekte olan ülkelerdeki bu yüksek yüzdenin nedeni nüfus artış hızının çok yüksek olmasıdır. Gelişmemiş ve gelişmekte olan ülkelerde toplam nüfusun %60-90'ı kırsal kesimde yaşarken, bu oran İngiltere'de %5, ABD'de %10'dur. Gelişmekte olan ülkelerde görülen köyden kente göç de ayrı bir sorun oluşturmaktadır.³⁹

³⁸ Ateş, s.13-17.

³⁹ Ateş, s.13-17.

2.3. SAĞLIK HİZMETLERİ FİNANSMANI

2.3.1. Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı Kavramı

İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 25. maddesi sağlık hakkını açıkça düzenlemiştir. Bu maddeye göre; herkesin kendisinin ve ailesinin sağlık ve refahı için beslenme, giyim, konut ve tıbbi bakım hakkı vardır. Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ), daha sonra 1978 Alma Ata Bildirgesi ve 1998 Dünya Sağlık Bildirgesi'nde aynı haklar yinelenmiştir.

Ülkemizde sağlık hakkı 1961 ve 1982 Anayasa'larında yer almıştır. 1982 Anayasa'sında 17. madde; herkesin yaşama, maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkına sahip olduğunu ifade etmektedir.

Sağlık finansmanı geniş kapsamlı bir kavramdır. Genel olarak; sağlık sektöründe finansal kaynakların harekete geçirilmesi ve kullanılmasını içermektedir.

Sağlık sistemleri, hastalanmanın finansal riskine karşı güvence sağlamak için ödeyicileri geliştirmiştir. Özel ve kamu kuruluşu olabilen ödeyiciler, sağlık hizmetlerini finanse etmek için, güvence altına aldığı nüfustan doğrudan veya dolaylı olarak gelir toplamaktadır. Toplanan gelir ya doğrudan ödedikleri hizmet bedelini geri ödemek için hastalara (geri ödeme) ya da sundukları hizmetin karşılığı olarak hizmet sunuculara aktarılmaktadır.⁴⁰

2.3.2. Sağlık Hizmetleri Finansmanının Amacı

Sağlık finansman sisteminde yeniden yapılanma sürecinde başlıca iki faktörün rol oynadığı söylenebilir:

- a. Genel sosyo-ekonomik politikalarda 1980'li yılların başından beri yaşanan değişimler,
- b. Toplumun daha geniş bir kesimini sağlık güvencesine kavuşturma yönündeki baskılar.

Finansman sisteminde yeniden yapılanmanın temel yapı taşlarından biri "kaynağın" ne olacağı ile ilgilidir. Kamusal ve özel finansman kaynakları arasındaki

⁴⁰ Hakan İstanbulluoğlu, Mahir Güleç ve Recai Ogur, "Sağlık Hizmetlerinin Finansman Yöntemleri", Dirim Tıp Gazetesi, 2010, s.89.

denge ile bu iki finansman grubunda yer alan her bir kaynağın diğerlerine oranla ne ölçüde rol oynayacağı bu süreçte en kritik konular arasında yer almaktadır.

Son 20-30 yıldır sağlık maliyet problemleri ile ilintili olarak veya bu problemlere atıfta bulunularak sağlık bakım finansman tartışmaları yapılmaktadır. Son yıllarda, çoğu ülkelerdeki sağlık bakım finansmanı ve hizmet sunumu dramatik değişimler geçirmektedir. Politik değişimler, nüfusun yaşlanması, bununla birlikte sağlık hizmetleri gereksiniminin artması, yeni tedavi biçimlerinin ve teknolojilerinin yaygınlaşması ve kamuoyunun beklentilerinin yükselmesi, kaynaklar üzerindeki baskıları artıran faktörlerdir.

Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerdeki sağlık hizmetlerinin yönetiminde en çok şikâyet edilen konuların başında yetersiz finansman gelmektedir. Çok çeşitli finansman yöntemleri olmasına rağmen uygulamada bunların kombinasyonu görülmektedir ve etkili bir planlama bunların hepsinin analizini gerektirmektedir. Sağlık hizmetlerinin iyi işlemesi ve bakımın sağlanması için öncelikli gerekli olan şey yeterli finansman kaynağıdır. Gayri Safi Mili Hasıla' da (GSMH) sağlığa giden harcamalar Avrupa'da %3,1 ile %10,7 arasında değişmektedir. Sağlık harcamalarının seviyesi ülkelerin ekonomik statüsüne Dünya Bankası'nın "Health Financing in Developing Countries: An Agenda for Reform" adındaki çalışması yayınlandığından bu yana sağlık sektörü için kaynakların artırılması için alternatifler konusunda oldukça yoğun tartışmalar yapılmaktadır.

Sağlık hizmetlerinde finansman kaynakları ülkeden ülkeye değişmektedir. Bu kaynaklar vergi ve sigorta temelli olarak ele alınmaktadır. Bu finansman yöntemlerinde hangilerinin finansal açıdan sürdürülebilirliği (financial sustainability) ve kapsamlı ulaşımı (universal access) daha iyi sağlayabildiği konusunda oldukça yoğun tartışmalar yapılmaktadır. Ancak bu yöntemlerin bir karmasının kullanılması en iyi seçenek olarak görülmektedir.

Çoğu gelişmekte olan ülke sağlık hizmetleri finansmanının yetersizliği veya kaynak tahsisinin gerek sektörel bazda ve gerekse de sağlık sektörünün kendi içinde tahsisinde yaşanan problemleri önemsemektedirler. Kaynak ihtiyacı veya kaynakların yetersizliği; artan ihtiyaçların, diğer taraftan da artan nüfusun bir fonksiyonu olmaktadır. Son yıllarda sağlık sektöründe yaşanan finansman sıkıntılarını ortadan kaldırmak için; çeşitli kurum ve kuruluşlar, sağlık sektöründe ayrılan payların

arttırılması, sağlıkta önceliklerin dikkate alınarak kaynak tahsislerinin buna göre yapılması, kaynak açığının belirlenmesi çalışmaları, mevcut kaynakların nasıl tahsis edileceğinin belirlenmesi, kaynakların daha etkili ve verimli tahsisi için çeşitli girişimlerde bulunmuşlardır.

Sağlık sektörü finansmanı, gelirlerin elde edilmesi, fon havuzlarında biriktirilmesi ve kaynakların tahsisi ve hizmetlerin satın alınması süreci olarak tanımlanabilir. Tanımdan da anlaşılabilceğı gibi sağlık sistem finansmanı üç alt fonksiyona ayrılarak incelenebilir;

- a. Gelir elde etme (revenue collection),
- b. Fon biriktirme (fund pooling),
- c. Hizmetlerin satın alınması (purchasing).

a. Gelir elde etme, birincil (hane halkı ve firmalar) ve ikincil (hükümetler ve donör kuruluşlar) kaynaklardan elde edilen para hareketlerini ifade eder. Fonlar sekiz temel mekanizma ile elde edilebilir: cepten ödemeler, gelir temelli gönüllü sigorta, risk temelli sigorta, zorunlu sigorta, genel vergiler, özel amaçlı vergiler, hükümet dışı kuruluşların bağışları ve donör kuruluşlardan sağlanan transferler.

b. Fon biriktirme, çeşitli kaynaklardan elde edilen fonların bir havuzda biriktirilmesini ifade etmek için kullanılmaktadır.

c. Hizmetlerin satın alınması, satın alma veya tahsisat ise çeşitli kaynaklardan elde edilen ve bir havuzda toplanan gelirlerin bireysel veya kurumsal hizmet sunucularına verdikleri hizmetler karşılığı tahsis edilmesi demektir. Ancak bu tahsisatın toplumun ihtiyaçları ve öncelikleri göz önünde bulundurularak yapılması gerekir.

Sağlık sektörü ile ilgili makro düzeyde finansman, sağlık sektöründe sunulan tüm sağlık hizmetleri ile ilgili harcamaların hangi kaynaklardan (kamu veya özel) ve nasıl karşılanacağına ve bu kaynakların ilgili sağlık yatırımlarına yeterli düzeyde, miktarda, zamanda ve etkili bir biçimde yönlendirilmelerine ilişkin ilke ve esasları içeren bir kavramdır.

Mikro düzeyde finansman ise her düzeydeki sağlık işletmelerinde, sağlık hizmetlerinin üretimi ve pazarlaması için ihtiyaç duyulan fonların sağlanması, bu fonların yatırımlara yönlendirilmesi ve oluşan gelir veya karların dağıtımı ile ilgili bir dizi karar ve işlemi içeren fonksiyondur.

Bir sağlık bakım sistemi hakkında sorulabilecek temel soru söz konusu sektörün nasıl finanse edileceğidir. Bu durumda finansman; bir ülkenin sağlık sistemini finanse etmesi için gerekli olan fonları elde etme, artırma ve bunları en iyi şekilde kullanma mekanizmalarıdır. Bu mekanizmalar özel veya kamu kaynaklı olabilir. İster makro, ister mikro düzeyde olsun sağlık sektörünün finansmanı nedeniyle sağlanan kaynakların, hakkaniyet ölçüleri ile tüm ülke düzeyinde eşit biçimde, etkili, verimli, ekonomik nitelikte sağlık hizmeti üretecek ve ülke sağlık göstergelerini istenilen düzeye yükseltecek biçimde kullanılması sağlık hizmetleri finansmanın temel amacıdır.

Makro bazda sağlık finansmanının nihai amacı; sağlık statüsünü yükseltmek olmakla beraber fonların harekete geçirilmesi, riske karşı sigorta etme, harcama gücünü zenginden fakire ve sağlıklı olandan hasta olan doğru yeniden dağıtmak, kapsamı genişletme, kaynakların bulunabilirliğini arttırmak da sağlık hizmetleri finansmanının amaçları arasındadır.⁴¹

2.3.3. Sağlık Hizmetleri Finansman Kaynakları

Bir ülkenin sağlık finansman sisteminde herhangi bir zaman diliminde başvuru alan kaynaklar kombinasyonu o ülkenin tarihi, kültürü, sosyo-kültürel dokusu, ekonomik yapısı, politik rejimi gibi faktörlere bağlı olacaktır.

Çok çeşitli finansman kaynakları genel vergiler, ithalat ve ihracat vergileri, satış vergileri, piyangolar, sosyal sigortalar, dış yardımlar, kullanıcı katkıları, özel amaçlı vergiler, özel sigortalar olmasına rağmen bunlar arasında en çok kullanılanları kamu-özel ayırımı çerçevesinde sistematik olarak aşağıdaki gibi belirtilebilir.

a. Kamu ve Yarı Kamu Finansman Kaynakları;

- Genel vergi gelirleri,
- Sosyal sigorta,
- Açık finansman ve enflasyonun kullanımı,
- Özel amaçlı vergiler,
- Piyango ve bahis gibi gelirler.

b. Özel Finansman Kaynakları;

- Özel sağlık sigortası,

⁴¹ Hasan Hüseyin Yıldırım ve Türkan Yalçın, “Sağlık Hizmetleri Finansmanı”, Yeni Türkiye Dergisi, Sağlık Özel Sayısı, 2001, s.1-3.

- İşverenlerce finanse edilen sistemler,
- Gönüllü ve hayır kuruluşlarının katkıları,
- Toplum finansmanı,
- Doğrudan hane halkı harcamaları kullanıcı katkılarıdır.

Abel Smith ise finansman yöntemlerini endirekt (devlet/merkezi ve yerel, zorunlu sigorta/devlet yardımlarını da kapsar, gönüllü sigorta, işverenler, hayır ve kuruluşları, dış yardımlar) ve direkt (kişiler tarafından yapılan direkt ödemeler) olmak üzere ikiye ayırmaktadır.

Roemer ise finansman kaynaklarını ve yöntemlerini; genel vergi gelirleri, sosyal güvenlik, gönüllü sigorta, yardımlar ve kişi ve aileler olarak sınıflamaktadır.

Sağlık hizmetleri finansman sistemleri benzer biçimde Kamu Yardım Sistemi, Sağlık Sigortası Sistemi ve Sosyalleştirme Sistemi olarak da sınıflamaya tabi tutulabilir. Kamu yardım sisteminde yeterli mali gücü olmayanlar için sağlık hizmetlerinden yararlanma karşılığında ücret alınmaz. Belirli bir mali gücü olanlar ise sigortalıdır. Vergi ve sigorta yoluyla finansmanın birleştirilmiş biçimi olarak görülür. Sağlık sigortası sistemi genellikle sanayileşmiş batı ülkelerinin tercih ettiği bir finansman biçimi olup, pek çok ülkede de kısmen uygulanan bir finansman biçimidir. Sistemin esası riskin sigortalılar tarafından paylaşılmasına dayanır. Kişiler ödeme güçlerine göre sisteme prim ödeyerek katkıda bulunurlar. Ancak sağlık hizmetlerinde ödenen prime bakılmaksızın ücretsiz veya kısmen ücretli olarak yararlanırlar. Sosyalleştirme sistemi, ulusal sağlık sistemi veya Beveridge modeli olarak da anılır. Koruyucu ve tedavi edici sağlık hizmetlerinin tamamı devlet tarafından vergilerle finanse edilir. İngiltere ve Eski Doğu Bloğu Ülkelerinin tercih ettiği bir finansman biçimidir. Türkiye'deki finansman kaynaklarına bakıldığında yapılan bir araştırmaya göre, sağlık hizmetlerinin yaklaşık olarak %43'nün vergilerden, %25'inin sigorta primlerinden ve %32'sinin ise cepten yapılan ödemelerden karşılandığı görülmektedir.

Ülkeler, sağlık sistemini finanse ediş açısından yaygın olarak başvurulan yöntemlere göre üç gruba ayrılabilir: Temel olarak vergilemeye dayananlar, sosyal güvenceye dayananlar ve devlete ait bütçe fonlarının merkezi planlama esasına göre normatif biçimde dağıtıldığı ülkeler. Birçok ülkede, hizmet temelinde özel sektörün rolünün giderek artması sonucunda hakkaniyet ve kaynak tahsisi konuları daha fazla ön

plana çıkmaktadır. Ayrıca, sağlanan bakımın kalitesi konusundaki duyarlılıklar da artmaktadır.⁴²

2.3.3.1. Kamu ve Yarı Kamu Finansman Kaynakları

Bir sağlık bakım sistemi içerisinde çok çeşitli finansman yöntemleri olmasına rağmen; sağlık hizmetlerinin finansmanı ağırlıklı olarak genel vergilerden (bütçeden) ve primler yoluyla finanse edilmektedir. Kamu finansmanında temel seçim genel vergiler ve zorunlu sigorta arasında yapılmaktadır. İsviçre, Kanada ve Birleşmiş Krallık (UK) gibi ülkeler genellikle sağlık hizmetlerini genel vergilerden finanse etmektedir. Batı Avrupa Ülkelerinde genel olarak sağlık hizmetlerinin finansmanı vergi gelirlerinden değil de zorunlu sigorta (hastalık fonları) ile finanse edilmektedir.

Beveridge temel olarak devletin, bütün vatandaşlarına sağlanacak önleyici ve tedavi edici sağlık hizmetlerini tamamen finanse etmesi ilkesinden hareket etmektedir.⁴³

2.3.3.1.1. Vergilerle Finansman

Beveridge Modeli olarak da adlandırılan vergilerle finansman, günümüz sağlık hizmeti sistemlerinde yaygın olarak başvuru olan bir finansman kaynağıdır. Vergilerle finanse edilen sistemler, sağlık harcamalarının çoğunluğunun vergi ödemeleri ile karşılandığı veya vergilerle finanse edilen kısmın diğer bileşenlerden büyük olduğu sistemlerdir. Devlet, bütün vergilerin birleştiği genel vergi gelirleri ile sağlık hizmetlerini finanse eder ve bu desteğin düzeyi ülkelere göre değişir. Farklılığın en önemli nedeni, ekonomik ve siyasi rejim farklılıklarıdır.

Vergilerle finansmanda bütün nüfus kapsanır ve hizmetlerden yararlanma, yasal olarak belirlenmiş katkı payları hariç, ücretsizdir. Kimlerin sağlık hizmetlerinde ücretsiz yararlanacağı, bireyin mali katkısına bakılmaksızın, vatandaşlık veya diğer hukuk kuralları ile tanımlanır. Vergilerle finansman, sağlık hizmetine ihtiyaç duyan kişi hangi hizmete, ne zaman ihtiyaç duyarsa alır görüşüne dayanır. Gelir itibarıyla tanımlanan bireyin ödeme gücü, sağlık hizmetlerinin finansmanı için kişisel katkısının belirlenmesine temel oluşturur, ancak sağlık hizmeti alma hakkına temel oluşturmaz. Vergilerle finansmanın yaygın kullanımının olduğu ülkeler arasında Kanada, Finlandiya, İsveç, İngiltere, İtalya, İspanya ve Portekiz yer alır.

⁴² Yıldırım ve Yalçın, s.1-3.

⁴³ Yıldırım ve Yalçın, s.1-3.

Vergi gelirlerinin birçok avantajı bulunmaktadır. Bunlar arasında en önemlisi, geniş bir nüfusun yaptığı katkıları sağlık risklerini etkili bir şekilde havuzlamada kullanmasıdır. Bireylerin çeşitli zorunlu katkılar ile (gelir vergileri, tüketim vergileri ve sermaye geliri gibi) devlet gelirlerine katkıda bulunması sağlanır ve devlet bu gelirleri sağlık hizmeti sunumunda ve geri ödemesinde kullanır. Böylece sağlık statüsüne bakılmaksızın tüm bireylerden fon toplanır. Kısaca, vergilerle finansmandaki varsayım, vergilerin adil bir sistemle toplanması, bu toplanan vergilerle verilen sağlık hizmetlerinin gerçekten ihtiyacı olanlar tarafından kullanılması ve sağlık hizmetlerinin de buna göre şekillenmesidir. Ancak bu varsayım her zaman gerçeğe dönüşmeyebilir. Bu nedenle vergilere dayalı finansmanda her zaman etkili bir havuzlama sağlanamayabilir.

Vergilere dayalı finansmanda vergi kaynakları dolaysız ve dolaylı vergiler olarak ikiye ayrılır. Dolaysız vergiler, bireylerin elde ettikleri gelir düzeyine göre doğrudan alınan vergilerdir. Dolaylı vergiler, gelirle ilişkili olmayan, tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Dolaylı vergiler genellikle mal ve hizmet fiyatının belirli bir yüzdesi itibarıyla toplandığı için bireylerin dolaylı vergilerden ne kadar etkileneceklerini tüketim alışkanlıkları belirler.

Ayrıca vergiler ulusal ve yerel olmak üzere iki düzeyde toplanır. Yerel vergilendirme yönetimi daha şeffaf, sorumluluğun daha fazla üstlenildiği, yerel tercihlere yanıt veren ve ulusal önceliklerden sağlığı ayıran özellikleri açısından avantajlara sahiptir. Buna karşın, yerel politikacılar değişim için risk almakta gönüllü olmayacaklarından sağlık harcamalarının yerel bütçelerden yapılmasının durağanlık yaratabileceğine de dikkat çekilmektedir. Ayrıca sağlık hizmetleri çok pahalı hizmetler olduğu için yerel yönetimlerin vergi toplama kapasitesinin bu hizmetleri karşılayabilmesi için çok güçlü olması gerekir. Oysa özellikle gelir düzeyinin düşük olduğu yerlerdeki yerel yönetimlerin gerekli finansmanı destek olmaksızın sağlaması oldukça zordur.

Vergileri ulusal olarak toplamının en önemli avantajı havuzlama ile ilgilidir. Sağlık hizmetlerine ayrılacak kaynak havuzunu genişletir ve yönetimde ölçek ekonomisini sağlar. Ulusal vergilendirme, sağlık ve diğer kamu alanlarına yapılan harcamalarda hangi alana ne kadar pay ayrıcalığı konusunda bir tercih yapmayı gerektirir. Bu, vergilerle toplanan fonların nasıl kullanılacağına karar vermede pazarın veya özel kişilerin değil, politik süreçlerin önemli olduğu anlamına gelir. Bu, ilk bakışta

bir avantaj olarak görülebilirken, sağlığa ayrılan payın hiçbir ülkede sağlık ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde olmayacağı ve dolayısıyla bu avantajdan her zaman yararlanılamayacağı da hatırd tutulmalıdır. Ancak sağlığa ayrılan payın düşük olması durumunda, sağlık amaçlı olarak ayrılan dolaylı vergi kaynakları (sigara, tütün, alkol gibi) artırılabilir ve sağlık harcamaları diğer kamu alanları ile rekabet halinde olmaktan çıkarılabilir. Tütün ve alkol gibi zararlı ürünler üzerine konulan dolaylı vergilerin bir diğer yararı, bu tür maddelerin tüketimini azaltarak sağlığı iyileştirmeye ve sağlık harcamalarını azaltmaya katkıda bulunma potansiyelidir. Ancak bu her zaman gerçekleşmez. Bu maddelerin bağımlılık yaratma özellikleri nedeniyle bireyler sağlıkları için de elzem olan diğer maddelerden vazgeçerek bu tür maddeleri kullanmaya devam edebilir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde her zaman mevcut olan bu durum, kısır bir döngüye neden olacağı için bireylerin sağlık statüsünün korunmasına ve iyileştirilmesine katkıda bulunmayacağı gibi sağlık sektörünün verimliliğini azaltabilir veya istenilen etkiyi sağlamayabilir.⁴⁴

2.3.3.1.2. Sosyal Sağlık Sigortacılığı

Kanuni olarak ilk kez 1883 yılında, Bismarck tarafından Almanya’da uygulanmıştır. Bu uygulama hastalık fonuna üye olma zorunluluğunu ve fonun finansmanının işçi ve işverenlerden alınan zorunlu katkılarla gerçekleştirilmesini gerektirmektedir.

Çok kısa bir süre sonra iş kazası (1884) ile sakatlık ve yaşlılık (1889) sigortalarının da ortaya çıkmasına neden olan zorunlu hastalık sigortası, zaman içinde gelişerek diğer birçok ülkenin sosyal güvenlik sistemine örnek oluşturmuştur.

Devletin sağlık alanındaki sosyal kaygılarını somut bir şekilde ifade etmesi, işçilerin ve ailelerin beklentilerine yanıt vermesi nedeni ile zorunlu sağlık sigortasının kabul edilirliliği hızla artmıştır. Almanya’yı takiben 1910 yılında İngiltere, 1921 yılında da Fransa sağlık sigortası uygulamalarını başlatmıştır.

Sosyal sigorta yöntemiyle herkese sağlık güvencesi sağlama, sadece bazı ülkelerle sınırlı olmak üzere ve ancak çok yakın zamanda mümkün olmuştur. Avrupa’da; İsviçre

⁴⁴ Ece Uğurluoğlu ve Hacer Özgen, “Sağlık Hizmetleri Finansmanı ve Hakkaniyet”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:11, Sayı:2, 2008, s:137-139.

1996, Belçika 1998, Fransa ise 2000 yılında tüm nüfusa %100 oranında sosyal sağlık güvencesi sağlamıştır.

Günümüzde sosyal sağlık sigortası tarihsel özünü korumakla birlikte ülkelerin sosyal, ekonomik, kurumsal ve ideolojik yapılarındaki farklılıklara bağlı olarak yapısı, işleyişi ve teknik yönleri açılarından farklılık göstermektedir.

Sosyal sağlık sigortası sistemlerinin bazı temel özellikleri şunlardır:

- a. Üyelik zorunludur.
- b. İlk uygulama, işçi ve işveren katkıları ile başlamıştır, sonra zamanla devlet de finansmana katılmıştır.
- c. Tespit edilen primler genellikle işçiyle işveren arasında paylaştırılmaktadır.
- d. Genel vergilerin, sosyal sağlık sigortaları ile finansmanda önemli bir rolü bulunmaktadır.
- e. Sigorta kuruluşları bazı ülkelerde kar amacı taşımakta iken, bazı ülkelerde taşımamaktadır.⁴⁵

2.3.3.1.3. Açık Finansman ve Enflasyonun Kullanımı/Borç Kullanımı/İç ve Dış Borç

Açık finansman sağlık hizmetlerinde kullanılan diğer bir finansman kaynağı ise açık finansman ve enflasyonun kullanılmasıdır. Enflasyon çok kısa olarak tüketici fiyatlarında genel bir artışı ifade eder. Ne zaman ki devlet harcamaları, gelirleri aşarsa bütçe açığı oluşur. Peki devlet açığını nasıl kapatacak? En basit açık kapatma şekli para basımıdır.

Açık finansman borç alma ve bunu şimdi harcayarak daha sonra belli zaman sürecinde genellikle genel vergi dışı gelirlerden geri ödeme kararıdır. Bu ulusal ve uluslar arası nitelik taşıyabilir, kısa vadeli düşük faizli borç veya tahvil ve hisse senedi mekanizması ile olabilir. Bu fonların kullanımının maliyeti faizdir. Az gelişmiş ülkelerdeki yüksek enflasyon oranları ki bu gerçek borç faiz oranlarını da etkiler ve genellikle hükümetlerin kredi itibarı konusundaki şüpheler bu tür finansmanın sağlık sistemlerini desteklemede kullanılmasını zorlaştırmaktadır.

⁴⁵ İstanbulluoğlu, Güleç, ve Oğur, s.92.

Enflasyon ise para basma şeklinde veya tüketici fiyatlarındaki genel artışı ifade eder. Devletin giderleri gelirlerini aştığı zaman bütçe açığı oluşur. Devlet bu açığı nasıl kapatabilir. Ya para basarak ya da kamu mal ve hizmetlerine zam yapılarak bu açık kapatılmaya çalışılır. Gerek sağlık hizmetlerinin gerekse diğer hizmetlerin açık finansman veya enflasyon kullanılarak finansmanında özellikle gelişmekte olan ülkelerde bu açığı veya enflasyon düzeyini kontrol altında tutmak için gerekli yönetsel disiplinden yoksundurlar. Bu yoksunluk beraberinde daha büyük açıkları ve hiper enflasyonu getirebilir. Bundan dolayı dikkat edilmelidir.

Enflasyon sağlık hizmetlerinde finansman aracı alternatiflerinden biri olarak kullanılabilir. Hükümetler vergi gelirlerini arttırmak yerine politik olarak para basma yoluna başvurabilirler ki bunun kendisi de enflasyonun önemli kaynaklarından biridir. Özellikle az gelişmiş ülkelerin enflasyonu kontrol altında tutma becerileri göz önünde bulundurulduğundan enflasyonun gerçek bir finansman kaynağı olmadığı ortaya çıkmaktadır.⁴⁶

2.3.3.1.4. Özel Amaçlı Vergiler

Normalde vergiler ulusal bir havuzda toplanır ve daha sonra hükümet tarafından değişik alanlara sarf edilir. Bununla beraber bazı hükümetler belli bir vergiyi belli bir amaç için toplayabilirler. Bu durumda belli bir hizmetin maliyetlerini karşılamak üzere alınan vergi “özel amaçlı vergi” niteliği taşır.

Bu tür tüketim vergilerindeki en büyük problem genellikle toplanmasında ve dağıtımındaki zorluk olarak belirtilmektedir. Bu tür vergiler popüler olmayabilir ve genelde uygulandığı üzere eğer bu vergiler yiyecek maddelerinden, eğlenceden, sigara ve alkol gibi maddelerden alınıyorsa adaletsiz bir özellik taşır ve bu da az gelirli ailelere oransal olarak çok daha büyük bir yük yükler. Bu tür gelirler araba, dayanıklı tüketim maddeleri gibi daha çok toplumun yüksek gelirli kesimince satın alınan lüks ürünlerden alınıyorsa adil olabilirler. Bu finansman kaynağı belli bir programlar ve projelerin finansmanında kullanılabilir.

Özel amaçlı vergiler belirli amaçlarla toplanan vergilerdir. Özel amaçlı vergiler genellikle tütün, bira gibi ürünlere ve spor aktivitelerine (loto gibi) yüklenen satış

⁴⁶ Yıldırım ve Yalçın, s.5-6.

vergileridir. Bu vergiler belirli amaçlarla konulur ve bu amaçlar dışında kullanılamazlar.⁴⁷

2.3.3.1.5. Piyango ve Bahis Gibi Gelirler

Bazı ülkelerde sağlık hizmetleri finansmanını sağlamak için piyango ve bahis gelirlerinden yararlanılmaktadır.

Piyango ve bahisten elde edilen gelirler de sağlık hizmetlerinin finansmanında başvurulabilecek kaynaklardan biri olarak belirtilmektedir. Doğrudan bir finansman kaynağı değildir. Nadiren kullanılmaktadır. Adil olmayan bir özelliği olduğu için eşitsizliklere yol açabilir.⁴⁸

2.3.3.2. Özel Finansman Kaynakları

Genel bir kural olarak ülke zenginliği ile özel sektörün finansmandaki rolü arasında ters bir orantı olduğu söylenebilir. Bunun en önemli istisnası toplam sağlık harcaması içinde yaklaşık olarak %60'lık bir özel sektör payı ile Amerika Birleşik Devletleri'dir.

Özel finansman kaynakları daha öncede belirtildiği gibi; özel sağlık sigortası, işverenlerce finanse edilen sistemler, gönüllü ve hayır kuruluşlarının katkıları, toplum finansmanı ve cepten harcamalardan oluşmaktadır.⁴⁹

2.3.3.2.1. Özel Sağlık Sigortası

Kar amaçlı bir finansman yöntemi olan özel sağlık sigortası, farklı ülkelerde farklı roller üstlenir. Dünya Sağlık Örgütü'nün sınıflandırılmasına göre (2004) özel sağlık sigortası beş farklı rol üstlenir: Baskın/dominant (dominant), zorunlu (compulsory), ikame edici (substitutive), tamamlayıcı (complementary), ilave edici (supplementary). Örneğin, özel sağlık sigortası ABD'de tüm çalışan nüfus için (dominant) ve İsviçre'de tüm nüfus için zorunludur (zorunlu özel sigorta). Hollanda, Belçika ve Almanya'da kamu sağlık güvencesi programları tarafından sağlanan imkanlardan kısmen veya tamamen kapsam dışı bırakılan ve kamu sisteminden çıkma olanağı olan bireyler tarafından satın alınır (ikame özel sigorta). Örneğin, 2007 yılından önce yıllık 30.700

⁴⁷ Yıldırım ve Yalçın, s.5-6.

⁴⁸ Yıldırım ve Yalçın, s.5-6.

⁴⁹ Yıldırım ve Yalçın, s.5-6.

Euro üstünde geliri olan Hollanda vatandaşları ve onların bakmakla yükümlü olduğu bireyler zorunlu sağlık sigortasından muaftır. Almanya’da ise yıllık 45.900 Euro geliri olan çalışanlar ve onların bakmakla yükümlü olduğu bireyler zorunlu sağlık sigortasında çıkma seçeneğine sahiptir. Kanada, Fransa ve İtalya’da kamu sağlık güvencesi programları tarafından kapsanmayan veya kısmen kapsanan hizmetler için satın alınır (tamamlayıcı özel sigorta). Finlandiya, Yunanistan ve İngiltere’de ise kamu sağlık güvencesi tercihinin genişletildiği özel sigorta satın alınır (ilave özel sigorta).

Özel sağlık sigortasında primlerin hesaplanma şekilleri bireysel, grupsal ve toplumsal riske göre belirlenebilir. Primlerin bireysel riske göre belirlenmesinde, sigortalanma talebi olan bireyin olası sağlık riskleri aktüeryal hesaplamalar ile değerlendirilir. Aktüeryal hesaplama ile yaş ve cinsiyet değişkeni esas alınarak ve hizmetin kullanılma sıklığı dikkate alınarak, bireyin yararlanabileceği hizmetlerin sigorta şirketlerine olası maliyetleri hesaplanır. Bireylerin risk profillerini ortaya çıkaran bu hesaplama dayalı olarak, ödeyecekleri prim miktarı hesaplanır. Anlaşmaların işverenler tarafından yapıldığı durumlarda bu hesaplama, o işyerinde çalışan grubun ortalama riskine göre belirlenir. Toplumsal riske göre belirlenen primler ise bir coğrafi bölgede yaşayanların ortalama riskine göre ayarlanır.

Özel sağlık sigortasının uygulamadaki en önemli yararı, gelir düzeyi daha yüksek olan bireylerin özel sağlık sigortasını seçmelerine olanak tanıyarak, sınırlı kamu kaynaklarının düşük gelirli, dezavantajlı ve özel sigortaya ulaşamayacak gruplar için kullanılmasına olanak tanımasıdır. Ayrıca özel sağlık sigortası bireylerin/hane halklarının sağlık hizmetleri kullanımı sonucu yapacakları yüksek miktarlarda cepten harcamaların finansal yükünü azaltmaya ve dolayısıyla cepten harcamaların yaratacağı finansal riske karşı korumaya olanak tanır.

Özel sağlık sigortasının başarılı olması için bazı düzenlemeler yapılması gerekir. Ancak düzenlemeler yapılsa da, özel sağlık sigortası sağlık hizmetlerinin finansmanı için tek başına etkili bir yöntem değildir. Özel sağlık sigortası pazarları çeşitli nedenlerle verimli çalışmamaktadır. Bu nedenler aşağıda belirtilmektedir.

- a. Sağlık statüsü kötü olan, kalıtsal veya kronik hastalığı bulunan veya yaşlı olan bireylerin sigortalanmasında kısıtlılıklar getirilebilir.
- b. Bireyler, sağlık statüleri hakkında sigorta şirketinden daha fazla bilgiye sahip olabilir (bilgi asimetrisi) ve bu bilgileri gizleyebilir. Bu durumda, yüksek riskli bireylerin seçimi söz konusu olabilir.

- c. Birey sigortalandıktan sonra risk alıcı davranışlar içine girebilir veya sağlık hizmetine olan ihtiyacını etkileyebilir.

Sağlık hizmetlerine ihtiyacı olacağını bilen bireylerin sigortayı tercih etme oranları daha fazla olduğu için sigortalar genellikle bireysel riske göre oranlanır ve hizmeti kullanma riski daha yüksek olan bireylerin primleri daha yüksek belirlenir. Bunun sonucu olarak özel sağlık sigortalarının daha az sağlık hizmeti ihtiyacı olan genç ve sağlıklı bireyler lehine çalıştığı söylenebilir.

Özel sağlık sigortasının bir diğer dezavantajı primlerin toplumsal riske göre belirlendiği durumlarda görülmektedir. Daha sağlıklı bireyler, toplumsal riske göre belirlenmiş prim oranlarını yüksek bularak, bireysel riske göre belirlenmiş bir sigortayı tercih edebilir. Bu durumda geriye kalan daha az sağlıklı bireylerin sigorta primlerini ödemesi güçleşebilir. Bu nedenle tüm nüfusu kapsayan tek bir havuzlama sisteminin olmadığı durumlarda havuzlamayı düzenleyecek kuralların çok iyi belirlenmesi gerekir. Aksi halde piyasanın bölünmesi, piyasadaki kaymağın toplanması (cream skinning) ve bazı risk gruplarının izole edilmesi söz konusu olabilir. Ayrıca özel sağlık sigortasına olan talep, kişi başına gelirin düşük ve sağlık sigortası primlerinin yüksek olması nedeniyle gelişmekte olan ülkelerde sınırlıdır.⁵⁰

2.3.3.2.2. İşverenlerce Finanse Edilen Sistemler

Çalışanlarının sağladıkları ile ilgili olarak tüm harcamaların işverenler tarafından yapıldığı durum ifade edilmektedir. Pek rastlanılan bir uygulama değildir.

İşverenlerin çeşitli yollarla çalışanlarının sağlık hizmetleri ihtiyaçlarının tamamını veya bir bölümünü doğrudan finanse etmeleridir. Bu yöntemin pek yaygın olmadığı ve hiçbir ülkede sağlık hizmetlerinin finansmanında ağırlıklı bir yere sahip olmadığı belirtilmektedir.⁵¹

2.3.3.2.3. Gönüllü ve Hayır Kuruluşlarının Katkıları

İşletmelerin, zengin birey ve ailelerin ve dinsel örgütlerin gönüllü yardımlarıdır. Geçmişte, özellikle dünyanın belli kesimlerinde (Afrika gibi), önemli rolünü yitirmeye başlayan bu finansman kaynağının yol açtığı dolaylı sorunlar vardır. Bunlar;

⁵⁰ Uğurluoğlu ve Özgen, s.142-144.

⁵¹ Yıldırım ve Yalçın, s.7

- a. Yardım yapan kuruluş veya şahısların öncelikleri, yardımı alanın önceliklerinden çok farklı olabilir.
- b. Bu tür katkılar başka finans kaynaklarının azalmasına veya onların yerini almaya da yol açabilir.⁵²

2.3.3.2.4. Toplum Finansmanı

Sağlık hizmetlerinde bir finansman kaynağı olarak belirtilen toplum finansmanı; insanların malzeme, işgücü gibi yönlerden katkıda bulunması ile yapılan finansmandır. Toplum katılımının en iyi tarafı toplumun kendi potansiyellerinin farkına varmalarını sağlamasıdır. Bireyler, aileler veya toplum grupları tarafından sağlık maliyetlerinin bir kısmına nakit (in cash), işgücü (labour) veya malzeme (in kind) olarak yapılan katkılar toplum finansmanı olarak ele alınmaktadır. Bireysel olarak normal piyasada tıbbi mal ve hizmetlerin satın alınması toplum finansmanı olarak ele alınmaz. Kolektif çaba olması gerekmektedir.

Sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin bir bölümünü karşılamak için bireyler ya da gruplar tarafından yapılan katkılar olarak tanımlanan toplum finansmanı, vergiler, sosyal sigorta primleri ya da cepten harcamalar ile karıştırılmaktadır. Sağlık hizmetlerinde toplum finansmanı uygulaması ağırlıklı olarak sağlık projelerine para, malzeme veya işgücü sağlanması şeklinde gerçekleşmektedir.⁵³

2.3.3.2.5. Cepten Harcamalar

Sağlık amaçlı yapılan cepten harcamalar sağlık hizmetleri finansmanında ek kaynak yaratma, bireylerin çeşitli hizmetlerin maliyetlerini ve faydalarını göz önüne almalarını ve dolayısıyla gereksiz sağlık hizmeti kullanımından kaçınmalarını sağlama ve özellikle kamu sağlık harcamalarını azaltma ve kontrol etmede kullanılan bir araçtır. 1980’li yıllarda sağlık finansman aracı olarak kullanılmaya başlayan cepten harcamalar, 1990’lı yıllardan itibaren gelişmekte olan ülkelerde sağlık hizmetlerinin kalitesini ve sürdürülebilirliğini sağlamak için yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Bu nedenle cepten harcamaların boyutu, özellikle yoksulluk ve informal sektörün yaygınlığı nedeniyle vergiler ve sosyal sigorta primleri aracılığı ile sağlık için yeterli finansmanın yaratılamadığı gelişmekte olan ülkelere çok daha yüksektir. Nitekim

⁵² Yıldırım ve Yalçın, s.7

⁵³ Yıldırım ve Yalçın, s.7

cepten harcamaların toplam harcama içindeki payının gelişmiş ülkelerde ortalama %20, orta gelirli ülkelerde %40 ve düşük gelirli ülkelerde %60'dan fazla olduğu raporlanmıştır.⁵⁴

Sağlık sistemi ve bireyler açısından önemli amaçlara hizmet eden cepten harcamalar bireyler, toplum ve sistem için çeşitli açılardan olumsuz sonuçlar doğurabilir. Sağlık hizmetlerine olan talep, cepten harcamalar ile kontrol altında tutularak toplam sağlık harcamasındaki aşırı ve gereksiz artışlar önlenabilir. Ancak cepten harcamalar “gerekli ve elzem” sağlık hizmetlerine erişim ve kullanım için bir finansal engel oluşturduğunda, gelecekte çok daha pahalı sağlık hizmetlerinin kullanılması anlamına gelebilir. Bu durum sağlık ihtiyacı daha fazla ancak ödeme gücü düşük özellikle yoksul bireyler için geçerlidir. Bu nedenle cepten harcamaların iki önemli olumsuz etkisi, daha kötü sağlık düzeyi ve artan sağlık harcamaları olarak belirtilmekte, cepten harcamaların verimliliği ve hakkaniyeti sağlayamadığı vurgulanmaktadır.⁵⁵

2.3.4. Sağlık Finansmanını Değerlendirme Ölçütleri

Sağlık hizmetlerine ulaşım, kaynak oluşturmada adalet, kaynak tahsisinde verimlilik ve sağlık hizmetlerinin sunumunda sürdürülebilirlik ölçütleri, sağlık finansmanını değerlendirebilmek için kullanılmaktadır.

a. Sağlık Hizmetlerine Ulaşılabilirlik

Yeterli sağlık hizmetlerini, ödenebilir bir fiyatla, tüm nüfusun hizmetine sunmak anlamına gelmektedir. İki farklı kapsamı bir arada bulundurmaktadır. Yeterli sağlık hizmeti sunmak ve bu hizmetleri ödenebilir bir fiyatla tüm nüfusa sağlamaktır. Tüm nüfusa sağlık güvencesi sağlamanın en önemli özelliği, tüm bireylerin toplam sağlık harcamalarının finansmanını paylaşmasıdır.

b. Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Adalet

Dikey ve yatay olmak üzere iki tür adalet kavramından söz edilebilir. Dikey adalet, farklı ödeme gücüne sahip bireylerin farklı miktarlarda; yatay adalet, aynı ödeme gücüne sahip bireylerin aynı miktarda katkı yapmasını öngörmektedir.

⁵⁴ Hacer Özgen, “Sağlık Hizmetleri Finansmanında Cepten Harcama Nedir? Neden Önemlidir?”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:10, Sayı:2, 2007, s.205-206.

⁵⁵ Özgen, s.207.

c. Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Verimlilik

Sağlık finansmanında verimlilik; sağlık hizmetinin olası en düşük maliyetle sağlanması, kaynakların farklı sağlık hizmetleri arasında uygun bir şekilde dağıtılması gibi genel verimlilik kavramları ile incelenmiştir.

d. Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Sürdürülebilirlik

Sağlık finansmanında gelir oluşturma sürecini, mevcut finansman seviyelerinin sürdürülebilirliğini ve gelirin arttırılmasını etkileyen pek çok değişken mevcuttur. Ekonomik yapı, siyasal kurumlar, ülkedeki politik kararlar sürdürülebilirliği etkileyen önemli değişkenlerdir.⁵⁶

2.3.5. Sağlık Hizmeti Finansman Yöntemleri

Sağlık hizmetlerinin finansmanında “doğrudan finansman yöntemi” ve dolaylı finansman yöntemi” olarak adlandırılabilir olan iki yöntem söz konusudur. Bu iki yöntemin genel esaslarını şu şekilde özetleyebiliriz.

a. Doğrudan Finansman Yöntemi

Doğrudan finansman yöntemi, sağlık hizmeti talebinde bulunanların almış oldukları hizmetin bedelini doğrudan kendilerinin ödemesi anlamına gelmektedir. Hizmeti talep eden kişi, arzı gerçekleştiren kamu, özel kurum, aracı yada kişiye ücreti doğrudan ödemektedir. Doğrudan finansman yöntemi, tüketicilerin serbest piyasa koşullarında diğer mal ve hizmetlerin bedelini ödeyerek satın almalarına benzemektedir. Sağlık hizmetine ihtiyacı olanlar bedel ödeyerek kurum ya da kişilerden talep ettikleri hizmeti satın almaktadırlar.

Doğrudan finansman mekanizmasının işleyişine bakıldığında, kamu ve özel kesim tarafından üretilen hizmet, bedeli ödenmek kaydıyla tüketici tarafından satın alınmaktadır. Hastalık riskinin yol açtığı mali yükü tüketici kendisi karşılamakta olup, tüketiciler arasında risk paylaşımı yoktur. Hastalık riskinin derecesi, harcamanın yüksek ya da düşük olup olmayacağını belirlemektedir.

Sağlık hizmetlerinin finansman yöntemi aynı zamanda, sağlık hizmetleri tüketimine olan talep üzerinde etkili olmaktadır. Doğrudan finansmanın söz konusu

⁵⁶ İstanbulluoğlu, Güleç ve Oğur, s.94.

olduğu durumlarda talep katsayısının düşük olduğu gözlenirken, aracı mali kurumların bulunduğu dolaylı finansman sisteminde tüketicinin hizmeti talep etme katsayısı yükselmektedir. Kişilerin doğrudan ödeme yaptığı sistemlerde özellikle yüksek hastalık riski altında bulunan, alt gelir gruplarının hizmet talebi düşük kalmakta, var olan sağlık ihtiyacı tam bir talebe (fiili talep) dönüşmemektedir. Kamu ve özel sigortaların, yani mali aracı ve organizasyonların yer aldığı sistemlerde ise ihtiyaç olmadığı halde talep ortaya çıkabilmektedir. Sağlık bilincinin yeterince gelişmediği, personel ve altyapının eksik olduğu toplumlarda rastgele ilaç tüketimi, gelişmiş ülkelerde sağlıklı olma kaygısıyla vitaminlerin büyük oranda tüketilmesi ve periyodik kontroller gibi örnekler uygulanan finansman yöntemiyle yakından ilişkilidir.

Günümüzde, sağlık hizmetleri alanında; ileri teknoloji gerektiren bakım ünitelerinde tedavi, anestezi, ilaç, ameliyat ve organ nakli v.b. gibi yüksek maliyetli işlemlerin doğrudan bireyler tarafından finanse edilmesi güçtür. Bu olgu, hem gelişmiş ve hem de gelişmekte olan ülke grupları için geçerlidir. Söz konusu hizmetlerin yapılabilmesi için altyapı gerekliliği ve maliyetlerin yüksekliği nedeniyle bu maliyetleri kişilerin doğrudan karşılaması mümkün değildir. Bu harcamalar ancak büyük fonlarla karşılanabileceğinden dolayı genel veya özel sigortalarla yapılabilir. Bugün dünyada ortalama olarak her ülkede ancak gelir düzeyi çok iyi olan insanlar sağlık hizmetlerini kendileri doğrudan finanse etme yolunu seçmektedirler. Ancak günümüzde bu alanda gözlenen olgu, gelecek dönemlerde doğrudan finansmanın öneminin azalacağı, buna karşın üçüncü grup ödeyicilerinin dolayısıyla dolaylı finansman yönteminin ağırlık kazanacağı şeklindedir. Uygulamada görülen dolaysız ödeme biçimi çoğunlukla cepten (out of pocket) yapılan doğrudan ödemelerdir.

b. Dolaylı Finansman Yöntemleri

Dolaylı finansman yönteminde ise; hizmet sunumunu gerçekleştiren ile talep eden arasında üçüncü parti (taraf) ödeyici (third party payer) yer almaktadır. Bu yöntemde, sağlık hizmet sunumu yapan kurumlarla talep eden bireyler arasında para ilişkisi kısmen veya tamamen ortadan kalkmaktadır. Finansal araçlar da denilen üçüncü taraf ödeyicilerin yer aldığı bu tür yapılanmalarda tüketicilerin risk paylaşımı söz konusudur. Bu sistemde ortaya çıkan hastalık riskinin meydana getirebileceği harcamalar sadece tüketici tarafında yüklenilmekte, buna karşın, aracı olan mali kuruma (ortak fon) katkıda bulunan herkes tarafından paylaşılmaktadır. Bu yöntemin uygulanmasında tüketicinin hizmetten yararlanmasında oluşturulan ortak fon yaptığı katkılar dikkate alınmazken,

belirli bir hizmet düzeyinin üstündeki talebini karşılamak için de ayrıca bir katkı istenebilir.

Doğrudan finansman yönteminde, bir tarafta tüketiciler diğer tarafta ise kamu ve özel kesim sunucuları yer almaktadır. Bu sistem oldukça basit bir yapı göstermekteyken, dolaylı finansman yönteminde sistem daha karmaşık olup üreticiler ve tüketiciler, aracılar (devlet ya da özel) arasında çoklu bir ilişki söz konusu olmaktadır.

Dolaylı finansman yöntemine genel olarak bakıldığında, sağlık sistemi genel vergilerle (gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, satış vergisi), özel vergilerle (çeşitli mallardan alınan vergiler, çeşitli üretim girdilerinden alınan vergiler), primler ve tüketici katkıları (sigorta) ve bağışlarla finanse edilebilir. Bu yöntem üçlü bir grup halinde sistematik bir şekilde ele alındığında ise aşağıdaki yapı ortaya çıkmaktadır.

Çalışanların Finansmana Katılması

Sağlık hizmetleri yerine getirilirken çalışan bireyler veya gruplar, bu hizmetin önemli bir tüketicisi durumundadırlar. Dolaylı finansman yöntemi, çalışanların bu amaçla kurulmuş olan finansal ve mali araçlara sigortalı olarak ödemiş oldukları sigorta primlerine dayanmaktadır.

Çalışanların söz konusu aracı mali kurumlara üye olmadığı durumda, talep ettikleri hizmetin maliyetine katlanmaları gerekir. Çalışanlar bu sistemde belirli bir dönemde almış oldukları ücretin belli bir bölümünü prim diye adlandırılan bir kesinti halinde (bu genellikle, aylık veya haftalık ücretin belli bir bölümünden kesilmek kaydıyla olmakta, ancak bazı ülkelerde saat başı alınan ücretten de kesinti yapılabilmektedir) ödemektedirler. Böylece bir fonda toplanan paralarla, ortaya çıkan sağlık harcamaları finanse edilmektedir. Fona katkıda bulunmayan, yani prim ödemeyenlerin bu sistemden yararlanması düşünülemez. Bu yöntemde prim veya aylık aidatları ödeyememe durumunda bulunan sağlık hizmet tüketicilerinin hizmetten yararlanamıyor olması bir sorun oluşturmaktadır.

Prim oranları aracı kurumlar tarafından belirlenebileceği gibi (özel sigorta), devlet tarafından da belirlenebilir (kamu ya da zorunlu sigorta uygulaması gibi). Çalışanların bu şekilde finansmana katılması çoğunlukla kanuni bir zorunluluktan kaynaklanabileceği gibi gönüllülük esası da söz konusu olabilir.

Çalışan bireyler bu primlerini gerek özel gerekse kamu sosyal güvenlik kurumlarına doğrudan ödeyebilecekleri gibi işverenler işçilere ödeyecekleri ücretten düşülmek kaydıyla işçiler adına da bu primi kesip aracı kuruma ödeyebilirler.

İşverenlerin Finansmana Katılması

Sağlık hizmetlerinin finansman yöntemleri içinde yaygın bir uygulama da işverenlerin finansmana katılmasıdır. Bu sistemde işverenler işçinin ödediği prime ek olarak bir prim ödeyebilirler. Bunun yanında, çeşitli iş kollarında işverenin, işinden dolayı ortaya çıkabilecek kısa ve uzun dönemli hastaların varlığı durumunda çalışanların zarar görebileceği varsayımı işverenlerden belli bir pay almanın gerekçesini oluşturur.

İşverenlerin sağlık hizmetleri finansmanına katılması maliyetleri yükseltmektedir. İşverenlerin bunu ileriye doğru yansıtmaları da maliyet enflasyonunu ortaya çıkartmaktadır. Sağlık hizmetleri finansmanının sosyal güvenlik sisteminin bir parçası olması nedeniyle diğer ödeme yükleri de dahil edildiğinde (iş kazaları, meslek hastalıkları sigortası) bu etkinin sınırı genişlemektedir.

Uygulamada işverenlerin sağlık hizmetleri finansmanına katılma oranı ve biçimi ülkelere göre farklılık göstermektedir.

Devletin Finansmana Katılması

Devletin finansmana katılması aynı zamanda “vergilerle finansman” olarak adlandırılmaktadır. Bunun nedeni, devletin finanse etme biçim ve amacı ne olursa olsun sonuçta genel bütçe vergi gelirlerini kullanmasıdır.

Devletin sağlık hizmetlerini finanse etmesi de çeşitli şekillerde olmaktadır. Devlet sosyal güvenlik kurumlarını kurmanın ve yönetmenin yanında, bütçeden bir pay ayırabileceği gibi bu kurumların açıklarını kapsamayı da üstlenebilir. Bu kurumlara sağlanan vergi kolaylıkları da bir tür finansman sağlama biçimidir. Devlet kurmuş olduğu kamu sigortası ile de tıpkı özel kesimdeki benzer sigorta işlevini de üstlenebilir.⁵⁷

⁵⁷ Coşkun Can Aktan ve A.Kadir Işık, Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ve Alternatif Yöntemler, [\(http://www.canaktan.org/ekonomi/saglik-degisim-caginda/pdf-aktan/finansman-alternatif.pdf\)](http://www.canaktan.org/ekonomi/saglik-degisim-caginda/pdf-aktan/finansman-alternatif.pdf), (03.11.2012)

2.3.6. Sağlık Hizmetleri Finansman Yöntemlerinin Tarihi Gelişimi

Sosyal güvenliğin ve sağlık hizmetleri finansman yöntemlerinin tarihi gelişimi İlk Çağ Dönemi, Orta Çağ'ın başlamasından Sanayi Devrimi'ne kadar geçen dönem ve Sanayi Devrimi'nin başlamasından sonraki dönem olmak üzere, üç bölümde incelenmektedir.⁵⁸

2.3.6.1. İlk Çağ Dönemi

Eski Çağ'ın Mısır, Yunanistan, Roma ve İsrail gibi ülkelerinde, sosyal güvenliğin ve sağlık hizmetlerinin finansmanının sağlanması konusu, gerek yöneticiler gerekse toplum tarafından ele alınmış bir konudur. Yunanistan'da esnaf loncaları ve esnaf birliklerinin yardımlaşma teşkilatları, defin dernekleri ve hastalara yardım dernekleri bulunduğu bilinmektedir. Eski Mısır'da, devlet yönetimini ellerinde bulunduran yöneticiler, varlıklı insanların dul, yetim ve hastalara yardım etmelerini sağlamakta idi. Eski Roma İmparatorluğu'nda ise sağlık hizmetlerinin finansmanı, hastalık sandığı birlikleri (collegia tenuiorum) ile ölüm sandığı birlikleri (collegia funeraticia) kurulması yoluyla karşılanmıştır.⁵⁹

2.3.6.2. Orta Çağ'ın Başından Sanayi Devrimi'ne Kadar Geçen Dönem

Batı Dünyasında;

- a. Meslek teşekkülleri dışında sosyal yardımlar
 - Manastırlar,
 - Şövalye teşkilatları,
 - Hastane kardeşlik birlikleridir.
- b. Meslek teşekkülleri çerçevesinde sosyal yardımlar
 - Maden işçilerinin yardımlaşması,
 - Maden işçileri dışındaki meslek gruplarında yardımlaşmadır.

Doğu Dünyasında;

- a. Ahilik ve diğer meslek teşekkülleri,
- b. Vakıf teşkilatları,
- c. Sanayi devrimi sonrası dönemdir.

⁵⁸ İstanbulluoğlu, Güleç ve Oğur, s.88-89.

⁵⁹ İstanbulluoğlu, Güleç ve Oğur, s.88-89.

Sanayi devriminin ilk aşamalarında, XVIII. yüzyılın sonlarına doğru Almanya’da kanunla belirlenen hükümlere göre, devlet muhtaç vatandaşların beslenme ve bakımını mevcut meslek teşekkülleri (loncalar) ve belediyeler eliyle sağlamak zorundaydı. Öte yandan, yapılacak yardımların tür ve miktarları ile finansman kaynakları belirlenmemişti.

Sosyal güvenlik, Almanya’da Bismarck döneminde 1870’li yıllarda kamuoyunda tartışılan konulardan biri olmuştur. 1925 yılında meslek hastalıkları riskinin karşılanmasına yönelik ilk kanun çıkarılmıştır. Almanya’daki gelişim, öteki Avrupa ülkelerinde başlangıçta yadırganmış; ancak çok geçmeden bu ülkeler de aynı yola gitmişlerdir.

İngiltere’de ise 1908 yılında Yaşlılık Aylığı Kanunu yürürlüğe konmuştur. Kanun’a göre; prim ödeme söz konusu olmaksızın 70 yaşın üzerindeki tüm erkek ve kadınlara yaşlılık aylığı alma hakkı tanınmıştır.⁶⁰

2.3.7. Sağlık Hizmetlerinin Finanse Edilmesinde Yeni Yönelimler

Sağlık hizmetlerinin finanse edilmesinde yaşanan sıkıntılar, alternatif modellerin ve araçların kullanılmasını da kaçınılmaz kılmaktadır. Gerçekte finansman probleminin tek çözümü, kaynakların artırılmasıdır. Bu iki şekilde olabilir. Birincisi idarelerin elinde bulunan vergileme yetkilerini bu amaç için kullanmaları, ikincisi de kamu kesimi ve özel sektör tarafından sağlık hizmetlerine ayrılan kaynakların artırılmasıdır. Bu durum yerel veya bölgesel idareler için de geçerlidir.

Sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin yüksekliği, bu hizmetlerin doğrudan cepten yapılacak finansman ile karşılanmasını güçleştiren bir olgudur. Bu durum idarenin finansman konusunda daha geniş bir rol oynaması gereğini ileri sürenlerin en büyük argümanlarından biridir. Ancak bu rolün ne olacağı ile optimal düzeyinin belirlenmesi ve etkinliğinin arttırılması konusunda ise tartışmalar hala devam etmektedir.

Sağlık hizmetlerine tahsis edilen kamu ve özel kaynakların artırılması ve maliyet sınırlama stratejileri yanında, günümüzde finansman açısından ileri sürülen yönelimler aşağıdaki başlıklarda ele alınmaktadır.⁶¹

⁶⁰ İstanbulluoğlu, Güleç ve Oğur, s.88-89.

⁶¹ Aktan ve Işık, <http://www.canaktan.org/ekonomi/saglik-degisim-caginda/pdf-aktan/finansman-alternatif.pdf>.(03.11.2012)

2.3.7.1. Maliyet Paylaşımı Yaklaşımı ve Tüketici Katkıları

Bu yöntemde ileri sürülen görüş, sağlık hizmetini kullanan bireylerin hizmetin maliyetine katılmalarının sağlanmasıdır. Bu sağlık hizmetlerinin tamamı için ya da belli bir aşaması için uygulanabilir. Örneğin tüketicilerden sadece tedavi hizmetlerinin tamamının maliyetine ya da bir bölümünün maliyetine katılmaları istenebilir. Bu uygulama ek kaynak yaratması açısından önemlidir. Diğer yandan, gelir düzeyi sürekli yükselen ve gelişme eğiliminde olan ülkeler için ek bir kaynak oluşturulması açısından da bir çözüm yolu olabilir.

Tüketici katkıları, sağlık hizmet tüketicisi yani hastanın hizmeti tüketmesi durumunda doğrudan yaptığı ödemelerdir. Kaynakların kıtlığı olgusu gerçeği, sağlık hizmetleri finansmanında tüketici katkılarının oluşturulması veya artırılması konusundaki eğilimleri desteklemektedir. Günümüzde birçok ülkede oranları ve biçimi farklı olsa da tüketicilerden belli bir katkı alınmaktadır. Tüketici katkıları; sağlık üretim birimine yapılan ödeme, sigorta kurumuna yapılan ödeme ve ilaç ödemeleri şeklinde gerçekleşmektedir.⁶²

2.3.7.2. Gönüllü Sağlık Organizasyonları

Sağlık hizmetlerinde finansman probleminin diğer bir çözüm yolu kar amaçlı olmayan gönüllü organizasyonların kurulması ve işletilmesidir. Bu organizasyonlar çeşitli vakıflar, dernekler ve hayır kurumlarından oluşmaktadır. Bugün gelişmiş olan ülkelerin birçoğunda çok sayıda kar amacı olmayan sağlık organizasyonları vardır. Bu tür kurumların gelir kaynakları arasında çeşitli devlet yardımlarının yanında, bağışlar, bu organizasyonların çeşitli faaliyetleri, sergiler, müzayedeler gibi çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kaynaklar vardır.

Bu organizasyonların diğer bir örneği de dünyanın çeşitli bölgelerinde faaliyet gösteren dini organizasyonlardır. Bu tür kurumlar da sağlık hizmetlerinin finansmanı açısından ek bir kaynak yaratmaktadırlar.⁶³

⁶² Aktan ve Işık, <http://www.canaktan.org/ekonomi/saglik-degisim-caginda/pdf-aktan/finansman-alternatif.pdf>.(03.11.2012)

⁶³ Aktan ve Işık, <http://www.canaktan.org/ekonomi/saglik-degisim-caginda/pdf-aktan/finansman-alternatif.pdf>.(03.11.2012)

2.3.8. Sağlık Finansman Reformuna İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Ülkemizde sağlık hizmetleri finansmanında görülen durumu aşağıdaki başlıklar altında özetleyebiliriz;

- a. Sağlık harcamalarında kamu kesiminin payı %70'in üzerindedir. Özel kesim sağlık harcamalarına, piyasa büyüklüğü, karlılık oranı, sağlık hizmetleri arzının birçok unsura bağlı olması vb. nedenleriyle daha fazla katkıda bulunamamaktadır.
- b. Devlet gerek doğrudan gerekse dolaylı olarak (sosyal güvenlik kuruluşlarına transfer harcaması yaparak) her yıl daha fazla sağlık harcaması yapmaktadır.
- c. T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, vakıf statüsünde ve tamamlayıcı sosyal sigorta sandıkları nüfusun yaklaşık %85,4'üne sağlık yardımı yapmaktadır. Ancak söz konusu kuruluşlar arasında alınan prim oranları ve sağlık yardımları farklı uygulanmaktadır.
- d. Kamu sağlık sigortasına sahip olan kişiler sağlık hizmetleri arzı yetersiz olduğu için uzun süre muayene, teşhis, tahlil ve tedavi için beklemektedir. Bu durum, kamu sosyal sigorta mensuplarının memnuniyetini engellemektedir.
- e. Kişi başına gelirin düşük olduğu ülkemizde kişilerin özel sağlık harcamalarının kısıtlı olacağı ve sağlık hizmetlerini devletten bekleyeceği açıktır.
- f. Özel sağlık sigortasında, sigorta şirketlerinin elinde sağlıklı verilerin olmayışı, uygun tarifenin bulunmasını zorlaştırmakta uygulanan tarifeler ya sigorta şirketi ya da sigortalı aleyhine olmaktadır. Net risk primini etkileyen yaş, cinsiyet, teminat türü, teminat kullanım maliyeti, iştirak oranı vb. hakkında sağlıklı veriler ve istatistiki bilgiler yeterli değildir.
- g. Özel sağlık sigortasına sahip kişiler sınırlı sayıda özel hastane, laboratuvar, hekim vb. imkanlarından yararlanmakta zorluk çektiği için yine devlet ve üniversite hastanelerine başvurmaktadır. Dolayısıyla özel sağlık sigortasıyla daha kaliteli sağlık hizmeti bekleyen kişiler yine devlet ve üniversitelerin sağlık hizmetlerinden yararlanmaktadır.
- h. Günümüz gelişmiş ülkeleri, tıbbın ve sağlık koşullarının gelişmesi ile doğumda hayat beklentisinin arttığını ve bunun sonucunda iki etkinin ortaya çıkacağını öne sürmektedirler:
 - Yaşlılar gençlere göre daha sık tedaviye ihtiyaç duyacaklardır.

- Yaşlı nüfusun artması vergi ödeyenlerin sayısını azaltacak, sağlık harcamalarının finansmanı zorlanacaktır. Gerçekten yaşlanma ile birlikte bağımlı nüfusun ve sağlık giderlerinin artması buna karşın ekonomik büyümenin yavaşlaması, doğum oranının düşmesi, sistemin finansmanını sağlayan çalışan kesimin artışının sınırlı kalması, önemli bir krize neden olmuştur.
1. Sağlık hizmetlerinde teknolojik değişmeye bağlı olarak alınan araç-gereç çok sık değişmekte ve daha fazla gider yapmayı gerektirmektedir. Diğer taraftan ilaç endüstrisinde de çok uluslu şirketlerin ve yabancı firmaların yabancı para üzerinden ülkemize satmış oldukları ilaç hammadde ve nihai ürünler hem özel kesimin hem de kamu kesiminin çok daha fazla gider yapmasına neden olmaktadır. Kaldı ki ilaç kullanımı konusunda gereksiz kullanım ve israf son bir iki yıldır önlenmeye çalışılmakta, tüketimde sınırlamalar getirilmektedir.

Sayılan bu nedenlerle ülkemizde sağlık sistemini iyileştirmek için çeşitli reform çalışmalarına ihtiyaç duyulmuştur. Reform çalışmalarının amacı, sağlık hizmetlerinin tüm vatandaşların yararlanacağı şekle gelmesini sağlamaktadır. Bu amaçla, Sağlık Finansman Reformu, Aile Hekimliği ve Birinci Basamak Reformu, Organizasyon ve Yönetim Reformu, Hastane ve Sağlık İşletmeleri Reformu, vb. çalışmaları yapılmıştır. Çalışmamızla ilgili olarak Sağlık Finansman Reformu, önerdiği Genel Sağlık Sigortası Sistemi ile sağlık hizmetleri finansmanına yeni bir görünüş ve uygulama getirmektedir.⁶⁴

2.3.9. Sağlık Hizmetlerinin Finansmanında Hükümetlerin Sorumluluğu

Sağlık hizmetlerinin finansmanı tamamen pazar şartlarına terk edilemeyen bir konu olup her devleti yakından ilgilendirmektedir.

Sağlık konusunun tamamen pazara bırakılamayışının başlıca nedenleri şunlardır:

- a. Bazı sağlık hizmetleri kamu yararını amaçladığından “kamu malı” olmak durumundadır. Örneğin, temiz su sağlanması ve çevre sağlığı, vektör kontrolü, yaygın görülen bulaşıcı hastalıklar için önlemler alınması gibi

⁶⁴ Emine Orhaner, “Türkiye’de Sağlık Hizmetleri Finansmanı ve Genel Sağlık Sigortası”, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:1, 2006, s.10-12.

konularda hizmetin sadece bedelini ödeyene verilmesi söz konusu olamaz. Bu nedenle de bu tür hizmetlerin özel sektöre bırakılması akılcı bir yol değildir.

- b. Cinsel temasla bulaşan hastalıklar, tüberküloz, aşı ile önlenebilen çeşitli hastalıklar sadece hasta olan kişiyi değil yakın temaslıları da ilgilendirir. Dolayısıyla bu tür sorunları olan kişilerin, sorunları için hizmet araması ya da satın almasını beklemek başkalarının sağlığını etkileyeceğinden kamunun müdahalesini gerektirir.
- c. Bir diğer neden de sağlık konusundaki tüketicilerin her zaman yeterince bilgilendirilmiş olmamasıdır. Hizmeti sunan hekim ile hizmeti alan hasta arasında hizmetin değeri konusunda her zaman bir farklılık olacağı gibi hekimlerin hizmetlerin bedelini piyasa koşullarına göre belirleyebileceği bir ekonomik model de oluşturulamamaktadır.
- d. Serbest pazarın kontrolü dışında kalan ya da çekiciliği olmayan yukarıdaki durumlar ağırlıklı olarak yoksul toplum kesimleri için önemlidir ki devletin müdahalesi olmadığında zaten bozuk olan dengeler bu kesimlerin daha da aleyhine olmak durumundadır.

Öte yandan devletin sağlık hizmetleri alanını tamamen kontrol altına almasının da sakıncaları vardır.

Bu sakıncaların bazıları şu şekilde sıralanabilir:

- a. Kamunun yararını gözetmesi beklenen devlet kuruluşları, genellikle toplumun güçlü kesimlerinin kontrolünde olduğundan toplumu temsil etme özellikleri azalmaktadır. Politik gücü daha fazla olan varlıklı kesimlerin kamu sağlık hizmetlerinden yararlanma konusunda yoksul kesimlere göre her zaman üstünlüğü olacaktır.
- b. Gerek politik gücü fazla olan varlıklı kesimlerin gerekse Sağlık Bakanlığı'nda etkili olan uzman grupların taleplerine bağlı olarak basit koruyucu hizmetler yerine karmaşık tedavi edici hizmetlere ağırlık verilmesi riski vardır.
- c. Devlet işleyişindeki yoğun bürokrasi nedeniyle acil durumlar için çözüm bulunması veya yeni düzenlemelere gidilmesi zor olmaktadır.
- d. Sağlık konusu uzun vadeli yatırım gerektirdiğinden ve sonuçları diğer ekonomik alanlarda olduğu gibi hemen görülmediğinden, sürekli seçime

hazırlanan politikacılar açısından uzun vadeli planlar yapılması pek gerçekçi olamamaktadır.

Sağlık hizmetlerinin kamu tarafından finanse edildiği ülkelerde hizmeti veren ile tüketici arasında genellikle bir aracı kurum vardır (devlet veya sigorta). Bu durumda sağlık hizmetlerinden kimin ne kadar yararlandığı ve kime ne kadar ödendiği konusunda bir netlik yoktur ve yukarıda sayılan sakıncalar ortaya çıkmaktadır. Ulusal sağlık hizmeti veren ülkelerde hizmeti veren ile satın alana aracılık eden (purchaser) genellikle aynı olup devlettir. Oysa hizmeti veren ile finanse edenin ayrılması gereklidir.

Sağlık hizmetlerinde kamu ve özel kesimin rolünün ne olması gerektiği konusunda tüm ülkeler için geçerli olabilecek sihirli bir formül bulunmamakta, her ülke kendi ekonomik, sağlık ve kültürel gerçeklerine uygun bir yapıyı oluşturmak durumundadır.

Ancak hemen hemen tüm gelişmiş ülkelerde devletin sağlık alanında etkili bir şekilde bulunduğu, düzenleyici ve denetleyici rolünün yanı sıra sağlık hizmetlerinin finansmanında başrolü oynadığı dikkati çekmektedir.⁶⁵

2.4. SAĞLIK HİZMETLERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

2.4.1. Dünyada Sağlık Hizmetlerinin Geçmişi ve Gelişimi

Modern bilimsel tıbbın geçmişi iki yüzyıldan daha azdır. Yazılı tıp tarihinde kayda değer ilk gelişme 1798 yılında Jenner tarafından “çiçek aşısı”nın bulunuşudur. 19. yüzyılda laksatiflerin yanı sıra, morfin, kinin, striknin, atropin, daha sonra kodein ve kokainin bulunuşu tıbbın gelişimine önemli katkılar sağlamıştır.

1880’li yıllarda anestezi maddelerin bulunması ile birlikte cerrahi tıp alanında atılımlar olmuşsa da cerrahi tıp bilimlerinin asıl başarılı çalışmaları aseptik yöntemlerin geliştirilmesinden sonraya dayanmaktadır.

Sağlık hizmetlerinin örgütlenme evrimi incelendiğinde aslında çok büyük bir çeşitliliğin olduğu görülmektedir. Hizmetlerin türü ve gelişimi bireylerin talepleri, kurumsallaşma, kültür, ekonomik özellikler gibi pek çok etken tarafından belirlenmekte

⁶⁵ Osman Hayran, Sağlık Hizmetlerinin Özel ve Kamusal Yönü, s.1-2, <http://www.merih.net/m1/wosmhay14.htm>.(13.01.2013)

ve toplumdan topluma farklılık göstermektedir. Başka bir deyişle sağlık hizmetlerinin örgütlenmesi için standart bir model oluşturmak mümkün olamamaktadır.

Sanayi devriminin gerçekleştiği 1850-1920 yılları arasında sağlık hizmetleri büyük ölçüde kentleşme, sanayileşme ve nüfus hareketlerinden etkilenmiştir. Bu dönemde hastalık ve bilim konusundaki yargıların değişmesi, sağlık alanında işbölümü ve uzmanlaşmanın artması, Batı Avrupa’da risk paylaşımı mantığından hareketle sigortacılığın ortaya çıkması, hayırseverlik ve yöneticilik kavramlarının yer değiştirmesi gibi başka etkenler her ülkenin kendine özgü sağlık sistemini kurmasına yol açmıştır.

Kinin, Digitalis gibi yeni ilaçların bulunması ile bazı sorunlarda rahatlama sağlanmış, morfin kullanımı ile ağrı kontrol altına alınmış, anestezinin gelişmesi ile cerrahi işlemler hızlanmış, röntgen ve diğer laboratuvar imkanlarının gelişmesi ile tanılar kolaylaşmış, buna bağlı olarak da her toplumda sağlık hizmeti veren örgütlerin gerekliliği ve önemi artmaya başlamıştır.

Tedavi edici sağlık hizmetlerindeki bu gelişmelerin yanı sıra, evsel atıkların düzenli bir biçimde uzaklaştırılması gerekliliği, haşere ile mücadele, içme ve kullanma suyunun temizliğinin önemi, hastalıkların aşı ile önlenmesi, tüberkülin gibi bazı tanı yöntemleri ile hastalıkların erken dönemde saptanması, koruyucu hizmetlerde gelişmelere ve örgütlenmede değişmelere neden olmuştur.

20. yüzyılın başında bu gelişmelere paralel olarak, sağlık alanında geleneksel birikim yerine bilimsel bilgiye dayanan profesyonelleşme yani sağlık meslekleri ve uzmanlıkları gelişmeye güç kazanmaya başlamıştır. Mesleklerin kurallara bağlanması ve örgütlenmesi ise yeni düzenlemeleri gerekli kılmıştır. Bunun doğal sonucu olarak eskiden uzman olmayan hayırseverler tarafından yürütülen hasta bakım hizmetleri, uzmanların kontrolüne geçmiş ve yönetim gerekliliği ortaya çıkmıştır. Diğer toplumsal alanlarda geliştirilen yönetim teknikleri ve bilgi birikimi sağlık hizmetlerinin yönetiminde de kullanılmaya başlanmıştır. Bu gelişmelerin doğal sonucu olarak sağlıkla ilgili mesleklerdeki eğitim ile hasta bakımı kurallara bağlanmıştır.⁶⁶

⁶⁶ Haydar Sur, Sağlık Hizmetlerinin Geçmişi ve Gelişimi, s.1, <http://www.merih.net/m1/whaysur12.htm>.(13.01.2013)

2.4.1.1. ABD

Ülkede sağlık hizmetleri Federal Hükümet adına, devlet adına üstlenen sorumlu ünite Sağlık ve İnsan Kaynakları Bakanlığı'dır.

Nüfusu 250 milyonun üzerinde olan ABD'de sağlık hizmetlerinde çalışanların sayısı ise 7 milyon üzerindedir. Hekim sayısı olarak 500 bin civarında hekim bulunmaktadır. Ülkede sağlık hizmetlerinde çalışanların genel dağılımı şöyledir; hemşire sayısı 1 milyon üzeri, diş hekimi sayısı 100 bin, eczacı sayısı 150 bin civarı ve hastanelerde görevli hasta bakıcı ise 1,5 milyon üzerinde bulunmaktadır.⁶⁷

2.4.1.2. İngiltere

İngiltere sağlık hizmetlerini 1946 yılında millileştirmiştir. Sistem, yönetim kurulu, mahalli sağlık otoritesi ve hastaneler bölgesi yönetim kurulundan oluşur. Hastaneler bölgesi yönetim kurulu, hastane ve uzman hekim hizmetlerini yürütür. Hasta, doğrudan hastaneye gidemez. Mahalli sağlık otoriteleri, hastayı gerektiğinde bir hastaneye sevk edebilir. Kurumlarda ise döner sermaye prim sistemi uygulanmaktadır.⁶⁸

2.4.1.3. Almanya

Almanya'da sağlık hizmetlerinden doğrudan sorumlu olan birim Aile ve Sağlık İşleri Federal Bakanlığı'dır. Bakanlık dört genel müdürlük olarak hizmet vermektedir;

- a. İdari ve Planlama Genel Müdürlüğü,
- b. Gençlik, Aile ve Sosyal İşler Genel Müdürlüğü,
- c. Tıp, İlaç ve Eczacılar Genel Müdürlüğü,
- d. Gıda ve Veteriner İlaçları Genel Müdürlüğü.

Almanya'da üç farklı hastane bulunmaktadır;

- a. Halk Hastaneleri (Devlet, SSK ve Belediye),
- b. Vakıf Hastaneleri,
- c. Özel Hastaneler.

⁶⁷ Fehmi Karasioğlu, Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Çizgi Kitabevi, 2007, s.5-6.

⁶⁸ Karasioğlu, s.5-6.

Halkın %88'i devlet tarafından sigortalanmıştır. Geri kalan kısım ise sağlık sigortası kurumu ile genel doktorlar arasında anlaşma ile korunmaktadır.⁶⁹

2.4.2. Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Gelişimi

2.4.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönem

Selçuklular ve Osmanlılar döneminde, çeşitli sağlık ve tıp eğitim kurumlarının kurulmasına hayli önem verilmiş ve tıp bilgisi ve uygulamalarının gelişimi değişik yollarla teşvik edilmiştir. Bu dönemde sağlık hizmetleri, “Darüşşifa”larca verilmektedir. Darüşşifa ve benzer adlar altında aynı amaca hizmet eden diğer kurumlar, zenginler tarafından yaptırılmakta ve vakıflarca desteklenmişti. Genellikle bir külliye (hastane) içindeki bu kurumlarda ve üstelik hastanelerde tüm hastalara din, dil, ırk ayrımı yapılmadan ücretsiz olarak sağlık hizmeti veriliyordu. Darüşşifalar diğer ülkelerden hekim getirmek suretiyle, hekim ve sağlık personeli yetiştirilmesine de katkıda bulunmuşlardır.

Hekim ve cerrahlar darüşşifalarda usta-çırak ilişkileri içinde eğitilirken, 1872’de Tıp hane ve Cerrahhane-i Amire’nin kurulması ile tıp öğretimi daha çağdaş bir yapı kazanmıştır. 1838’de ise kurumun adı, Mektebi-i Tıbbiye-i Adliye-i Şahane olarak değiştirilmiştir.

1838’de sağlık hizmetleri örgütlenmesi ve sunulmasında, taşradaki darüşşifalardan ve merkezdeki hekimbaşılık kurumundan başka birimler bulunmuyordu. Merkezlerde örgütlenen hekimbaşılık kurumu, Fatih Sultan Mehmet zamanında kurulmuştur. Hekimbaşılar, bugünkü sağlık bakanı yetkilerine sahip olup, resmi ve özel bütün sağlık kuruluşlarını düzenler ve denetlerdi. Gerek görülen yerlerde hastane açmak, hastane personelinin atamalarını yapmak ve görevden almak hekimbaşılarının görevleri arasındaydı. Hekimbaşılılık kurumu, 380 yıl gibi uzun bir süre uygulanmış ve döneme damgasını vurmuştur. 1850 yılında Mektebi Tıbbiye Nezareti (Tıp Okulu Bakanlığı)’nın kurulması ile Hekimbaşılık dönemi son bulmuştur.

Osmanlı Devleti’nin duraklama döneminde, sağlık hizmetleri açısından bir duraklama, hatta gerileme söz konusudur. Bitirilmesi planlanan hastaneler dahi tamamlanamamıştır. Yükselme dönemindeki halka hizmet sunan hastaneler inşa etme uygulaması terk edilmiş, 18. yüzyılın sonlarından itibaren İstanbul’da özellikle askeri

⁶⁹ Karasioğlu, s.5-6.

hastaneler inşa edilmiştir. Bu hastaneler arasında, Haydarpaşa Askeri Hastanesi, Gülhane Hastanesi ve Gümüşsuyu Askeri Hastaneleri sayılabilir.

Tazminat döneminden sonra yeniden halk için hastane yapımına başlandığı görülmektedir. “Guraba (garipler) hastaneleri” veya II. Abdülhamit döneminde “Hamidiye hastaneleri” olarak adlandırılan bu hastanelerde yoksul kesim için ücretsiz sağlık hizmeti sunulmuştur. Ayrıca kişilerin bulundukları yerlerde, sivil hastanenin bulunmaması koşuluyla, askeri hastanelerden sağlık hizmeti almalarına izin veren bir yönetmelik de çıkarılmıştır. Yoksul kişilerin askeri hastanelerdeki tedavileri için gerekli harcamaların hükümlü ve kimsesizler için ayrılan ödenekten karşılanması da hüküm altına alınmıştır.

Osmanlı Döneminde sağlık örgütlenmesi, esas olarak başkentte (İstanbul’da) ve çevresinde yoğunlaşmıştır; herkese ulaşabilen yaygın bir sağlık örgütünün bulunmaması temel sorundur. Savaşın hüküm sürdüğü dönemde, koruyucu hekimlik çalışmalarındaki eksikliğin doğal sonucu olarak salgın hastalıklar hızla yayılmış ve toplum hayatını tehdit edici boyutlar kazanmıştır. Osmanlı Devletinde, tedavi hizmetleri esas olarak gönüllü kuruluşlar dışında, yerel yönetimlerce yerine getirilmekteydi ve devletin, ülkenin her alanına tedavi hizmeti götürecek geniş boyutlu altyapısı ve parasal olanakları yoktu.⁷⁰

2.4.2.2. Cumhuriyet Dönemi

Sağlık hizmetlerinin birinci derecede bir devlet görevi olarak ele alınışının başlangıcı Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin kuruluşudur. Türkiye Büyük Millet Meclisi, 3 Mayıs 1920’de kabul ettiği 3 Sayılı Yasa ile Sıhhiye ve Muaveneti İçtimaiye Vekaleti’ni kurarak, sağlık hizmetlerini ayrı bir bakanlıkça yürütülen, asli bir devlet görevi haline getirmiştir.

Kurtuluş Savaşı’nın ağır koşullarının yaşanmasına ve o tarihlerde yalnızca gelişmiş birkaç ülkede ayrı bir sağlık bakanlığı örneği olmasına karşın, sağlık bakanlığının hemen kurularak, sağlık hizmetlerinin bu düzey ve bu öncelikte ele alınması, zamanın yönetiminin konuya verdiği önemi ve ileri görüşlülüğünü göstermektedir.

⁷⁰ Gamze H. Dağlı, “Türkiye’de Sağlık Sektörünün Yapısı, Ankara Üniversitesi”, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Ekonomisi (Maliye) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.51-52.

Yasanın kabulünden sonra, TBMM Hükümeti'nin ilk sağlık bakanı olarak atanan Dr. Adnan Adıvar göreve başladığında, ne yerleşmiş köklü bir örgüt ve alt yapı ne de gereksinimlere yanıt verecek yasal bir düzenleme vardı. Herşeyin yeniden ya da yoktan kurulması gerekiyordu. Bu nedenle de günümüze miras kalan ve tüm ülkeye yayılan sağlık alt yapısının başlangıcının bu tarih olduğunu söylemek yanlış olmaz.

Adnan Adıvar'dan sonra 1921 yılında bakanlığa atanan Dr. Refik Saydam, kısa süreli aralıklar dışında, 1937 yılına kadar bu görevi sürdürmüştür. Dr. Saydam, Türkiye'de sağlık hizmetlerinin örgütlenmesi ve yurda yayılmasında büyük bir başarı göstermiş ve hizmetlerin yapılanmasına damgasını vurarak, sağlık hizmetleri tarihimizde onurlu bir yer edinmiştir. Bu nedenle, Refik Saydam Dönemi diyebileceğimiz bu dönem, bugünkü anlamda sağlık hizmet ve örgütünün kurulduğu ve halen etkisini sürdürdüğü yıllar olmuştur.

Bu dönemde, illerde Sağlık Müdürlükleri, ilçelerde Hükümet Tabiplikleri kurularak, sağlık örgütünün temel taşları oluşturulmuş ve hizmetlerin tüm yurda yayılması sağlanmıştır. Birinci basamağa ve koruyucu hizmetlere önem ve öncelik verilmiş, bu hizmetler doğrudan merkezi hükümetçe üstlenilerek genel bütçe olanakları bu yöne kanalize edilmiştir. Yataklı tedavi hizmetlerinin, yine kamu eliyle; ancak yerel idareler (belediyeler, il özel idareleri) tarafından yürütülmesi politikası benimsenerek, bu alanda merkezi hükümet yol göstericilik ile yükümlenmiştir. Bu gerekçe, bir yandan yerel idarelerin hastane açması teşvik edilirken öte yandan da bu idarelere örnek olmak üzere Ankara, İstanbul, Sivas, Erzurum ve Diyarbakır gibi büyük illerde doğrudan bakanlığa bağlı "Numune Hastaneleri" açılmıştır.

1928 yılında 1219 Sayılı "Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun" çıkarılarak sağlık personelinin yetki ve sorumlulukları belirlenmiş ve hizmet disiplin altına alınmıştır. 1930 yılında, sağlık hizmetlerinin anayasası niteliğinde olan 1593 Sayılı "Umumi Hıfzıssıhha Kanunu" çıkarılmış ve böylece sağlık hizmetlerinde alt politikaların ya da uygulamaların esasları belirlenmiştir. 1936 yılında ise 3017 Sayılı "Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı Teşkilatı ve Memurin Kanunu" çıkarılmış ve böylece Bakanlık merkez ve taşra örgütünün kuruluşu tamamlanarak, yetki ve sorumluluklarına açıklık getirilmiştir. Başta bu üç kanun olmak üzere çıkarılan benzeri kanunlar ile sağlık yönetimi ve uygulamalarının temelleri oluşturulmuştur. Günümüzdeki sağlık hizmetlerinin, hala o zaman hazırlanmış olan yasalar ile

yürütülmesi ve bu yasaların, bazı eksiklikler dışında, günümüz gereksinimlerine yanıt vermeye devam etmesi, bu yasaları hazırlayanların ileri görüşlülüğünü göstermektedir.

Sağlık hizmetlerinde başarının vazgeçilmez koşullarından birisi de yeterli sayı ve nitelikte personel bulunmasıdır. Dr. Refik Saydam Dönemi'nde, bazıları yukarıda özetlenen girişimlerle devlete bağlı sağlık örgüt ve birimlerinin tüm yurda yayılması için büyük bir çaba harcanırken diğer yandan da sağlık insan gücünün nicelik ve nitelik yönünden yeterli olması için bir dizi önlemlere başvurulmuştur. Hekimlerin sayısını artırmak ve kamuda çalışmalarını özendirmek amacıyla, Yatılı Tıp Talebe Yurtları kurulmuş ve tıp fakültesi mezunlarına mecburi hizmet uygulanmıştır. Hekim dışı sağlık personeli yetiştirmek üzere okullar açılmış, kurslar düzenlenmiştir. Tüm sağlık personelinin atama ve terfileri Sağlık Bakanlığı emrine alınarak, sağlık personelin eğitimi, tayin, terfi ve atamaları belirli bir sisteme bağlanmış ve disiplin altına alınmıştır. Bunlara ek olarak, koruyucu sağlık hizmetlerinde çalışan personele daha yüksek bir ücret rejimi uygulanarak, personelin hükümet tabiplikleri ve koruyucu hizmet birimlerinde çalışmaları çekici hale getirilmiştir.

Uygulama örneklerinden de anlaşılacağı üzere Refik Saydam Dönemi'nde, tüm sağlık hizmetleri asli bir devlet görevi ve sorumluluğu olarak ele alınmış ve algılanmıştır. Görevler devletin çeşitli organları arasında paylaştırılmış ise de bunların ürettiği hizmetlerin denetimi ve sağlık personeli atama yetkisi Sağlık Bakanlığı'nda toplanarak hizmetler merkezleştirilmiştir.⁷¹

2.4.2.3. 1938-1960 Dönemi

Bu dönemi Dr. Behçet Uz ve Demokrat Parti Dönemi olarak incelemek dönemin anlaşılması açısından daha açıklayıcı olacaktır.

Merkezi yapıyı güçlendirmek ve sosyal içerik dahilinde politikalar geliştirmek amacıyla yasal düzenlemeler yapılmış ve uygulamalara geçilmiştir.

Dr. Behçet Uz Dönemi (1946-1950): Bu dönemde Behçet Uz tarafından hazırlanarak, 1946 yılında toplanan 9. Milli Tıp Kongresine sunularak yürürlüğe konulan “Birinci On Yıllık Milli Sağlık Planı” ilk önemli girişimidir. Behçet Uz Planı diye de anılan bu plana göre; ülke yedi sağlık bölgesine ayrılacak ve her bölgenin

⁷¹ Recep Akdur, Türkiye’de Sağlık Hizmetleri ve Avrupa Topluluğu Ülkeleri ile Kıyaslanması, 1999, s.11-13.

örgütlenmesi kendine yeterli hale getirilecekti. Bölgenin kurulması tamamlanınca her bölgede bir tıp fakültesi açılması düşünülmüştür.

Bu planda, çağdaş sağlık yönetiminin temel ilkelerinden biri olan, koruyucu ve tedavi edici hizmetlerin bütünleştirilmesi ve hizmet birimlerinin genel idareden ayrılarak nüfus esasına göre kurulması gibi amaçların benimsendiği görülmektedir. Böylece, koruyucu ve tedavi edici hizmetlerin ayrı ayrı ele alan, yataklı tedavi hizmetlerini yerel idarelere bırakan anlayış terk ediliyor. Sağlık hizmetlerin tümü merkezi hükümet görev ve sorumluluğu haline getirilmiş oluyordu. Bölgesel Numune Hastaneleri, ana-çocuk sağlığı merkezleri, verem, ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri de yine bu dönemde kurulmuştur. Bunların yanı sıra sağlık ocaklarının sayısı da hızla artmıştır.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ortaya çıkan sıtma, suçiçeği, sifilis ve cüzzam ile mücadele etmek için “Olağandışı Sıtma Kontrolü Yasası” çıkarılmış ve hastalığa odaklı dikey örgütsel yapılar geliştirilmiştir.

Demokrat Parti Dönemi: 1950 yılında iktidara gelen Demokrat Parti sağlık merkezlerini tüm yurda yaymaya gayret etmiş, bunun doğal bir sonucu olarak il ve ilçe hastanelerinin açılması hız kazanarak, yalnızca büyük kentlerde var olan hastane hizmetlerinin tüm yurda yayılmasında önemli başarılar kaydetmiştir.

Cumhuriyetin başından beri genel politika sağlık hizmetlerinin bir kamu sorumluluğu ve görevi olması yönünde olmuştur. Buna karşılık özel sağlık kuruluşlarının kurulması ve hizmet vermesine sıcak bakılmış, özel kurum ve kuruluşların kurulması ve gelişmesini engelleyen herhangi bir yapı bulunmadığı gibi bu kuruluşlar teşvik de edilmiştir. Bir bakıma esas gücün kamuda olduğu karma ekonomi anlayışı sağlık sektörüne de yansımıştır. Bir yandan sağlık hizmetlerine kamunun yatırımı devam ederken öte yandan da özel sağlık kuruluşlarının gelişmesi için çaba harcanmıştır. Sağlık politikası alanından var olan bu ikircikli yapı, 1950'lerden sonra daha belirgin hale gelmiş, özellikle hükümetler düzeyinde, hizmetlerin özel birim ve kuruluşlara devredilmesi anlayışı hakim olmaya başlamıştır.

Sağlık politikasına hakim olan bu ikircikli (şüpheli) yapı sonucunda, başta kırsal kesim olmak üzere, hem tedavi edici hizmetlerde hem de koruyucu hizmetlerde çağ yakalanamamış ve gerisinde kalınmıştır. Halkın artan talepleri karşılanamadığı gibi bu

talepleri geçici önlemlerle de karşılamak imkansız hale gelmiştir. Bunun bir sonucu olarak kurum ve kuruluşlar kendi sağlık sorunlarına kendi olanakları ile çare aramaya başlamışlar, sağlık hizmeti üreten çeşitli örgütler ve birimler kurmaya başlamışlardır. Bunun ilk ve en büyük örneği yasası 1945 yılında çıkarılan ve uygulamalarına 1952 yılında geçilen Sosyal Sigortalar Kurumu ve buna bağlı hastaneler olmuştur. Sonuçta sağlık sektörüne çok başlılık ve eşgüdümsüzlük hakim olmuştur.

Bu dönemde yapılan yasalardan birçoğu hala yürürlüktedir ve sağlık örgütlenmemizin temelini hala bu yasalar oluşturmaktadır. Örneğin;

- Optisyenlik ve Optisyenler Yasası (Yıl 1940, Sayı 3958),
- Türk Tabipleri Birliği Yasası (Yıl 1953, Sayı 6023),
- Eczacılar ve Eczaneler Yasası (Yıl 1953, Sayı 6197),
- Hemşirelik Yasası (Yıl 1954, Sayı 6283),
- Türk Eczacılar Birliği Yasası (Yıl 1956, Sayı 6643) bu yasalardan bir kaçıdır.⁷²

2.4.2.4. 1960 ve Sonrası

1965 yılında, o güne kadar bir devlet politikası olarak sürdürülen “pro-natalist” (nüfus arttırıcı) politikadan vazgeçilerek “anti-natalist” (nüfus sınırlayıcı) politikaya geçilmiştir. Yani, “Nüfus Planlaması Hakkında Kanun” çıkartılmıştır.

Bu dönemde gerçekleştirilen bir diğer önemli iş, 224 Sayılı Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkındaki Kanun’un 1961 yılında çıkartılmasıdır.

Söz konusu kanun, yalnızca sağlık hizmetlerini örgütleyen bir kanun değildir. Bu kanun, Türkiye’deki sağlık hizmetlerinin genelini düzenleyen bir ilkeler kanunudur. Bu kanunda yer alan ilkelerin hemen hepsi, kabulünden 17 yıl sonra, 1978 yılında Alma-Ata’da toplanan Temel Sağlık Hizmetleri Konferansında bütün ülkeler tarafından benimsenmiştir.

1961 yılında yasası kabul edilen ve 1963 yılında Muş ilinde başlatılan sağlık hizmetlerinin sosyalleştirilmesi uygulaması 1 Ocak 1984 tarihi itibari ile bütün Türkiye’de uygulanmaya başlanmıştır.

⁷² Nurgül Yavuz, “Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sağlık Sistemleri ve Karşılaştırılması”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Bitirme Projesi, 2011, s.27-29.

Bu kanunda yer alan ilkeler şunlardır:

- a. *Eşit ve sürekli hizmet:* Sağlık hizmeti almak bir insan hakkıdır, dolayısıyla herkese, her zaman ve her yerde verilmelidir.
- b. *Entegre hizmet:* Türkiye’de sağlık hizmetleri 1961 yılına kadar “geniş bölgede tek yönlü hizmet” modeline uygun olarak örgütlenmişti (Sıtma savaşı, Trahom Savaşı gibi). Sosyalleştirilmiş sağlık hizmetleri ise “dar bölgede çok yönlü hizmet” ilkesini getirmiştir. Bir başka deyişle, bu hizmetler çok amaçlıdır; koruyucu ve iyileştirici bütün hizmetler aynı birim tarafından (sağlık ocağı) verilir. Bu tür hizmete “entegre” (birleştirilmiş) hizmet denir.
- c. *Kademeli hizmet:* Hastaların, önce birinci basamak sağlık hizmeti veren sağlık kuruluşlarına (sağlık ocağı) başvurmaları ve buralarda evde ve ayakta teşhis ve tedavi edilemeyenlerin ikinci basamak olan hastanelere sevk edilmeleri gerekir. Böylece hastaneler gereksiz yükten korunacak, hastalar hastaneye kadar gelme zahmetinden kurtulacak aynı zamanda daha erken ve kolayca tedavi edilebileceklerdir.
- d. *Katılımlı hizmet:* Halk, sağlık hizmetlerini benimser ve ona sahip çıkarsa, başarı artar. Bu nedenle hizmetlerin planlanması ve uygulanması aşamalarında o hizmetleri alacak kişilerle ilişki kurmak ve onları karar mekanizmasına katmak esastır. Sosyalleştirilmiş sağlık hizmetleri modeli içinde bu işlemin her sağlık ocağında kurulması gereken “sağlık ocağı, sağlık kurulu” aracılığı ile yapılması bir yönetmelikle belirlenmiştir. Bu kuralda toplum liderleri olan muhtarlar, imamlar, okul müdürleri, belediye başkanları vardır. Kurulun 3 ayda bir toplanıp bölgedeki sağlık hizmetleri hakkında kararlar alması beklenir. Ancak bu sistemin düzgün bir şekilde çalıştığı söylenemez.
- e. *Nüfusa göre hizmet:* Önceki sistemde (hükümet tabipliği) örgütlenmede ilçe kriteri esas alınmıştır. Oysa sosyalleştirilmiş sağlık hizmetleri nüfus kriterine göre örgütlenmiştir. Yasaya göre, her 5-10.000 kişi için bir sağlık ocağı, bölgedeki köylerde ya da mahallelerde ise yaklaşık her 2.500 kişi için bir sağlık evi kurulacaktır. Bu sistemin temel noktalarından birisi de, sağlık ocağı ekibi bölgedeki halkın sağlık düzeyinin geliştirilmesi için programlar geliştirilecek, hem sağlık hem de hasta olan herkese sağlık hizmeti vereceklerdir.

- f. *Ekip hizmeti*: Sağlık hizmetleri hiçbir meslek grubunun tek başına verebileceği hizmetler değildir. Bu hizmetler, ancak bir ekip tarafından yürütülebilir. Sağlık ocağı hekimi, bu ekibin başı ve yöneticisidir.⁷³

2.4.2.5. 2000’li Yıllar ve Sağlıkta Dönüşüm Programı

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Sağlık Hizmetlerinde etkinlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda sağlık sisteminin yapılanmasında devlet ve özel sektör arasındaki görev paylaşımının belli esaslara bağlanması vurgulanmakta ve bu bağlamda aşağıdaki politikalar önerilmektedir:

- a. Sosyal güvenlik kuruluşlarının aynı çatı altında toplanmaları ve tek bir teminat paketi içinde hizmet sunmaları gerekmektedir.
- b. Devlet sağlık sisteminin denetimine, araştırma geliştirme faaliyetlerine ve eğitimine ağırlık vermelidir.
- c. Planlama, koordinasyon ve denetim görevlerini üstlenmiş kuvvetli bir Sağlık Bakanlığı oluşturulmalıdır. Daha pahalı bir yatırım gerektiren hastanecilik işletmeciliğini özel sektör ve vakıflar üstlenmelidir.

Burada da dikkat edilirse hastane işletmeciliği yapılan reform çalışmalarının bir sonucu olarak özel sektöre devredilmek istenilmektedir. Ayrıca raporun başka bir bölümünde de yapılan reformlar çerçevesinde hastanelerin özzerkleşmesi konusunun ele alınması önerilmektedir.

Sağlık reformları konusundaki son çalışmalar 2002 yılı genel seçimlerinden sonra kurulan hükümetin “Acil Eylem Planı” çerçevesi içerisinde hazırlanmıştır. Bu plan, tüm nüfusu kapsayan bir sosyal güvenlik sisteminin kurulacağını ve devletin tüm vatandaşlarına temel sağlık hizmetlerini sunmakla sorumlu olduğunu açık bir şekilde ifade etmektedir. Acil Eylem Planı’nın uygulanmasının bir parçası olarak Sağlık Bakanlığı tarafından Sağlıkta Dönüşüm Programı başlatılmıştır.

Sağlıkta Dönüşüm Programı’nın amaçları sağlık hizmetlerinin etkili, verimli ve hakkaniyete uygun bir şekilde organize edilmesi, finansmanının sağlanması ve sunulmasıdır.

⁷³ <http://saglikokulu.marmara.edu.tr/sayfa/1122/ulkemizde-saglikIn-tarihcesi>, 2007, s.2-3.(28.12.2012)

SDP'nin kapsamında uygulanacak politikalar sonucunda halkın sağlık düzeyinin yükseltilmesi (etkililik) amaçlanmaktadır. Sağlık hizmetinin sunumundaki en büyük hedef hastaları tedavi etmek yerine insanların hastalanmasının önlenmesidir. Bu amaca ulaşmak, anne ve bebek ölümlerinin azaltılması ve doğuşta beklenen yaşam süresinin uzatılması gibi epidemiyolojik göstergelerde sağlanacak ilerlemelerle mümkün olacaktır. Kaynakları uygun şekilde kullanarak maliyeti düşürüp, aynı kaynakla daha fazla hizmet üretilmelidir (verimlilik). Vatandaşların sağlık hizmetlerine ihtiyaçları ölçüsünde ulaşmalarının ve hizmetlerin finansmanına mali güçleri oranında katkıda bulunmaları sağlanmalıdır (hakkaniyet).⁷⁴

2.4.3. Türkiye’de Özel Sağlık Sektörü ve Sağlıkta Özelleştirme

Sağlık sistemlerinde reform yapılmasını gerektiren etkenler temel olarak iki başlıkta toplanabilir. Bunlardan ilki Dünya çapında uluslararası ve ulusal sınırlar içinde ortaya çıkan ve son 20-25 yıllık zaman dilimi içinde giderek ciddi boyutlar kazanan ve yoksullukla doğrudan ilişkili olduğu anlaşılan sağlıktaki eşitsizlik olgusudur. Dünya sağlık örgütü bu nedenle, sorunla mücadele ayrı ve özel stratejiler geliştirilmesi gerektiğini önermektedir.

İkinci temel etken ise sağlık hizmetlerinin finansmanında karşılaşılan güçlüklerdir. Bu güçlükler, sağlık hizmetinin giderek pahalılaşması ve kamu sağlık harcamalarının ulusal gelir içinde artık katlanılamaz olarak nitelenen bir noktaya tırmanmış olması şeklinde özetlenmektedir.

Sağlıkta özelleştirme kavramı kamu mülkiyetindeki kurumların, mülkiyet olarak özel sektöre devredilmesi anlamına gelmekte ve bunun ötesinde daha geniş kapsamlı değişimleri ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Dünya sağlık örgütü (WHO), özelleştirmeyi özel sektör hizmet sunumunu ve finansmanını yaygınlaştıran, kolaylaştıran ve uyaran hükümet politikaları olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla özelleştirme hükümet dışı faktörlerin sağlık hizmetlerinin üretim ve finansmanına giderek daha fazla oranda katıldıkları bir süreci ifade etmektedir. Bu anlamda da iç piyasa olarak tanımlanan ve kamu sağlık sektörü içine piyasa unsurlarının sokulması şeklinde gelişen değişiklik de özelleştirme olarak nitelenmektedir.

⁷⁴ Dilaver Tengilimlioğlu, Oğuz Işıık ve Mahmut Akbolat, Sağlık İşletmeleri Yönetimi, Nobel Yayın, 2012, s.137-138.

Aktif özelleştirme birkaç biçimde gerçekleşebilmektedir.

- a. Kamunun elindeki sağlık kurumlarının mülkiyetinin özel sektöre devri (ki özelleştirme en tipik olarak bu biçimde gündeme gelmektedir).
- b. Klinik (hastanelerdeki otelcilik hizmetleri gibi) ve klinik olmayan hizmetlerin sözleşme ile kar amacı güden ya da gütmeyen özel sektör kuruluşlarına bırakılması.
- c. Özel sektörün çeşitli mali yöntemlerle (vergi indirimi, gümrük muafiyeti gibi) desteklenmesi.

Pasif özelleştirme ise kamu sağlık sektörünün yetersiz kaldığı ya da bırakıldığı durumlarda, özel sektörün “kendiliğinden” genişlemesi sürecini tanımlamaktadır. Bu genişlemede özellikle kamu kesiminde çalışan ve sağlıkçıların (özellikle de hekimlerin) kamu kesimi çalışma koşullarından ve ücretlerinden memnuniyetsizlikleri sonucunda özel sektöre kayışları belirleyici olmaktadır. Dolayısıyla pasif özelleştirmenin de açık bir hükümet politikası sonucunda ortaya çıktığını belirlemek gerekir.

Türkiye kapitalizminde, sağlık sektörünün yapılanmasında iki önemli tarih diliminden ve bu dilimlere karşılık gelen iki önemli yeniden yapılanma politikasından söz etmek olanaklıdır. Bunlardan ilki 1960 sonrasına denk gelmektedir. Bilindiği gibi 1950’lerden itibaren, değişik ölçülerde de olsa, bütün merkez kapitalist ülkelerdeki temel birikim rejimi siyasal düzlemde sosyal devlet oluşumu biçiminde ortaya çıkmıştır. İşte bu gelişme, 1950’lerin “liberal” politikalarına karşı gelişen halk tepkisinin de gücüyle ve kendine özgün koşulları içinde 1960 kavşağında Türkiye’yi de etkisi altına almıştır. TC tarihinde Sağlık Bakanlığı bütçesinin genel bütçe içindeki payının en yüksek olduğu yıllar yine bu dönemin içindedir. Bu gelişmelerin sağlık sektöründeki bir diğer yansıması, herkesi kapsayan, ağırlıklı olarak genel vergilerle finanse edilen, koruyucu sağlık hizmetlerine öncelik veren bir sağlık sisteminin kurulması için ilgili yasanın kabul edilmesi olmuştur. Halen yürürlükte olan bu yasa hiçbir zaman tam olarak uygulanamamış olsa da, 1980’lerin ortalarına dek Türkiye sağlık sektörünün organizasyonel boyutunu belirlemede önemli işlev görmüştür. Öte yandan 1945 yılında oluşturulan sigorta uygulamasının da (SSK) benzeri bir işlev gördüğünü saptamak gerekir. 1980’lere gelinceye kadar Türkiye sağlık sektörünün temel paradigması Devletçilik/Kamuculuk olarak biçimlenmiş ve sağlık 1961 Anayasası’nda da belirtildiği gibi devletin sorumluluğunda bir alan olarak tespit edilmiştir. Bu dönem için asıl önemli olan noktada budur.

1980'den itibaren ise 12 Eylül sonrasının ekonomik ve politik tercihleriyle uyumlu olarak değişikliğe uğrayan asıl tercih işte bu devletçi sağlık sistemi paradigmasıdır. Böylece sağlık hizmetlerinin özelleştirilmesi son üç-beş yıllık kalkınma planlarının tümünde de strateji olarak benimsenmiş ve 1990'ların başında da Sağlık Bakanlığı'nın teknik düzeyde de üzerinde çalışmaya başladığı bir proje durumunu almıştır.

Sağlık Bakanlığı 1990 sonrasındaki çalışmalarında sürekli olarak birkaç noktayı gündemde tutmuştu. Buna göre;

- a. Türkiye'de toplam ve kişi başı sağlık harcamaları gelişmiş ülkelerin gerisindedir.
- b. Sağlık hizmetlerinin verimliliği son derece düşüktür ve bunun nedeni sektördeki kamu egemenliğidir.
- c. Özelleştirme hem ek kaynak yaratmada hem de verimliliği ve kaliteyi artırmada başlıca çözüm yoludur.

Türkiye'de 1980 sonrası sağlık hizmetlerinde özel sektörün ağırlığı daha fazla kendini hissettirmektedir.

1980'de 91,2 milyar TL olan özel sağlık harcamaları 1996'da 198 trilyon TL'ye ulaşmıştır. Özel sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamaları içindeki payı 1980'de %48,6'dan 1981'de %53,8'e çıkmıştır, 1987'ye kadar %50'nin üzerinde seyretmiş (1980'de %56,1), 1988'den sonra gerilemiştir. 1993'de %31,8 olmuş, 1996'da ise %36'ya yükselmiştir.

Bugün için toplam sağlık finans kaynaklarına bakıldığında özel sigortalar ve doğrudan cepten harcamalardan oluşan özel kaynaklar, toplamın %37'sini oluşturuyor. Harcamalara bakıldığında ise özel sağlık sektörüne akan paranın toplam sağlık harcamalarının %49'una ulaştığı görülür. Bunun anlamı yılda yaklaşık 2 milyar dolarlık bir sağlık pazarı demektir.

Bütün veriler Türkiye sağlık sektöründe son 15-20 yıldır giderek belirginleşen bir özelleştirme sürecinin yaşandığını gösteriyor. Bu noktada iki olgunun tespit edilmesi yararlı olacaktır.

- a. İlk cümlemizde ifade edilen gerçek, 20 yılın daha öncesinde sorunlar yaşanmadığı, özelleştirmeden muaf olduğu şeklinde bir çıkarsamaya yol

açmamalıdır. Aksine Türkiye sağlık sektörü bu yüzyılın en başından beri, periferi bir kapitalist ülkenin sergileyebileceği bütün sorunları, çarpıklıkları, yetersizlikleri hep sergilemiştir: Yetersiz finansman, altyapı, üretim sürecinin ve genel olarak üretim ilişkilerinin sürekli sağlığı bozucu etken üreten yapıları ayırt edici nokta, son 20 yıl içinde, dünya ölçeğinde sınıflar arası güç “dengesi”nin sermaye tarafından yok edilmesiyle ve maalesef kendisini ideolojik, politik hatlarda önemli oranda sağlamlaştırmayı başaran: “sosyal haklar”ın kısıtlanması şeklindeki sistematik karşı politikadır.

b. Ve bu politika doğrudan devletçe yürütülmektedir.

Bu politikanın iki sonuç yarattığı ve esasen bu iki sonucu amaçladığı da anlaşılmaktadır:

- a. Artık sosyal sektörler kamunun sorumluluk alanı dışına çıkartılmaktadır.
- b. Sağlık sektörü, artık çok net biçimde, sermaye açısından artı değere el koyma/kar elde etme alanı olmuştur.

Bu iki sonucun toplumsal eşitlikçi çıkarlar bakımından olumsuzluklara yol açtığı ortadadır.

Türkiye’de tüm çökertme operasyonlarına ve karalama söylemlerine karşın, kamu hastaneleri yataklı tedavi kurumlarına başvuran halkın yükünün %70-90’ ını çekmektedir.

Bu kurumlar son 5 yılda, gözle görülür parasal, teknolojik ve insan gücü desteği almamasına karşın var olan personel ve alt yapı olanaklarının sınırları (SSK hastanelerinde bu durum çok daha ileri boyutlardadır) oldukça zorlayarak tedavi hizmeti talebini karşılamaya çalışmaktadırlar. Bu bağlamda, bu özverili çaba görmezden gelinip, bizzat devlet eliyle yaratılan istismar ortam ve devlet görünümlü gizli piyasa türü çalışmaya bağlı olumsuzluklar gerekçe gösterilerek Sağlık Bakanlığı ve SSK Hastaneleri gözden çıkarılmaktadır.

Gerçekten bir reform gerekmektedir; bu da kurumsal sağlık hizmeti reformudur. Bu reform ise kamu fonlarının, kamu sağlık kurumlarına değil özel sektöre akıtılmasının, kamu sağlık kurumlarının olanaklarının parayla satılmasının, kamu personelinin yoksullaştırılmasının önüne geçilmesi ile mümkündür. Tüm olumsuzluklara rağmen özveri ile ayakta durmaya çalışan ve Türkiye insanının sağlık

yükünün önemli bir bölümünü çeken kamu sağlık kurumları ve personelinin gözden çıkarılmaması gerekmektedir.⁷⁵

2.4.4. Sağlık Hizmetlerinin Sunumu ve Küreselleşmenin Etkileri

Sağlık hizmetleri arasında “bölünmeyen” ve çok geniş bir kitleyi ilgilendiren bazı ihtiyaçlar vardır ki karlı olmadığı için piyasa tarafından üretilmezler (ölçek ekonomisi). Bu nedenle özellikle çevre kirliliği, salgın hastalıklar ve bunlarla mücadele yöntemleri ve etkin aşılama vb. gibi sağlıkla ilgili ihtiyaçların tatmine yönelmiş sağlık hizmetleri üretiminin sunucusu kamu sektörüdür. Bu hizmetlerin finansmanı ise tartışmasız kamu kaynakları ve bunlar içinde de özellikle vergi kaynakları yer alacaktır.

Bunun yanında sağlık hizmetleri, yararlananın finansmanına katılabileceği, fiyatlandırılabilen ve pazarlanabilen hizmetler olarak piyasa ekonomisi tarafından da üretilebilen “yarı kamusal” mal niteliğindedir.⁷⁶

2.4.4.1. Kamu Ekonomisi ve Sağlık Hizmetlerinin Sunumu

Sağlıklı bireylerin toplumsal faydası kuşkusuz çok yüksektir. Tersine durumda ise ortaya çıkan zararların boyutları ve maliyetinin tahmini dahi çok zordur. Bu nedenle kamu ekonomisi tarafından toplumun sağlığını “korumaya” yönelik hizmetlerin üretilmesi kaçınılmazdır. Dolayısıyla toplumsal koruyucu sağlık hizmetlerinin temel sunucusunun devlet olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Özel sektör ise bu alanda karlı olmayacağı için faaliyette bulunmak istemeyecektir. Bununla birlikte piyasa ekonomisi, kamu ekonomisi tarafından üretilen “bölünemeyen” ve “koruyucu” sağlık hizmetlerine yönelik mal ve hizmet tedariki süreçlerinde kamu ekonomisine hizmet verebilir. Ancak bu söz konusu hizmetin kamusal niteliğini değiştirmez. Özellikle yaygın ya da risk gruplarının yoğun olması gibi nedenlerle kitlesel ya da bölgesel aşılama faaliyetleri bu kapsamda görülen en önemli hizmetlerdir.

Sağlık hizmetleri piyasada alınıp satılabilen hizmetler olmasına karşın yukarıda sözü edilen dışsallık olgusu nedeniyle kamu tarafından da üretimi zorunlu olan bir “kamu malı”dır. Özellikle “koruyucu sağlık hizmetleri” sağlıklı bir toplum olmanın en

⁷⁵ Hüseyin Mert, Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, 2012, s.28-31.

⁷⁶ Asuman Altay, “Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Yeni Açılımlar ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Sayıştay Dergisi, Sayı.64, s.35-42.

önemli aracıdır. Devlet, ayrıca “tedavi hizmetleri” alanında da faaliyet gösterir. Bunda amaç, bu hizmeti satın alamayanlara destek olunarak bireyin ve dışsal fayda nedeniyle toplumun sağlığına olumlu katkılarda bulunur.

Bunun yanında, günümüzde insan hakları tanımı kapsamında temel beşeri sermaye değişkenleri olan “sağlık” ve “eğitim” bir hak olarak kabul edilmektedir. Birleşmiş Milletler, her bireyin sağlıklı bir yaşam ile temel eğitim hakkı olduğunu kabul etmektedir. Birçok ülkede bireysel hak tanımı kapsamında sağlık bir temel hak olarak kabul edilmektedir. Daha önce de denildiği gibi sağlık konusunda “hak, adalet ve eşitlik” çerçevesinde bir bakış açısının geliştirilmesi “normatif yaklaşım” dahilinde gerçekleşmektedir. İnsanların sahip oldukları dil, din, ırk, cinsiyet, gelir, servet, prestij ve statü gibi unsurlara bakılmaksızın eşitlik, adalet ve haklar bağlamında sağlık hizmetlerinden faydalanmaları konusunda genel bir kabul söz konusudur. Bununla birlikte, devletin tedavi hizmetleri sunumu sınırsız değildir. Ükelere göre değişmekle birlikte, piyasa ekonomisine sahip her ülkede kamusal tedavi hizmetlerinin sınırsız olması mümkün değildir.

Genellikle bu konudaki tez sınırsız hizmet “bulaşıcı hastalıklar” kapsamında gerçekleşmektedir. Bu bağlamda devletin özellikle tedavi edici sağlık hizmetlerinin sunumunda toplumdaki risk gruplarını iyi belirlemesi gerekmektedir. Özellikle yoksullara devletin sınırsız tedavi hizmeti sağlaması sosyal bir sorumluluk ve görevdir. Günümüzde piyasa ekonomilerinde devletin sağlık hizmetleri sunucusu olarak konumunun belirlenebilmesinde yanıtlanması gereken iki temel soru bulunmaktadır.

Birincisi, devletin sunduğu tedavi hizmetlerinin toplumsal sınırı ve kriterleri neler olmalıdır?

İkincisi, devlet vatandaşlarına tedavi hizmeti sunarken bu hizmetlerin finansman boyutu için bütçe kaynaklarının ne kadarını kullanabilecektir?

Birçok ülkede sağlık konusundaki reform arayışlarının temelinde bu sorulara net yanıtlar verilemiyor olması yatmaktadır. Çünkü devletin bütçe kaynakları tüm vatandaşları kapsayacak sağlık hizmetleri ve özellikle tedavi edici hizmetleri sınırsız sunmasına izin vermemektedir. Ayrıca bu hizmetlerin bütçedeki kaynağını bilindiği gibi “vergiler” oluşturmaktadır. Diğer yandan vergi mükellefleri açısından bu durum önemli bir yük de oluşturabilir. Özellikle kayıt dışılığın büyük boyutta olması ve buna bağlı

olarak vergi kaçırma olgusunun yaşanması ve yoksul kesimlerin nüfusun önemli kısmını oluşturduğu ülkelerde, devletten en azından yoksul olmayan kesimler için sınırsız ve ücretsiz bir sağlık hizmet düzeyi beklemek, kaynak kısıtı nedeniyle çok mümkün değildir. Genellikle, kamusal sağlık hizmetleri sunumunda sınırsız kaynak kullanımı, yoksul insanlara ve salgın hastalıklara yönelik olarak uygulanmaktadır. Burada önemli olan nokta, ülkede yoksul kesimlerin katmanlarının belirlenebilmesidir. Çünkü sağlık hizmetlerinin finansmanına hiçbir şekilde iştirak edemeyecek olan gerçek muhtaç ve yoksulların tespit edilmesi bu noktada önem kazanmaktadır.⁷⁷

2.4.4.2. Piyasa Ekonomisi ve Sağlık Hizmetlerinin Sunumu

Sağlık hizmetlerinin çok büyük bölümü kişilere tek tek sunulur, dolayısıyla fiyatlanması ve piyasada alınıp satılması mümkündür. Ancak burada alınıp satılan sağlık değil, sağlık hizmetinin kendisidir. Dolayısıyla sağlık hizmetlerinin, özel piyasada fiyata konu olabilen ve arz talep koşullarına göre seviyesi belirlenen hizmetler olduğu bir gerçektir.

Sağlık hizmetleri piyasanın yapısı, iyi işlenen rekabete dayalı piyasa yapılarından oldukça farklıdır. Diğer deyişle, sağlık hizmetleri piyasası standart piyasa koşullarını yerine getirmekten uzaktır. Sağlık hizmetleri piyasanın yapısından kaynaklanan ve genel olarak “piyasa aksaklıkları” olarak bilinenlerden farklı özellikler taşımaktadır. Sağlık hizmetleri piyasası yapısı, gereği “aksak rekabet” ve “eksik bilgi” özelliklerini taşır.

Standart rekabetçi piyasalarda; çok satıcı maksimum kara odaklanmış firmalar, iyi bilgilenmiş alıcılar, tüketicilerin malın bedelinin tamamını ödemeleri gibi nitelikler söz konusudur. Sağlık hizmetleri piyasası ise bu standart niteliklerden farklı bir şekilde şu özellikleri barındırır:

- a. Büyük kentler dışında sınırlı sayıda hastane,
- b. Çok büyük karlara odaklanamayan firmalar,
- c. Çoğu zaman eksik ve kötü bilgilenmiş alıcı,
- d. Türkiye ya da kullanıcıların çoğunlukla sahip oldukları sigorta vb. nedeniyle maliyetlerin tamamına katlanmaması.

⁷⁷ Altay, s.35-42.

Sağlık hizmetleri piyasasının bir diğer özelliği ise “heterojen” özellikler taşıyan mal ve hizmet piyasaları olmalarıdır. Sunulan malın heterojen olması, malın piyasası hakkında tüketicilerin eksik ve yetersiz bilgiye sahip olmalarına neden olacaktır. Bu durumda birey için sağlık hizmetlerinin tüketimi konusundaki tercihlerin rasyonelliği tehlikeye düşebilecektir. Oysa rekabetçi piyasa yapısında bireyin tercihlerini yaparken rasyonel olduğu kabul edilir. Sağlık hizmetleri piyasasında ise bireyler tam ve iyi bilgilendirilmedikleri için düşük fiyatın daha iyi bir tüketimin mi yoksa daha kalitesiz bir malın göstergesi olduğundan emin olamazlar.

Aksak bilgi yanında sağlık hizmetleri piyasalarında tam rekabet değil, “eksik rekabet” geçerlidir. Çünkü tıp mesleğinin ve daha genel olarak tıp alanının kendinden kaynaklanan sınırlılıkları söz konusudur. Piyasadaki gibi büyük reklam kampanyaları, fiyata dayalı rekabet, müşteri çalma faaliyetleri bu alanda çok mümkün değildir. Ayrıca bu alanda edinilmiş bilgi ve deneyimlerin, araştırma sonuçlarının en fazla paylaşıldığı ve işbirliği yapıldığı alan “tıp alanı”dır. Bu nedenle, piyasadaki acımasız, sert rekabetin bu alanda olması çok beklenen ve görülebilen bir durum değildir. Hastaneler arası rekabet dahi birçok bölgede az sayıda hastane hizmeti sunumu olması nedeniyle etkin rekabet koşullarını barındıramamaktadır.

Bundan başka özel piyasada mevcut olan maliyet-fayda ilişkisi sağlık hizmetleri sektöründe çok geçerli olamayacaktır. Çünkü sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin büyük bir kısmı, çoğu zaman birey ve devlet tarafından önceden primler şeklinde ödenmektedir. Sağlık hizmetleri kullanıcıları sadece bu hizmetlerden yararlanırken bazen bütüne göre küçük bir katkı payı ile maliyete katlanmaktadır.

Son olarak, iki piyasa arasında çok büyük bir kar beklentisi farklılığından söz edilebilir. Bunun anlamı, sağlık hizmeti sunucusu taraflar çok büyük kar güdüsü ile faaliyetten çok sağlık hizmetlerinin kalitesinin artırılmasına odaklanmışlardır. Kar güdüsünü yokluğu, maliyetlerin büyük kısmının devletçe ve /veya özel sigorta şirketlerince ödeniyor olmasından da kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte son yıllarda büyük sermaye gruplarınca dünya çapında sağlık hizmeti sunan ve kar amacı güden kuruluşların pazar payı giderek artmaktadır. Bu gelişmelerin sağlık hizmetleri piyasalarının, küreselleşmenin etkisi ile büyük karların beklendiği ve rekabet ortamının yaratıldığı bir ortamı oluşturduğu ileri sürülebilir.⁷⁸

⁷⁸ Altay, s.35-42.

2.4.4.3. Sağlık Hizmetlerinde Piyasa Başarısızlığı ve Eşitsizlikler

Genel olarak kamu ekonomisi literatürüne göre piyasa ekonomileri bazı mal ve hizmetlerin üretiminde etkin (Pareto-etkin) değildir. Bu durum, “piyasa aksaklıkları” ya da “piyasa başarısızlığı” olarak adlandırılmaktadır.

Bunun yanında bireyler arasındaki gelir eşitsizliği bir diğer kamu müdahalesi gerekçesini oluşturmaktadır. Sağlık hizmetleri açısından piyasa ekonomisi etkin (Pareto-etkin) olabilir. Ancak bir sağlık güvencesi, diğer deyişle sigortası olmayan sağlık harcamalarını ödeyemeyecek durumda olan yoksul kesimlere piyasa ekonomisinin bir hizmet üretimi söz konusu olamaz.

Gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan ülkelerde de genel eğilim, herkesin özellikle de yoksulların belli bir asgari sağlık hizmeti güvencesine sahip olmasıdır. Sağlık hizmetlerinin kamu sektörü tarafından sunulmasının bir diğer gerekçesi, bu hizmetlerin sahip oldukları “dışsallık” özellikleridir. Salgın hastalıklar, çevre sağlığını tehdit eden, kirliliğe yol açan ve sağlığa zarar veren gelişmeler vb. gibi zararlı dışsallıklar nedeniyle devlet tarafından sağlık hizmetleri sunumu üstlenilebilir. Zorunlu aşılama, karantina, halk sağlığını koruyucu hizmetler, genel sağlık taramaları vb. bu kapsamda sayılabilir.⁷⁹

2.4.4.4. Küreselleşme ve Sağlık Hizmetleri Sunumuna Yansımaları

Küreselleşme, teorik temellerini ve uygulanma gerekçelerini klasik liberal ekonomi teorisine dayandırmaktadır. Bu teorik yaklaşım, devletin toplumsal yaşamdaki rollerinin kısıtlanmasını, ekonomik müdahale alanlarının özelleştirilmesini, küresel sermayenin ulusal sınırlar içindeki alanının genişletilmesi ve etkinliğinin ulusal düzenlemelerle artırılmasını adeta gerekli kılmaktadır.

Günümüzde gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda artan nüfus, artan ihtiyaçlar, küresel sermayenin çok geniş hizmet alanlarında yatırım yapma istekliliği ve gücü, kamusal hizmet kapsamında yer alan hizmetlerin artan bir şekilde özel sektör tarafından da üretilmesini kaçınılmaz kılmaktadır. Gelişmekte Olan Ülkelerin (GOÜ) piyasa ekonomilerini geliştirmeleri ve kalkınma/büyüme hedefine ulaşmada piyasa güçlerince yaratılacak başta istihdam ve gelir gibi ekonomik dinamikler ve buna bağlı olarak

⁷⁹ Altay, s.35-42.

sosyokültürel gelişmeler, olması gereken bir süreçtir. Ancak burada önemle üstünde durmamız gereken, bu ülkelerin henüz sistemiği oluşturulamamış, yeterince yaygınlaştıramamış temel kamusal hizmet alanlarına ihtiyaç duyan kitlelerin fazlalığıdır.

Küresel sürecin hızlanması GOÜ için bazı fırsatları ve faydaları ortaya çıkarırken Gelişmiş Ülkeler (GÜ) tarafından kuralların duruma göre değiştirildiği ve uygulandığı, yerel ve ulusal üretim ve finans imkanlarının daralması giderek GOÜ için eşitsizlik, işsizlik, yoksulluk ve daha az eğitilmiş, daha az sağlıklı, diğer deyişle en temel beşeri sermaye unsurlarına sahip olamayan kitlelerin oluşumuna yol açmıştır.

Küreselleşmenin özellikle işsizlik, yoksulluk gibi sorunların artışına neden olması, sağlık konusunda birçok GOÜ’ de elde edilmiş kazanımların da gerilemesine yol açmıştır. Bu ülkelerin en riskli kesimlerini oluşturan işsizler ve yoksullar için kamu hizmet alanları içinde yer alan başta sağlık ve eğitim imkanlarının giderek piyasa ağırlıklı sunumu kamu sağlık üretiminde ve sunumunda ciddi bir yetersizlik ve kalitesizliğe yol açmıştır.

Küresel düzeyde üretim ve sunum yapan çok uluslu şirketlerin ilaç ve tıp teknoloji ürünlerinin üretiminde ve pazarlanmasında egemen güç olmaları sağlık ekonomisini ve yönelimlerini istedikleri gibi biçimlendirmelerine izin vermektedir. Diğer yandan küresel sağlık ekonomisinin gelişimi birçok hastalığın yerel sınırlar dışında ortak geliştirilen programlarla, teknolojilerle daha az maliyetli ve daha etkin sunumuna ortam sağlamaktadır.

Küresel sermayenin artmasına ve hareket hızına paralel olarak, birçok alanda olduğu gibi sağlık sektöründe de özelleştirme çabaları ortaya çıkmıştır. Kamu kurumlarının özelleştirmesinin yanı sıra belki de daha çok sağlık sektörünün piyasaya açılması ve böylece yeni yatırım ve girişimlerle piyasada üretilen ve rekabete konu olan mal ve hizmetler olmaları amaçlanmaktadır. Tedavi hizmetlerinden çok bu alanda tıp teknolojileri önde gelmektedir. Ancak son zamanlarda uluslararası yatırımların sağlık sektörüne artan bir ilgilerinin olduğu bilinmektedir.

Tıbbın bilgi paylaşımına en açık alanlardan olduğu bir gerçektir. Bu nedenle küreselleşme ile birlikte ve artan bilişim teknolojileri yardımı ile ülkeler hatta kıtalar arası profesyonel bilgi paylaşımları söz konusu olmaktadır. Teletip ve robotik tıp

uygulamaları, uzaktan eğitim, konsültasyon bu kapsamda sayılacak gelişmelerdir. Ancak burada dikkat çekilebilecek bir nokta batı tipi tıp uygulamalarının alternatifsiz hale gelmesidir. Toplumlar kendi tıp tarih ve kültürlerinden hızla uzaklaşmaktadır. Batı tıbbi uygulamaları dışında uygulamalar diğer alanlarda olduğu gibi alternatifsiz olarak kabul edilmekte ve böylece batı ülkelerince üretilen ve sunulan sağlık ekonomisi ve hizmetleri tüketimi arttırılmaktadır.⁸⁰

2.4.4.5. Uluslararası Kuruluşların Sağlık Hizmetleri Üzerindeki Etkileri

Sağlık sektöründe reform hareketlerini değişim doğrultusunda tetikleyen dış unsurların başta geleni, uluslar arası kuruluşlardır. Özellikle Dünya Bankası bu konuda 1980’lerin sonlarından itibaren gerek hazırladığı rapor ve dokümanlar gerekse bu alana sağladığı fon ve danışmanlık hizmetleri ile sağlık reformu çalışmalarını “piyasa ekonomisi” merkezli yönlendirmektedir. Dünya Bankasının bu çabaları, özellikle “istikrar tedbirleri” kapsamında GOÜ’ in ekonomik yapılarını piyasa odaklı bir yaklaşımla “yeniden yapılandırılmaları” için çalışan IMF tarafından da desteklenmektedir.

Dünya Bankası 1987 yılında “Gelişmekte Olan Ülkelerde Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı” adı ile bir doküman yayınlamıştır. Bu dokümanda banka GOÜ’ nü sağlık sistemlerini piyasa odaklı yönlendirmelerinin gerekliliği üzerinde durarak, bunun gerekçelerini ve yöntemlerini sunmaktadır.

Sağlık konusunda artarak devam eden bir küresel işbirliği söz konusudur. Başta Dünya Sağlık Örgütü olmak üzere sağlığın birçok alanında hizmet veren Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu (UNICEF), Birleşmiş Milletler Nüfus Fonu (UNFPA), Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP), Birleşmiş Milletler Gıda ve Tarım Örgütü (FAO), Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) gibi uluslar arası kurumlar bu kapsamda sayılabilir. Türkiye’de bu kurumların çalışmalarına aktif olarak katılmakta ve işbirlikleri geliştirmektedir. Özellikle Dünya Sağlık Örgütü Ljubljana Bildirgesi’ni yayınlamış ve örgüte üye ülkelerce benimsenmiştir. 2000’li yıllarda sağlık politikalarına yön vermek üzere hazırlanan bildirgede, temel ve idari olmak üzere iki yönlü ilkeler demetine yer verilmektedir. Temel ilkeler kapsamında;

- a. İnsan onuru, eşitlik, dayanışma ve mesleki ahlak gibi değerler tarafından motive olmak,

⁸⁰ Altay, s.35-42.

- b. Sağlıkla ilgili kazanımları hedeflemek,
- c. Toplumun hizmetin merkezinde görmek,
- d. Sağlık hizmetlerinde kaliteye odaklanmak,
- e. Sağlam bir finansman yapısı oluşturmak,
- f. Birinci basamak koruyucu sağlık hizmetlerine yönelmek.

Bildirgenin idari ilkeler kapsamında ise; sağlık politikasının geliştirilmesi, vatandaş tercihlerinin ve önceliklerinin dikkate alınması, sağlık sisteminin sunumunun yeniden yapılandırılması, yönetim mekanizmalarının güçlendirilmesi, denenmiş yöntem ve araştırmalardan yararlanılması şeklinde ilkeler yer almaktadır.

Küreselleşmenin sağlık sektörüne olumlu etkilerinin sözü edilen kuruluşların çabalarıyla da önemli ölçüde arttığı söylenebilir. Özellikle küreselleşme, iletişim süreçlerini hızlandırmış, bilgiden kısa sürede yararlanma olanaklarını ortaya çıkarmış ve rekabeti gündeme getirmiştir. Sağlık hizmetlerinde müşteri odaklı bir anlayışın öne çıkması ile özellikle sağlık hizmeti tüketicisi bireylerin davranış ve algılamalarında olumlu gelişmeler kaydedilmektedir. Toplam kalite yönetimi, hasta memnuniyeti, sürecin hizmet yönünün iyileştirilmesi, verilen sağlık hizmetlerinin nitelik ve nicelik açısından ölçülebilmesi, hasta bakım kalitesi, hasta hakları gibi daha önce çok bilinmeyen ya da üzerinde durulmayan konular öncelik kazanmıştır. Özellikle sağlığın anayasal bir hak olduğu ve herkese eşit olarak sunulması gereği üzerinde durulmaktadır. Tüm bu algılamaların ulus devletlerin sağlık hizmetlerin sunumu kapsamında yer alması, yukarıda sözü edilen uluslar arası kuruluşlar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Uluslararası kuruluşlar, bu çabaları ile artan hastalıklarla ve bunlara yol açan özellikle yoksulluk vb. sorunlarla mücadele de gelişmemiş ülkelere çok önemli katkılarda bulunmaktadır. Bunun yanında özellikle tıp teknolojileri ve ilaç tedavi hizmetleri konusundaki gelişmelerden birçok ülkenin yararlanması, bu kuruluşların destek ve yönlendirmeleriyle söz konusu olmaktadır. Diğer yandan, sağlık gibi dışsal faydası oldukça yüksek olan bir hizmetin piyasalaştırılmasının, özellikle makro iktisadi istikrarsızlık ve yoksulluk sorununun olduğu ülkelerde sağlık hizmetlerinin toplumsallaştırılmasını engelleyebileceği eleştirisi yapılmaktadır.⁸¹

⁸¹ Altay, s.35-42.

2.5. SAĞLIK İŞLETMELERİNİN ORGANİZASYON YAPISI

2.5.1. Hastane İşletmesinin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Önemi

Hasta olan birey hem psikolojik hem de tıbbi olarak başka insanların desteğine ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaç insanlığın ilk varoluşundan günümüze kadar sağlık açısından toplumsal sorumluluk bilincinin gelişmesine neden olmuş ve bu sorumluluğun gereği olarak da toplumlar tarafından, sağlık hizmeti veren değişik kurum ve kuruluşlar kurulmuştur. Bu kuruluşlardan birisi de sağlık sisteminin temel taşı olarak nitelendirilen hastanelerdir.

Sağlık sisteminin bir alt sistemini oluşturan hastaneler, topluma sağlık hizmetlerinin sunulmasında önemli rol oynadıklarından, sağlık sisteminin “temel taşı” ya da “denge noktası” olarak nitelendirilmektedirler. En basit biçimiyle hastane, “hasta ve yaralı bireylerin ayakta veya yatarak, tedavi ve bakımlarının yapıldığı kurumlar” olarak tanımlanabilir.

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

Ülkemizde ise hastanelerin yönetim ve örgütlenmesi açısından temel düzenleyici olan Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde hastaneler, “hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumunu kontrol ettirmek isteyenlerin ayakta veya yatarak gözlem, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır” olarak tanımlanmaktadır.

Tarih içinde hastaneler toplumların politik ve ekonomik koşullarına, toplumsal yapılarına, değer sistemlerine, kültürel örgütlenmesine, sağlık koşullarındaki toplumsal değişime ve gereksinimlerine göre biçim almışlar, sonunda da çağımızın “çağdaş” hastaneleri durumuna gelmişlerdir. Bu gelişmeye kısaca göz atarsak, hastanelerin gelişmesinde en önemli aşama, ortaçağda Müslümanlık ve Hristiyanlık dinlerinin etkisi ile ortaya çıkmıştır. Bu nedenle hastanelerin birçok işlevinde dinsel etkileri görmek, günümüzde bile olasıdır. İlk hastaneler daha çok yoksul, çaresiz insanların sığındığı yerlerdir. Bu durum 16. yüzyıla kadar sürmüştür. 16. yüzyıldan başlayarak hastanelerin toplumsal gerek ve zorunluluk sonucu gelişmeye başladıklarını görüyoruz. Yeni politik, ekonomik ve toplumsal düşüncelere paralel olarak, tıbbi amaçlı hastaneler İsa’nın doğumundan sonraki 1800 yıllarında kurulmuşlardır. Bu sırada laboratuvar ve hemşire okulları da açılmaya başlamıştır. 19. yüzyıldan başlayarak, gelişen pozitif bilimlere paralel olarak tıp bilimi de gelişmeye başlamış, ayrıca hastanelere olan istek de fazlalaşmıştır. Bunun yanı sıra hekimlik ve hemşirelik hizmetlerine ek; sosyal çalışma, beslenme, tıbbi dokümantasyon, personel, mali yönetim, teknik bakım, muhasebe, istatistik ve depolama gibi yönetim hizmetlerinin önemi sürekli artmıştır.

Hastaneler bugün, toplumda önemli bir yere sahiptir. Bunun başlıca iki nedeni bulunmaktadır. Birincisi; hastanelerde tedavi edici ve koruyucu olmak üzere iki tür sağlık hizmetinin sunulmasıdır. Sağlıklı yaşamak her insanın temel ihtiyacıdır ve insanların sağlıklı yaşamalarında hastanelerin rolü giderek artmaktadır. Nüfus artışı, kentleşme, sanayileşme, sosyal güvenlik kapsamının genişletilmesi gibi çeşitli etmenlerle birlikte, kişilerde bilinç düzeyi yükseldikçe hastanelerin bu rolünün daha da artacağı kuşkusuzdur. Çünkü en gelişmiş tıbbi teknolojiden ve laboratuvar olanaklarından yararlanarak tedavi olmak, düzenli hemşirelik bakımı almak ancak hastanelerde mümkün olabilmektedir. Hastaneleri önemli hale getiren ikinci neden ise hastanelerde sunulan hizmetin maliyetinin çok yüksek olmasıdır. Hastanelerde bir gün kalmanın (yatmanın) bedeli, kişi başına ortalama gelirin 4-5 katına eşittir. Çünkü hastanede kullanılan malzeme ve cihazların fiyatları ile istihdam edilen personelin ücretleri, diğer sektörlerle karşılaştırıldığında ortalama olarak çok yüksektir. Yukarıdaki nedenlere ek olarak sosyo-politik etkenler de hastanelerin toplumdaki önemini arttırmaktadır. Günümüzde ülkelerin, ekonomik gelişmişlikleri düzeyinde bağımsızlıklarını koruyabilecekleri bilinci toplumlarda gelişmiştir. Ülkelerin gelişimi de paradan önce insan gücü ile gerçekleştirilir. Ancak sağlıklı insan toplumun en kıymetli gücüdür. Sağlıksızlar ise toplumun gücü değil, eğitimsizlikleri oranında artan yükü olur.

Bu nedenle hükümetler programlarında sağlık ve eğitime öncelikler önem ve yer vermek zorundadırlar.

Yıllarca sağlık sektöründeki kalite, doktorun hastayı sağlığına kavuşturup kavuşturamamasıyla ilişkilendirilmiştir. Günümüzde bu anlayış büyük değişikliklere uğrayarak sağlık sektöründeki kalite tanımlaması ve temel belirleyici faktörleri çağdaş işletmecilik anlayışı doğrultusunda değişik boyutlar kazanmıştır. Bugün, hastanelerde sunulan hizmetin kalitesi yalnızca insanların sağlığına kavuşması sonucu ile değerlendirilemez, aynı zamanda hastanelerin yönetsel açıdan da bazı özellikleri taşıması gerekmektedir.⁸²

2.5.2. Hastane İşletmelerinin Özellikleri

İşletmeler, kar amacıyla toplumun belli bir ihtiyacını gideren ekonomik ve sosyal kurumlardır. Belli bir sermaye ve emekle kurulur ve yönetilirler. Pazar şartlarında serbest rekabet ederek kar elde etmeye çalışırlar. Kar elde ederken de sürekli olmaya ve toplumsal sorumluluğu yerine getirmeye özen gösterirler. Bu bölümde bu koşullar altında hizmet veren hastanelerin özellikleri ele alınacaktır.⁸³

2.5.2.1. Hastanelerin Hizmet Organizasyonu Özelliği

Organizasyonları farklı kıstaslara göre sınıflandırarak yönetimlerini ve yapısal özelliklerini inceleyen bazı çalışmalar yapılmıştır. Bunlardan biri de Blau ve Scott'un yaptıkları sınıflandırmadır. Blau ve Scott organizasyonları, “organizasyonun varoluşundan öncelikte kimin yararlanacağı” kıstasına göre sınıflandırmışlardır. Bu kıstasa göre organizasyonları,

- a. Yalnızca üyelerinin çıkarlarını koruyan, üyeleri için bulunan ortak yarar sağlayan kuruluşlar (sendikalar, kulüpler, siyasi partiler, dini kuruluşlar gibi),
- b. Öncelikle mal sahiplerine yarar sağlayan kuruluşlar, işletmeler (sanayi işletmeleri, mağazalar, bankalar, sigorta şirketleri gibi),
- c. Öncelikle müşterilerine yarar sağlayan hizmet organizasyonları,
- d. Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlar (Maliye Bakanlığı, polis, itfaiye örgütleri gibi) olarak dört kategoride toplanmışlardır.

⁸² Saim Kertiş, “Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, s.3-6.

⁸³ Yasemin Yıldız, “Yataklı Sağlık Kuruluşlarında Yönetsel Sorunların İncelenmesi Edirne İlinde Örnek Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Edirne, Temmuz, 2008, s.24-30

Hastaneler ise öncelikle müşterilerine yarar sağlayan hizmet organizasyonları arasında sayılmıştır. Çünkü hastanelerin varoluşundan yararlananların başında hastanenin müşterileri yani hastalar gelmektedir. Diğer bir deyişle hastaneler hastaların tedavi görmeleri amacıyla dayalı olarak varlıklarını sürdürmektedirler. Çünkü gerek hastanelerde gerekse diğer organizasyonlarda, organizasyonun hayatını sürdürebilmesi, birinci derecede çıkarlarına hizmet ettiği kimselere yararlı olmaya devam etmesine bağlıdır. Dolayısıyla hastalara tedavi hizmeti veremeyen bir hastanenin, üyelerinin menfaatini koruyamayan bir sendikanın, sahibine kar sağlayamayan bir işletmenin, toplum yararına faaliyet göstermeyen bir polis örgütünün mevcudiyetinin de anlamı olmamaktadır. Ancak toplumun sağlık seviyesinin yükseltilmesine katkıda bulunan (Koruyucu Sağlık Hekimliği) fonksiyonu düşünüldüğünde hastanelerin kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlar arasında yer aldığı ileri sürülebilir. Fakat hastanelerin esas kuruluş nedeni hastalara tedavi hizmeti vermek olduğu için, hizmet organizasyonları arasında sayılmıştır.

Hizmet kuruluşlarının dolayısıyla hastanelerin en önemli özelliği hastalara verilen tedavi hizmetlerinin türünü, niteliğini ve kalitesini belirleme ve değerlendirme durumunda olamamalarıdır. Bu husus, hastaneleri pek çok organizasyondan ayıran önemli bir özelliktir.

Hasta kendisi için gerekli olanı bilemediği için istismara açıktır. O'nun menfaatinin korunması hastanenin görevidir. Bu görevin en iyi şekilde yerine getirilebilmesi, hastane görevlilerinin, hastanın sağlığını ön planda tutmalarıyla mümkündür. Hastanın kendisine uygulanan, tedaviyi kontrol etme olanağı olmadığından tedavi hizmetlerinin gözetimi ve denetimi, tıbbi hizmetlerin organizasyonunda önem kazanan hususlar olmaktadır. Özellikle hastanelerde yapılan klinik araştırmalar, hasta açısından risk unsuru taşıdığından, bu gözetim ve denetim konusu daha da önemli hale gelmektedir.⁸⁴

2.5.2.2. Hastanelerin Karmaşık Açık-Dinamik Yapı Sistemleri Özelliği

Hastaneler karmaşık yapıda organizasyonlardır hatta benzer büyüklükteki diğer organizasyonların en karmaşık olanıdır. Hastanenin karmaşık yapıda olmasının çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bunlardan biri hastane dışında, hastaneyi etkileyen etmenlerin yani hastane çevresinin çok karmaşık oluşudur.

⁸⁴ Yıldız, s.24-30

Hastanenin çevresinin karmaşık oluşunun bir nedeni de çok sayıda farklı hastalıklardan şikâyetçi olan hastaların hastaneye gelişlerindeki düzensizliktir. Bu yüzden, herhangi bir an için hastaneye olan talep doğru olarak tahmin edilememektedir. Hastaneye gelen hastanın tedavi talebinin, acillik özelliği göstermesi ve reddedilemez nitelikte oluşu, gerek donanım, gerekse personel açısından hastanenin her zaman kullanıma hazır tutulmasını gerektirmektedir. Bunun bir sonucu olarak, hastanede tam kapasite çalışmayan ve zarar eden servisler veya birimler kapatılamamaktadır. Bu ise hastanede fazla sayıda personel istihdamına yol açmaktadır.

Hastanedeki aşırı işbölümü ve uzmanlaşma, yapısal karmaşıklığa yol açan nedenlerden bir başkasıdır. Özellikle 20. yüzyılda tıpta ve teknolojide görülen büyük ilerlemeler yeni mesleklerin ortaya çıkmasına ve tıpta ihtisaslaşmaya yol açmıştır. Bu gelişmelerin hastaneye yansması hastanede hem personel, hem de hizmet birimleri sayısının hızla artmasına neden olmuştur. Bu bağlamda ayrı uzmanlıklarda bölünme olan personel, birbirlerine göre çok farklı seviyelerde ve farklı alanlarda eğitim görmüştür. Yine bu personel kendi içinde çok farklı ihtiyaçlara, değerlere, eğitimlere ve tutumlara sahiptir. Bu nedenle, gerek personel arasında, gerekse görevlilerle hastalar arasındaki sürtüşmelerin, yanlış anlamaların ve gerginliklerin ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır. Ayrıca, bu kadar farklı yapıda ve özellikteki personelin faaliyetleri arasında koordinasyonun sağlanması da bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla hastane organizasyonunda koordinasyon ve haberleşme araçları, organizasyonun başarısı açısından önem taşıyan unsurlar olmaktadır.

Hastane içindeki birimler arasında ve hastaneyle, hastane dışındaki kurum ve kuruluşlar arasındaki ilişkilerin sürdürülmesi ve koordinasyonunun sağlanması konusunun hastanelere önem kazanması hastane içindeki gücün hekimlerde, tıp kökenli olmayan ve hastane idareciliği alanında formel eğitim görmüş idarecilere kaymasında etkili olmuştur.

Hastanedeki karmaşıklığın diğer bir nedeni de kullanılan teknolojinin karmaşık oluşudur. Tıbbi teknolojinin hızla gelişmesi sonucu, teşhis ve tedavide kullanılan cihazlar, hem sayı olarak artmış hem de yalnızca uzmanların kullanabileceği bir özellik kazanmıştır. Dolayısıyla hastanedeki aşırı uzmanlaşmanın diğer bir nedenini, bu teknolojik gelişmeler oluşturmaktadır. Teknolojik karmaşıklık konusunda fikir verebilmek için, 1969 yılına kadar hastanelerde kullanılmak üzere 100.000 değişik cihaz üretilmiş olduğunu belirtmek sanırım yeterli olacaktır.

Hastanelerin bir sistem olarak nitelendirilmesinde çeşitli kavramlar kullanılmaktadır. Söz gelişi hastaneler, sosyal sistemler, sosyo-teknik sistemler, çevreye uyum gösterebilen (adaptive) sistemler, açık-dinamik sistemler olarak nitelendirilmektedir. Sosyal sistem kavramında, organizasyonun çevreyle olan ilişkilerine ve organizasyon içindeki biçimsel ve biçimsel olmayan ilişkilere ağırlık verilmektedir. Sosyo-teknik sistemler kavramında ise organizasyon içindeki sosyal (beşeri) sistem ile teknolojinin birbirini karşılıklı olarak etkilediği hususu üzerinde durulmaktadır. Çevreye uyum gösterebilme, gerçekte tüm sosyal sistemlerin bir özelliğidir. Çünkü çevresine uyum gösteremeyen, çevresinin taleplerine ve çevresindeki değişmelere cevap veremeyen her türlü sosyal sistem giderek yok olmak durumundadır. Yok olmamak için de sistemin çevresine açık olması gerekmektedir. Hastaneler ve benzeri tüm sosyal sistemler, girdilerini çevreden aldıkları ve çıktılarının önemli bir kısmını çevreye verdikleri için bu açıklık kısmen zaten vardır. Buna ilaveten çevredeki değişikliklerin izlenebilmesi için ihraç edilen çıktıların çevreyi tatmin edip etmediğinin kontrolü için geribildirim mekanizmasının oluşması ile organizasyonun çevresiyle ilgili diğer bağlantıları da kurulmuş olmaktadır. Böylece açık-dinamik sistem çevreden aldığı girdileri dönüştürme süreçlerinden geçirerek elde edilen çıktıları yine çevreye veren, geribildirim mekanizmasına sahip olarak tanıtılmaktadır.⁸⁵

2.5.2.3. Hastanelerin Matriks Yapıdaki Faaliyet Organizasyonu

Herhangi bir işletmenin, organizasyon yapısı teşkil edilirken yapılan işlerden biri de işletmede yürütülecek faaliyetlerin belirli esaslara göre gruplandırılmasıdır. Faaliyetler genellikle, mal ve/veya hizmete göre, bölgeye göre, müşteriye göre, sayı temeline göre, sürece göre veya işlemlere göre ve zaman esasına göre gruplandırılmaktadır. Büyüklüğüne, faaliyet konusuna, teknolojisine ve içinde bulunduğu çevrenin özelliklerine göre bu gruplandırmalardan biri veya birkaçı esas alınarak organizasyona gidilmektedir. Gruplandırmada fonksiyon ve mal (hizmet) esasları birlikte alındığında ortaya çıkan yapıya matriks yapı denmektedir. Diğer deyişle matriks organizasyon, faaliyetlerin fonksiyon esasına göre gruplandırıldığı bir organizasyonun üstüne, proje organizasyonunun monte edilmesi ile ortaya çıkan bir yapıdır.

Matriks organizasyonda iki tür yönetici bulunmaktadır; fonksiyonel yönetici ile proje yöneticisi. Fonksiyonel yönetici, gruplandırılmış birtakım faaliyetlerin, dolayısıyla

⁸⁵ Yıldız, s.24-30

o bölümün yönetimini üstlenmiş idarecidir. Söz gelişi, herhangi bir işletmede üretim faaliyetlerinin yürütüldüğü üretim bölümünün yöneticisi bir fonksiyonel yöneticidir. Proje yöneticisi ise belirli bir malın (veya hizmetin) üretilmesiyle ilgili her türlü faaliyetin, planlaması, organizasyonu ve yürütülmesi sorumluluğunu üstlenmiş idarecidir. Söz gelişi, orduda tatbikat amacıyla yapılan ve çeşitli askeri birliklerin katıldığı bir hareketin sorumluluğunu taşıyan komutan veya büyük bir inşaat firmasının aynı anda yürüttüğü baraj inşaatının sorumluluğunu taşıyan bir mühendis ile liman inşaatının sorumluluğunu taşıyan diğer bir mühendis birer proje yöneticisi durumundadır. Fonksiyonel yönetici, işin kimler tarafından, nerede hangi projede ve mesleki açıdan nasıl yapılacağı konularıyla ilgilenmektedir. Proje yöneticisi ise neyin, ne zaman, neden yapılacağını belirlemektedir. Projede çalışan personel her iki yöneticiye de bağlı bulunmaktadır. Amaç, projenin sonuçlandırılması olduğundan bu personel hizmetin yürütülmesi açısından, proje yöneticisine, mesleki ve teknik konularda da fonksiyonel yöneticiye karşı sorumludur. Dolayısıyla proje yöneticisi ile fonksiyonel yönetici personeli (astları) ayrı olan idarecilerdir. Bu durum her iki yöneticinin otoritelerinin çatışması, yetki alanlarının aşılması olasılığını doğurmaktadır. Bu bakımdan, matriks organizasyonun iyi işleyebilmesi için sorumluluk ve yetki alanlarının çok net şekilde belirlenmesi, bu yapıya uygun, tutum ve davranışların geliştirilmesi gerekmektedir. Sürekli haberleşme, sorunları açık olarak tartışma, yardımlaşma, sempati, ikna etme ve amaçlara açıklık kazandırma matriks yapıda önem kazanan tutum ve davranış biçimleri olmaktadır.

Hastaneler matriks yapıda faaliyet gösteren organizasyonlardan biridir. Hastanede faaliyetlerin tıbbi hizmetler, hemşirelik hizmetleri, şeklinde gruplandırılması fonksiyonel örgütlenmeyi ifade etmektedir.

Tıbbi hizmetlerden sorumlu olan başhekim, hemşirelik hizmetlerinden sorumlu olan başhemşire birer fonksiyonel yöneticidir. Tıbbi hizmetlerin, kendi içinde dahiliye, hariciye, göz hastalıkları şeklinde gruplandırılması ise hizmet esasına göre gruplandırmayı ifade etmekte ve proje organizasyonuna esas oluşturmaktadır. Burada, projenin konusu belirli türde hastaların tedavi edilmesidir. Projenin kendisi ise herhangi bir hastanın tedavisidir. Söz gelişi, Kulak, Burun, Boğaz (KBB) hastalıkları servisinde bir hastanın tedavisi bir projedir. Çünkü hastalara verilen tedavi “şahsileştirilmiş” tedavidir. Bir KBB hastasının tedavisinde uygulanan usuller ve tedaviye katılan elemanlar, başka bir KBB hastasının tedavisinden farklı olabilmektedir. Bir hastanın

tedavisinde yalnız hekim ve hemşire yer alabilirken, başka bir hastanın tedavisinde hekim, hemşire, ameliyathane, fizik tedavi ve rehabilitasyon bölümü personeli de sosyal hizmet uzmanı da yer alabilmektedir. Uygulanan tedavi “şahsileştirilmiş tedavi” olduğundan, her hasta hekim için bir projedir. Projenin sorumlusu ve yöneticisi de hastanın hekimidir. Tedavi ekibinde yer alan sağlık personeli ise hizmetin yürütülmesi açısından hekime, tedarik ve mesleki konularda da bağlı oldukları fonksiyonel yöneticilere karşı sorumludur.⁸⁶

2.5.2.4. Hastane Hizmetlerinin Süreç Organizasyonu

Hastaneye gelen hastanın tedavisi acillik ve reddedilmezlik özelliği gösterdiği ve hastanedeki bir kısım hastanın sürekli bakım altında tutulması gerektiği için hastanelerde tüm gün boyunca hizmet verilmektedir. 24 saat boyunca hizmet verebilmesi için hastanedeki bir kısım personel vardiya ve /veya nöbet usulü ile çalıştırılmaktadır. Özellikle gece çalışan personelin kişiler arası ilişkilerinde ve göreve bağlılıklarında zayıflık görüldüğünden, hastanenin gece ve akşam vardiyalarındaki yönetimi, gerek hastane giderlerinin kontrolü, gerekse hastanın sağlığı açısından önem taşımaktadır.⁸⁷

2.5.2.5. Hastane Personelinin Cinsiyet Dağılımına Göre Özelliği

Hastanedeki iş gücünün önemli bölümünü, yaklaşık üçte birini bayanlar oluşturmaktadır. Bunların çoğunluğu hemşirelerden oluşmaktadır. Bayan personelin bir özellik olarak ele alınmasının sebebi, bayan personel arasında devir hızının yüksek olmasıdır. Akşam ve gece vardiyalarında, tatil günlerinde çalışıyor olunması, özellikle bayan personel için bazı problemlere sebep olmaktadır. Söz gelişi, ulaşım zorlukları, çocukların bakımı, karı-koca arasındaki huzursuzluklar bunlardan bazılarıdır. Bu yüzden evlendikten ve doğumdan sonra görevden ayrılmalar sık olmaktadır ve buna bağlı olarak personel devir hızı yükselmektedir. Hizmetlerin aksamadan yürütülebilmesi için hastanelerde bu hususun dikkate alınması gerekmektedir.⁸⁸

⁸⁶ Yıldız, s.24-30

⁸⁷ Yıldız, s.24-30

⁸⁸ Yıldız, s.24-30

2.5.3. Hastane İşletmelerinin Gruplandırılması

Tedavi edilen hasta çeşitlerine göre hastane işletmelerinin gruplandırılması şöyledir:

- a. Genel tıbbi ve cerrahi (genel hastaneler) hastaneleri,
- b. Bir kuruluşun hastane birimi (hapishane hastanesi, kolej reviri) hastaneleri,
- c. Psikiyatri hastaneleri,
- d. Tüberküloz (verem) hastaneleri,
- e. Uyuşturucu bağımlılığı, bağımlılık hastalıkları hastaneleri,
- f. Geriatri (yaşlılık) hastaneleri,
- g. Doğum hastaneleri,
- h. Göz, kulak, burun, boğaz hastaneleri,
- i. Fizik tedavi ve rehabilitasyon hastaneleri,
- j. Ortopedi hastaneleri,
- k. Kronik ve nekahat dönemi hastaneleri,
- l. Zeka geriliği üzerine hastaneler,
- m. Alkolizm hastaneleri,
- n. Sara hastaneleri,
- o. Çocuk hastaneleri,
- p. Diğer hastaneler.

Hastane sektörü karmaşık ve değişken olup bu yüzden de basit bir şekilde tanımlanması zordur. Bununla beraber hastaneler genellikle üç şekilden biri ile gruplandırılabilir; kalma süresinin uzunluğuna göre, sağlanan hizmet çeşidine göre ve mal sahipliğine göre. Kalış süresi açısından ele alındığında, en çok rastlanan hastane tipi, kısa süreli kalınan veya kısa vadeli hastane olup, büroda akut durumlardan muzdarip hastaların 30 günden az süreyle hastanede kalmaları gerekmektedir. Kısa vadeli hastanelerde ortalama kalış süresi 7 ile 8 gün arasındadır. Uzun vadeli hastanelerde ise ki bunların çoğu kronik hastalık, psikiyatri veya tüberküloz hastaneleridir, ortalama kalış süresi 3 ile 6 ay arasındadır.

İkinci sınıflandırma yöntemi, hizmet tipine göredir. En çok rastlanana geniş bir tıbbi, cerrahi, obstetrik ve pediatrik hizmet yelpazesinde servis veren genel hastanelerdir. Diğer taraftan ihtisas hastaneleri, belli bir hastalığa veya nüfus grubuna yönelik bakım sağlarlar. İhtisas hastanelerine örnek olarak çocuk hastaneleri, doğum hastaneleri, kronik hastalık hastaneleriyle tüberküloz hastaneleri gösterilebilir. 20.

yüzyılın ilk bölümünde göz, kulak, burun, boğaz hastalıkları, obstetrik, ortopedi ve fizik tedavi gibi yeni ortaya çıkan tıbbi uzmanlık alanlarında ihtisas hastanelerinin sayısı önemli ölçüde arttı. Bu hastaneler, genellikle kendi hastanelerini geliştirmek isteyen saygın doktorların girişimlerine karşılık veren hayırseverlerin eseriydiler. Mali güçlüklerden ve tıp bilimindeki gelişmelerin genel hastaneleri daha uygun ve verimli hale sokmasından dolayı ihtisas hastaneleri günümüzde daha az yaygın hale dönüşmüştür. Bunların çoğu ya kapanmış ya da genel hastaneye dönüşmüştür.

Hastanelerin üçüncü sınıflandırma şekli mülkiyet tarzına göre'dir. Devlet veya kamu mülkiyeti, kar amaçlı özel mülkiyet (mal sahipliği bazında) ve kar amaçlı olmayan özel mülkiyettir (dini amaçlı veya gönüllü bazda).⁸⁹

2.5.4. Hastane Organizasyon Yapısı

Organizasyon iki ya da daha çok kişinin bilinçli olarak uyumlulaştırılmış (koordine edilmiş), faaliyet ya da güç sistemi olarak tanımlanabilir. Bu güç sistemi yönetim ve yapısal olarak sınıflandırılabilir.

Organizasyonu öncelikle kimin yararlandığı dikkate alınarak şu şekilde sınıflandırabilmek mümkündür. Buna göre;

- a. Ortak yarar sağlayan kuruluşlar,
- b. Öncelikle mal sahibine yarar sağlayan kuruluşlar,
- c. Öncelikle müşterilerine hizmet veren kuruluşlar,
- d. Kamu yararına yönelik hizmet veren kuruluşlar sayılır.

Bu gruplandırma çerçevesinde hastaneler iç ve dış kısıtlar altında sağlık hizmeti üretmek yoluyla amaç fonksiyonunu en büyükmeye çalışan karmaşık bir örgüt olarak ele alınabilir ve öncelikle müşterilere yarar sağlayan hizmet organizasyonları olarak adlandırılabilirler.

Hastane güç ve statünün aynı kişilerde toplanmadığı tek organizasyondur. Gerek hastanenin alt birimleri arasındaki ilişkilerde ve gerekse hastane ve hastane dışı birim ilişkilerinde devamlılık ve organizasyon tıp kökenli olmayan güçler tarafından yaratılmaktadır. Ayrıca teknolojik bakımdan görülen karmaşıklık da ele alınırsa hastanenin organizasyon yapısındaki bu karmaşıklık somut olarak görülebilir.

⁸⁹ Hüseyin Mert, "Hastane İşletmelerinde Maliyetleme ve Örnek Uygulama", Doktora Tezi, İstanbul, 2000, s.17-18.

Teknolojik gelişmeye bağlı olarak, teşhis ve tedavide kullanılan cihazlar hem sayıca artmış hem de bu konuda aşırı uzmanlaşma söz konusu olmuştur.

Sosyal bir sistem olarak hastane organizasyonunun çevre ile olan ilişkilerine ve yapı içindeki figüratif ve nonfigüratif ilişkilere ağırlık vermek zorundadır. Çevre ile olan ilişkinin varlığı gerçekte tüm sosyal sistemler için gereklidir. Arzın olduğu her yerde hastanelere talep vardır. Bu nedenle hastaneler sürekli olarak yeni gelişmelere ayak uydurmak ve taleplere cevap vermek zorundadırlar. Bu da hastanelerin açık bir sistem olmasını öngörür. Bu sistemde hastane aldığı girdileri kendi içindeki geri bildirim mekanizması ile çıktı olarak değerlendirerek sunar.

Bu aşamada hastaneler, girdileri dönüştürme süreçlerinden geçirerek elde ettikleri çıktıları yine çevreye veren geri bildirim mekanizmasına sahip açık/dinamik bir sistem olarak gözlemlenebilir.⁹⁰

2.5.5. Özel Hastanelerin Organizasyonu

Özel hastane kavramı, devletten özele hızlı bir geçiş süreci yaşayan Türk Sağlık Teşkilatı için yeni bir kavramdır. Tarihi bir süreç içerisinde deprem, salgın, harp, bulaşıcı hastalıklar ve afet zamanlarında kuruluş amacına göre değişiklik gösteren seyyar ve sabit hastanelerden tam teşekküllü özel hastanelere geçildiği günümüz Türkiye'sinde bu gibi hizmetleri başarıya götüren en önemli etkenin organizasyon olduğu aşikârdır. Ne sermaye, ne makine ve teçhizat ne de uzmanlaşmış işgücü etkin bir organizasyon yapılmasında verimli ve etkili olamaz. Bu itibarla özel hastanelerin kuruluş öncesinden çalışmaya başlayıp, hizmet verdikleri ana kadarki ve bundan sonraki tüm süreç organizasyon kavramı merkezinde incelenmektedir. Zira başarılı bir model organizasyon etkin bir hizmet zincirini sağlayacağı gibi aynı zamanda bu hizmetin aksamasını da engellemekte ve sağlıklı bir hizmet sunumunu temin etmektedir.⁹¹

2.5.5.1. Süreç Organizasyonu

Özel hastanelerin bir kuruluş öncesi bir de kuruluş sonrası iki ana tipte şekillenen hizmet organizasyonu vardır. Ancak gerek yapısal gerekse fonksiyonel bağlar, bu iki

⁹⁰ Beşir Topaloğlu, "Hastane Organizasyonunda Otomasyon Ve Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1991, s.28-29.

⁹¹ Esra Yeğin, "Özel Sağlık Sektörünün Organizasyon Yapısı, Özel Hastane Organizasyon Yapısına Uygulamalı Bir Bakış", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1994, s.26.

ana organizasyon zinciri arasında “kuruluş sırası” ara süreç tipi bir geçiş organizasyonunun konmasını ve oluşturulmasını zaruri hale getirmektedir. Dolayısıyla bu hastaneler;

- a. Kuruluş öncesi,
- b. Kuruluş sırası,
- c. Kuruluş sonrası olmak üzere

Üç tip süreç organizasyona sahiptirler. Süreç organizasyon;

- a. Oluşum,
- b. Gelişim,
- c. Değişim

Fırsatları verecek şekilde belli ilkeler ışığında yapısal ve fonksiyonel olarak yapılır ve böylece organizasyonun tüm unsurları bu çerçevede incelenmiş olur.⁹²

2.5.5.2. Kuruluş Öncesi Organizasyon

Özel hastane organizasyonları kompleks, matriks ve dinamik özelliklerinden dolayı çok özel ihtisas gerektiren hizmet merkezleridir. Böylesine hassasiyet gerektiren bir hizmet zinciri “hayatiyet” unsurunun da işin içine girmesiyle daha önemli bir hale gelir. Zaman ve mekan unsurları ile daha da hassaslaşır.

İster kar amaçlı ister hizmet amaçlı olsun her iki tipteki özel hastaneler için de kuruluş öncesi çok özel bir organizasyon şarttır. Bir organizasyonun oluşum öncesinde bir “güç merkezine” sahip olması gerekir. Güç merkezi, organizasyona oluşum dinamiği kazandıracak etki gücüdür. Bu etki gücü sermaye, bilgi, tecrübe, makine, teçhizat ve transfer gibi unsurlar olabilir.

Güç merkezi çekirdek kişi dediğimiz asıl öge olabileceği gibi bu merkez bir hayır kurumu, bir şirket veya bir vakıf da olabilir. Hastane kurulmasına karar verme aşamasında bu güç, organizasyonu biçimlendirir ve yönlendirir. Bu biçimlendirme belli ilkeler doğrultusunda organizasyonu oluşturur. Oluşan bu organizasyon içinde, belli ilkeler doğrultusunda işler, işlemler ve çalışanlar yapılandırılır. Bu yapılanma organizasyonun hedefi doğrultusunda hizmet üretmeye başlar.

⁹² Yeğin, s.26-27.

Hizmet oluşum sürecinin ilk aşamasında yer alan güç merkezi, amaçlarına uygun olarak gözlemlleme yapar. Hangi ÷lke, hangi eyalet, hangi bölge ve hangi hastaneyi kuracaklarını araştırır. ABD gibi sağlık hizmetlerinde örnek bir ilerleme sağlamış ÷lkelerde bu işi özel ihtisas müşavirlik şirketleri yapmaktadır. Türkiye’de 80’li yıllarda yatırımcılardan Devlet Planlama Teşkilatı (DPT)’nce istenen fizibilite raporunun kaynağı bu uygulamadır. Ekşperler araştırma sürecini başlatır. Amaç neyi, nerede nasıl yapacakları hakkında bilgi toplamak ve bu bilgi doğrultusunda rapor hazırlamak ve hazırladıkları bu raporu güç merkezine vererek rasyonel bir başlangıcı temin etmektir. Araştırma sürecinde bilgi bankaları, özel araştırma şirketleri, özel istatistik şirketleri, basın taramaları, anket uygulamaları, röportajlar ve kütüphane bilgilerinden faydalanılır. Bölgeler arası kıyaslamalar yapılır. Hangi bölgenin hangi tip hastaneye ihtiyacı var ise buna karar verilmesini kolaylaştırıcı istatistikler hazırlanır. Araştırma ve raporlamanın her anında ekşperler güç merkezi ile direkt ilişki içindedir. Bu ilişki sayesinde araştırma yön değiştirebilir. Yeterli gör÷ldüğü takdirde durdurulabilir. Hangi tip bir hastane kurulmasına karar verilmiş ise o tip bir hastane için bölge-alan-mevki taraması yapılır. Uygun olan öngör÷ler raporlanır. Mevki taramasında satın alma ve kiralama maliyetleri en son sırada yer almalıdır.

Uygunluğu öngör÷len mevkiler arasında seçim yapmak güç merkezi yetkisindedir. Ancak güç merkezini organizasyonun başlama dinamiğinde daha öte fonksiyonel icra heyeti haline getirme çalışmaları da aynı araştırma sürecinde eşzamanlı olarak başlamalıdır. Hastane için seçilen mevkiler, güç merkezi ve ekşperler koordinasyonu ile oluşturulan bir uzman heyetçe incelenir. Bu inceleme heyeti güç merkezi başkanlığında oluşturulur. Bu heyette asgari olarak:

- a. Heyet Başkanı (Vakıf veya şirket Temsilcisi),
- b. Operatör Hekim,
- c. Radyolog Hekim,
- d. Laboratuvar Sorumlusu,
- e. Hemşire (Baş Hemşire Adayı)
- f. Çevre Mühendisi,
- g. İnşaat Mühendisi bulunmalıdır.

Heyet incelemesini arazinin jeolojik konumu, çevre şartları (su, orman, bitki örtüsü, kirlilik, gür÷ltü), iklim koşulları (yıllık ısı ve yağış averajı, nem oranı), ve rantabilite açılarından mevcut oluşum standartları doğrultusunda inceler. Bu inceleme

sonucunda hazırlanan raporlar doğrultusunda hastanenin kuruluş yeri belirlenmiş olur. Bu işlemten sonra (çok hızlı bir şekilde) iş yapımını gerçekleştirecek ekibi oluşturma dönemi başlamış olur. Oluşturulan ekip bundan sonra yapılacak işlemler için gerek yerel anlamda devlet organlarınca ve gerek evrensel anlamda Dünya Sağlık Örgütü (WHO) organlarınca belirlenmiş standartları göz önünde bulundurur.

Şüphesiz eksperlerce hazırlanan rapor sadece yer belirlenmesine yönelik değildir. Kurulmasına karar verilen hastane ile ilgili mühendislik, tıp, işletme ve sosyal unsurlar da bu raporda rol alır.

Mühendislik kısmında hastane için öngörülen yerleşim şekli, imar planı doğrultusunda bina projesi ve bu proje içindeki servis ve üniteler hakkında alternatif mühendislik bilgileri verilir. Isıtma, soğutma, hava temizleme (filtreleme) nem kontrolü, yalıtım, izolasyon, radyoloji bölümü duvar tecritleri, laboratuvar atık depolama, hastane atık değerlendirme ve imha etme gibi unsurlar detaylı olarak projelendirilmelidir. Ayrıca uygulanabilecek bir unsur için (mesela ısı ve nem kontrolü veya oksijenin merkezi sistemle dağılımı veya merkezi görüntüleme takip ve kontrol servisi için) örnek uygulamalar referans olarak verilmeli ve değişik alternatifler ışığında projeye en uygun olanının seçimi kolaylaştırılmalıdır. Seçimi yapılan mühendislik uygulamasının gelişmiş ülke ve merkezlerdeki örneği kapsamlı olarak incelenmeli ve bu yolla projede artı bir iyileştirme ve ıslah sağlanabilmelidir. Yapılan inceleme sırasında mühendislik uygulamasının mesleki uygunluğu ve projeye uyumu dışında hiç şüphesiz proje maliyetine uygunluğu da göz önünde bulundurulacaktır.

Raporun tıp unsurunda genel olarak üç ana bölüm olmalıdır. Hastanede oluşturulacak bölümler, bu bölümlerde yapılacak olan tıbbi müdahale ve işlemler ve bu işlemleri yapacak tıp ekibi. Hastanede oluşturulacak her bölüm için özel araştırmalar gerekmektedir. Bazı gelişmiş ülkelerde bile modern tıbbi müdahaleleri reddeden kesimler vardır. Söz gelimi her türlü tıbbi müdahaleyi uygun görmesine rağmen transplantasyon olayına başka bir kişinin organını kullanmayı inançları açısından uygun görmeyen kişilerin yoğun olduğu bir bölgede organ nakli hastanesi pek rantabl olmayacaktır. Bu itibarla tıp unsuru bir anlamda sosyal olgularla iç içedir. Yabancı sermayeli kurulan bir hastane, kurucu ülke dış politikasının kurulan ülke politikasına ters düşmesi halinde tıbbi başarı sağlasa bile, sosyal anlamda kabul görmeyecektir (Irak'ta Kuveyt Hastanesi vb). Hastanede bulunması öngörülen bölümler için alternatif örnek uygulamalar seçilmeli ve bu örnekler üzerinde yapılan araştırmalar ile her

bölümün işlevleri belirlenmeli, bu işlevlerin fonksiyonel hale gelmesini sağlayacak tıp ekibi araştırılmalıdır. Japonya, Amerika ve İsveç'te bu tür tıp ekibi için tarama yapan özel araştırma şirketleri vardır. Bu şirketler tüm hastanelerde çalışan tıp ekibinin dosyalarını tutar ve talep halinde kurulacak hastane ile tıp ekibi koordinasyonunu sağlarlar.

Raporun işletme kısmı da bir nevi tıp kısmına benzer şekildedir. Gelişmiş ülkelerde hastane işletmeciliği işletme bölümü kapsamından çıkartılarak, üniversitelerde ayrı bilim dalı şeklinde yapılanmaktadır. Bu yapılanmaya ayrıca üniversite dışı sertifikalı ve gönüllü kurs seminer ve eğitim programlarını ilave edersek sektörün büyüklüğü ve canlılığı daha iyi anlaşılacaktır. Raporun işletme kısmı, organizasyonun bel kemiği konumundadır. Bu nedenle ABD'de hastane işletmecisi konumunda olan şahıslar özel müşavirlik ve avukatlık firmalarına bağlı olarak çalışır ve bunların işe giriş ve iş değiştirmeleri profesyonel futbol ligi transferlerini aratmayacak görkem ve heyecanda olur. Ortada dönen parada hiç de küçümsenmeyecek miktardadır. Hastaneyi kuruluş sonrası süreçte amaçlanan hedefe taşıyacak ekip ve bu ekipçe yürütülecek başarılı organizasyon modeli için işletme kısmına çok önem verilmelidir. Kar amaçlı olsun olmasın kurulacak hastanenin rantabl organizasyonu işletme kısmına göre şekillenecek ve sonuçlanacaktır. Rapor işletmeci ve ekibi için aynı şekilde alternatifli tercihler getirmeli ve güç merkezinin seçimini kolaylaştırıcı tüm unsurlarına detaylı olarak yer verilmelidir. Uygun görülmesi halinde yurt dışı transferler için de bir tercih cetveli oluşturulabilir.

Daha önceki raporun tıp kısmında açıklanan tıp-sosyal unsurlar ilişkisi şüphesiz vazgeçilmez bir olgu olarak araştırmanın tüm bölümleri için sosyal merkezli geçerlidir. Mühendislik şekli, seçilen yapılanma, sahip olunan kültür öğelerini yansıtmalıdır. Aynı şekilde işletme kısmındaki unsurlarda sosyal öğelere bezenmiştir. Hastane-üniversite, hastane-çevre ve hastane ev ilişkisi ABD'de o kadar ileri derecede sosyal bir olgu haline gelmiştir ki, hastane merkezli dış çevre ilişkileri bir kültür parçası olan Katolik cemaatlere kadar uzanabilmiş üstelik buralarda kendine yer bulabilmiş ve sahiplenilebilmiştir. ABD hastane organizasyon şemalarında görülen Katolik olan veya olmayan hastane ayrımları bunun çok önemli bir göstergesidir. Organizasyonun hayata geçirilmesi öncesi ve sonrasında tüm çevresi sosyal olgularla çevrelenmiştir. Çalışma şekli, kadın-erkek ayrımı, gece nöbetleri, çalışma koşulları gibi organizasyonu

merkezi anlamda etkileyen ögeler birer işletme unsuru oldukları kadar aynı zamanda sosyal bir olgudur.

Bu itibarla, hazırlanan rapor hastaneyi tüm bu ögelerle kapsayacak kadar geniş ve kapsamlı olmalı, sunacağı alternatiflerle her zaman değişime imkân tanınmalıdır.

Oluşum süreci boyunca veri toplama, değerlendirme ve uygulamaya hazırlık aşamaları belli bir koordinasyon dahilinde yürütülür. Eşzamanlı yapılanma diye tanımladığımız süreç değişimi sırasındaki adaptasyon güç merkezince sağlanır.

Raporlama bitiminde eldeki bilgiler ışığında hastane kurulmasını teminen fizibilite raporu hazırlanır. Hastane yatırımını rantabl hale getirecek bir fizibilite sadece bir başlangıç fizibilitesi olmalıdır. Yatırımı sadece başa baş noktasına kadar takip eden bir fizibilite hastane yatırımı açısından “geçici rantabl” bir özellik gösterir. İşin başından beri açıkladığımız ve önemle üzerinde durduğumuz süreç adı üzerinde bir süreç olup organizasyonu sürekli bir feedback (geri besleme) hatta reorganizasyon ilkesi doğrultusunda değişime ve yeniden oluşuma sevk edebilir. Dolayısıyla hastane fizibilitesi yatırım termin planına göre organize edilirken kısa dönemli programlamalardan sakınmak gerekmektedir. Kuruluş öncesi sayılan bu dönem içerisinde yürütülmesi zaruri resmi prosedürler kurucu (geçici) ekip tarafından yürütüleceği gibi profesyonel müşavirlik firmaları tarafından da yürütülebilir. Alınması gereken yasal izinler, yatırılması gereken vergi resim, harçlar ve yürütülecek yasal formaliteler hep bu çerçevede içinde hallolur.

Bu sürecin başlangıç merhalesi gözlem ve incelemelerle başlamıştı. Gözlem ve incelemeler verilere dönüşür. Bu veriler ışığında fizibilite hazırlanır. Bu fizibiliteye uygun yatırım termin planı çıkartılır. Artık çalışmaya başlama için tuşa basmak kalmıştır. Bundan sonra yapılan işlemler kuruluş sırası organizasyona dâhil olmaktadır.⁹³

2.5.5.3. Kuruluş Sırası Organizasyon

Kuruluş sırası organizasyon, eldeki mevcut fizibiliteye uygun bir yatırım termin planının uygulamaya konması ile başlar. Adı üzerinde bu organizasyon da bir geçiş dönemi süreç organizasyonudur. Toplam organizasyon bölümünde ele alınacak ilkeler

⁹³ Yeğin, s.27-33.

bu ara dönemde uygulanmayabilir, kısmen uygulanabilir veya tamamen değişik bir yapılanma sergileyebilir. Kuruluş gayesi misyoner tipte bir hizmet hastane işletimi olan ve kar gayesi gütmeyecek olan bir organizasyon, kuruluş sırası yatırım termin planı çerçevesinde tamamen maddi öğelere, verimlilik ve karlılığa önem verebilir. Bu sebeple de tüm gecikme ve iş kayıplarına, erteleme ve iptallere karşı sonsuz duyarlı olabilir.

Kuruluş sırası organizasyon “temin” bazında devam ederken, temin edilen metaların işlerliğini sağlayarak işgücü organizasyonu da ön görüşme şeklinde devam eder. Yatırım için elzem görülen transferler işletme açılış safhası öncesinde, uygun bir zaman dilimi içerisinde yapılabilir.

Hastanelerin kompleks ve karmaşık yapılanması, verdiği hizmet çeşitleri ve zorluklar normal çalışma döneminde bile hissedilir bir güçlük çıkartmaktadır. Bu nedenle servislerin yerleşimi, işlerin organizasyonu kısacası oluşturma döneminde yaşanacak sıkıntı ve karşılaşılabilecek zorluklar normal çalışma dönemine nazaran daha fazla olmaktadır. Bu da, bu hassas dönemde daha profesyonel bir organizasyonu zaruri kılmaktadır. Yapısal açıdan, oluşum unsurları (birimlerin meydana getirilmesi) ve fonksiyonel açıdan işleyiş unsurları (her birim fonksiyonunun icrasının temini) süreç ile iç içedir. Bu süreç içerisinde temrin planına göre sırası gelen iş ve işlem ele alınır ve gereği yapılır. Süreç organizasyonu yürüten bant ve üzerindeki aksam, fonksiyonel organizasyon ise bu aksama işlerlik kazandırılmasıdır.⁹⁴

2.5.5.4. Kuruluş Sonrası Organizasyon

Hizmet oluşumu sonrasında hastane tam kapasite ile işletmeye geçer. Yatırımcının elinde artık hem üniteler hem ünite cihazları hem de bunlara mesleki işlerlik kazandıracak işgücü vardır. Kuruluş sırasında örgütlenen organizasyon esasları bu aşamada denetlenir ve ilgili birimlerce bu esaslara uyum sağlamasına çalışılır.

Kuruluş sonrası organizasyon etkin bir enformasyon ve iletişim sistemi ile desteklenir ise daha önceki kısımlarda yaşanan zorluklarla en az düzeyde karşılaşılır. Ayrıca bu dönem boyu sürecek daimi organizasyon bir nevi işletme içi masa başı organizasyonu olmamalı, dinamizmini kaybetmemeli, araştırmacılık öğesini hiçbir zaman gözardı etmemelidir.

⁹⁴ Yeğın, s.35-38.

Hizmetin daha etkin hale gelmesini teminen yapılan gözlem, ölçüm, kontrol ve bunların sonucunda yapılacak değerlendirmenin daha etkili ve tutarlı olabilmesi için ilgili birimlerin araştırma unsuruna süreklilik kazandırmaları gerekmektedir. Hastane hizmetlerinin, hastane ilgili birimlerince bile takip edilmesinin yetersiz kaldığı modern tıp uygulamaları ve baş döndürücü bir hızla gelişen teknoloji bu araştırmayı elzem kılmaktadır.⁹⁵

⁹⁵ Yeğin, s.40-42.

3. MUHASEBE ORGANİZASYONU

3.1. MUHASEBENİN TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ

3.1.1. Muhasebenin Tanımı

Muhasebe sözcük anlamı “hesaplaşma, karşılıklı hesap görme” veya “hesapların bütünü” olarak tanımlanmaktadır.⁹⁶

Tüm kuruluşların mali nitelikteki işlemleri ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden, sonuçlarını yorumlayan ve analiz eden bir bilim dalıdır.

Muhasebe, işletmelerin varlıklarının ve kaynaklarının oluşumunu, bunların kullanılma biçimini, işletmelerin mali durumlarını açıklayacak bilgileri sağlayan ve bu bilgileri ilgili kişi ve kurumlara ileten bir bilgi sistemi ile oluşmaktadır. Muhasebe sadece kar amacı ile kurulan işletmelerle ilgili değil, kar amacı gütmeyen yani topluma fayda için hizmet veren tüm kuruluşlar için de geçerlidir. Bu yüzden işletmeler denilirken tüm kuruluşları kapsamaktadır. Ama genelde muhasebe sistemi kar amacı güden işletmeler için daha da önemlidir.⁹⁷

3.1.2. Muhasebe Kayıtlarının Tarihsel Gelişimi

İnsanlık tarihi ile birlikte var olan ekonomik yaşamla beraber, ticaret ve kredi ilişkilerinin hızlı gelişmesine karşın, hesaplamaları kafadan yapmak ve sonuçları bellekte tutmak veya çeşitli hatırlama işaretleri kullanmak, yetersiz kalmıştır. Yazının bulunması ve özellikle rakamların kullanılmasının, bir kayıt tutma veya defter tutma düzeni olarak muhasebenin gelişmesi ile yakın bağlantısı vardır. Gerçekten de, şimdiye

⁹⁶ Hakan Taştan, Vergi Kayıp ve Kaçağı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları, Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s. 67

⁹⁷ <http://www.muhasebedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-tanimi.html>(01.03.2013)

kadar bulunmuş olan en eski yazı parçaları, Sümerli rahiplerin kil levhaların üzerine çivi yazısı ile yazmış oldukları tapınak hasılatıdır.⁹⁸

3.1.2.1. Eski Çağlarda Kayıt Tutma

Mezopotamya'daki şehir kültürleri, ticari işlemler, envanter ve hatta giriş, çıkış ve bakiye gösteren hesapları kapsayan zengin belgeler bırakmıştır. Aynı şekilde, M.Ö. 2. ve 3. yüzyıllarda Mısır krallığına ait aynı ekonomiye ilişkin defterler kalmıştır; daha ileriki para ekonomisi dönemlerinden de kasa ve banka hesapları bulunmaktadır. Yine kısa bir zaman önce okunabilen Girit'teki levhalarda, borçlar ve ödemeleri kapsayan, envanter vs. gibi muhasebe tipinde kayıtlara rastlanmıştır.

Yunanlı tacirlerin, müşterilerin borç ve alacaklarını gösteren “trapezit” diye adlandırılan defterler tuttuklarını bilmekteyiz. Ancak sistematik muhasebe kaydı üzerine bir şey bilinmemektedir. Kayıtların yapıldığı mum levhalar kolayca bozulabildiğinden, Romalıların muhasebe kayıtlarından da çok az örnekler kalmıştır. Defter tutmanın, o dönemin yazınında (örneğin Cicero'nun konuşmaları) çok kez anıldığını görmekteyiz; tacirler ve bankerler, tahsilat ve ödemeyi gösteren ve büyük deftere nakli yapılan günlük defter “adversaria” tutmaktaydılar. Büyük defter diye tanımlanan bu defterin bir tür kasa defteri mi, yoksa borç ve alacakların izlenmesini amaçlayan kayıtlar mı olduğu bilinmemektedir.⁹⁹

3.1.2.2. Orta Çağda Basit Defter Tutma

Ortaçağ belgelerinden, Romalıların muhasebe yöntemlerine ilişkin fazla bir ipucu, bugüne kadar bulunamamıştır. Yunanlı tacirlerin defter tutma yöntemlerinin Araplar tarafından alındığı kanısı yaygındır. Araplar fethettikleri bölgelerde, ticaret ve devlet hazinesi için defterler ve hesaplar tutmuşlardır. Arap bilginleri için bir çağ değişimi kabul edilen Hint rakamları ile kurdukları “Arap sayı sistemi” ni ve “sıfır” ı kullanmışlardır.

Leonardo Pisano'nun matematik üzerine yazmış olduğu eşsiz eserler Hint-Arap rakamlarının İtalya'da yayılmasına önderlik etmiştir. Bu sayı sisteminin kullanılmasına gösterilen güvensizlik ve yasaklamalara karşın, ortaçağın sonlarına doğru Romen

⁹⁸ Fahir Bilginoğlu, Muhasebe Organizasyonu, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Yayın No:54, İstanbul, 1988, s.11-16.

⁹⁹ Bilginoğlu, s.11-16.

rakamların İtalya’da muhasebe kayıtların da kullanıldığını görmekteyiz; orta ve kuzey Avrupa’da ise 16. yüzyılda kullanılmıştır.

İtalya’da, günümüze kadar kalmış bulunan muhasebe belgelerinde belirgin bir gelişme izlenebilmektedir; önceleri alacaklar ve borçlar kaydedilmekte, bunların tahsili ve ödenmesi halinde de üstü çizilmektiydi. 12. ve 13. yüzyıllarda sayfa ve defterlerde yer alan “şahıs hesapları” nı görmekteyiz. Önceleri alacak ve borçlar yukarı, karşı edimler aşağı yazılmaktaydı; sonraları iki hesap tarafının (alla veneziana) karşı karşıya getirilmesini görmekteyiz. Para ve belirli mallar gibi kıymet hesaplarının kullanılması, envanter yapılması ile 14. yüzyılda bir tür basit, yeknesak bir değer ölçüsü ile tutulan muhasebe kayıtlarından söz edilebilmektedir. Aynı tür muhasebe kayıtlarını, 14. - 15. yüzyıllarda ve 16. yüzyılın başlarında Orta Avrupa’daki ticaret şehirlerindeki tacirler kullanmaya başlamışlardır; yine aynı dönemde ilk basılı eğitim kitaplarını görmekteyiz.¹⁰⁰

3.1.2.3. Çift Kayıtlı Muhasebenin Yayılması

“Çift girişli” veya “muzaaf” diye de adlandırılan çift kayıtlı muhasebe, hesapların birbirleriyle olan ilişkilerinin düzenlenmesi, şahıs hesapları ve kıymet hesaplarının yanında ve nihayet sermaye hesabının kullanılması ile ortaya çıkmıştır. Çift kayıtlı muhasebede, muhasebe kaydına konu olan tutar, iki hesaba ve hesapların karşı taraflarına işlenmektedir. Bu gelişme 14. ve 15. yüzyıl İtalyan ticari defterlerinden izlenebilmektedir. Hesaplar tek tek ele alınmakta ve kıymet hesapları dahil, hesabın sol tarafı “deve dare”, sağ tarafı ise “de avere” şeklinde gösterilmektiydi. Giderler ve parti başına hesaplanan karların ve zararları izlenmesi ise “utile e danno” diye adlandırılan hesap tutulmakta idi. En eski çift kayıtlı muhasebe uygulanmasının ise Peruzzi (Floransa 1335), der Datini (Prato 1390), der Medici (Florenz 1395 ve 1441) firmalarında ve Cenova Maliyesi’nde (1340) kullanıldığı bilinmektedir.

Bugün bilinen en eski muhasebe kitabı, 1458’de yazılıp 1573’de yayımlanan Benedetto Cotrugli’ye ait olan yapıttır; ancak yayımının gecikmiş olması nedeniyle bir yankısı olmadığı kabul edilmektedir. Çağının önemli matematikçilerinden olan Luca Pacioli, hacimli yapıtının (Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita) küçük bir bölümünü çift kayıtlı muhasebeye ayırmıştır. Yazar “de computis et scripturis” bölümünde ele aldığı muhasebe için bir de geniş bir örnek

¹⁰⁰ Bilginoglu, s.11-16.

vermektedir. Bu yapıt, zamanının muhasebe uygulaması düzeyine hiçbir zaman erişememiştir; ancak unutulmamalıdır ki, bir asır boyunca çift kayıtlı muhasebenin İtalya’da ve kısa zamanda Avrupa ülkelerinde yaygınlaşmasını sağlamıştır.

Bu konudaki eğitim kitapları 16. yüzyıldan itibaren hızla yayılmıştır. İtalya dışındaki, “İtalya” muhasebe üzerine ilk yayınlar, Schweiker (1549, Almanca), Ympyn (1543, Flemenkçe ve Fransızca) ve Oldcastle’a (1543, İngilizce) aittir. Bilanço ve gelir tablosunu içeren yıllık kapanış işlemlerini içeren yapıtı ile Stevin (1605) muhasebede önemli bir gelişme sağlamıştır; Flori (1633) kişilik kuramı ile ve De la Porte (1673) büyük defterin bölünmesi ve toplayıcı günlük defter ile muhasebeye katkıları olmuştur.

16. ile 18. yüzyıllar arasında Avrupa’nın önde gelen teşebbüslerinin defterlerinde ticari muhasebe uygulaması saptanabilmektedir; örneğin güney Almanya firmaları Fugger ve Haug Co’da (1530-1560) tutulan hesaplar ve dönem sonu faaliyet raporları İtalyan etkilerini taşımaktadır, ancak henüz “çift kayıtlı” nitelikte değildir. Hollandalı ve Fransız tacirlerin etkisiyle daha sonraları kuzeyde Hanseat’ lı firmalar İtalyan tipi basit muhasebeyi uygulamışlar ve bu durum 17. yüzyıl boyunca devam etmiştir. Çift kayıtlı muhasebenin İngiltere’deki ilk yandaşı olarak Thomas Gresham’ın adı anılmaktadır. Hollandalı ve İngiliz deniz aşırı ticaret şirketlerindeki ilk uygulamalar 17. yüzyılın sonlarına doğru olmuştur.¹⁰¹

3.1.2.4. Muhasebenin Günümüze Kadar Olan Gelişmesi

Muhasebenin birim maliyetleme ilkelerinin de kapsamının tarihleri hayli eskilere uzanmaktadır. Muhasebe defterlerini tutanların 16. yüzyıla dek, her mal partisi için özel bir hesap tuttukları bilinmektedir. Navlun gibi diğer maliyetlerin de yüklenebildiği bu hesapta mala ait kar saptanmakta ve kar zarar veya sermaye hesabına aktarılmaktaydı. Ticarethanelerin zanaat işletmelerinde, belirli biçimi olmayan maliyet muhasebesi kayıtları ve birim maliyetleme defterleri tutulmuştur. Toskana’lı bir yünlü mamul üreticisi 1397 yılında “el defteri” nde her bir örtü için maliyetleri, sonra dolaylı üretim ve yönetim maliyetleri bir araya getirmiştir.

18. ve 19. yüzyıllarda görülen yayınlar temel ilkelere bir değişiklik getirmeden, muhasebeye biçimsel varyasyonlar getirmiştir. Bunlardan en önemlisi Edmond Degrange’nin “le pere” adlı kitabıdır; yapıtın 1804 baskısında, sütunlu hesaplar

¹⁰¹ Bilginoglu, s.11-16.

kullanarak günlük ve büyük defteri birleştirmiştir. Bu uygulama günümüzde yaygın kullanımı olan ve “Amerikan sistemi” diye anılan defter sisteminin aynısıdır.

Sanayi devrimi, fabrika muhasebesi kurulması gereğini doğurmuş, maliyet muhasebesi ve maliyetlemeye ilişkin kavramlar (amortismanlar gibi) gelişme göstermiştir. Büyük işletmelerin anonim şirket halinde ortaya çıkması, ortaklara hesap verilmesi zorunluluğunu getirmiş ve bunun sonucunda muhasebe defterlerinin denetimi önem kazanmıştır. Böylece ilk kez İngiltere’de muhasebe uzmanlığı mesleği oluşmuştur.

Asrımızın başında ise muhasebe bilim adamları tarafından bilimsel düzeyde ele alınarak işlenmiştir. Muhasebe kuramına bu dönemde katkıları olan bazı isimleri şöyle sıralayabiliriz: İtalya’da Fabio Besta (La ragioneria, 3 cilt), Almanya’da Eugen Schmalenbach (Dynamische Bilanz) Fransa’da J. Dumarchey (Theorie positive de la comptabilite), İsviçre’de Johann Friedrich Schaer (Buchhaltung und Bilanz).

Günümüzde muhasebenin amaç ve görevlerindeki değişimler, sayısal teknikler, bilgisayarlar, çok uluslu işletmeler ve uluslararası muhasebe uygulamaları konularındaki gelişmeler muhasebe tekniği ve kuramı üzerinde çok etkili olmuştur.¹⁰²

3.1.2.5. Muhasebenin Ülkemizdeki Gelişimi

Muhasebenin ülkemizdeki gelişmesi tamamen diğer ülkelerin etkisiyle olmuştur. Bu ülkelerin etkileri aynı zamanda muhasebenin ülkemizde geçirdiği aşamaları göstermektedir. İlk olarak, 1850 tarihli “Kanunname-i Ticaret” ile ülkemizdeki muhasebe uygulaması bir düzene sokulmuştur. Söz konusu yasa, Fransız Ticaret Yasası’ndan tercüme edilerek alındığından ve o dönemin yayınları Fransız Yazınına dayandığından bu ülkenin etkileri açık olarak görülmektedir.

1926 yılında yürürlüğe giren 865 sayılı Ticaret Kanunu Alman Yasalarından alındığından ve anonim ortaklıklara ilişkin muhasebe işlemlerinde Alman Yazınından yararlanıldığından bu ülkenin muhasebe üzerindeki etkileri görülmeye başlanmıştır. Özellikle ilk Kamu İktisadi Teşebbüsleri’nin Almanlar tarafından kurulması ve muhasebe sistemlerinin de bunlar tarafından organize edilmesi (Sümerbank gibi) ve

¹⁰² Bilginoğlu, s.11-16.

nihayet buralardaki finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi uygulamalarının özel teşebbüs işletmelerine örnek olması Alman etkisini hayli yaygınlaştırmıştır.

1960'lı yıllardan itibaren, ABD'deki muhasebe anlayışının ülkemizde hakim olmaya başladığı izlenmektedir. Özellikle yurt dışı eğitim olanakları, yabancı sermaye kanunu ile gelen işletmeler, eğitim kurumlarının ders programları ve nihayet kamu iktisadi teşebbüsleri için hazırlanan tekdüzen muhasebe sistemi bu etkiye neden olmuştur.

Her ülkede olduğu gibi ülkemizde de, muhasebe uygulamasının tarihi gelişimi, sosyo-ekonomik koşullara bağlı kalmıştır. Ancak bu bağımlılık, ülkemizde bir “muhasebe okulunun” oluşmasına neden olmamıştır. Diğer ülkelere bakıldığında, her ülkenin muhasebe düzeninin değişik muhasebe modellerinden geliştiği anlaşılır. (İngiliz, Amerikan, Fransız, İspanyol, Kuzey Avrupa ve Sovyet modelleri gibi) Ülkemiz muhasebe uygulaması ve düzeyinin belirli bir modele uymaması, muhasebenin yalnızca vergi yönünü oluşturan vergi hukukunun gelişmesi ile açıklanabilir. Muhasebenin teknik yönünü oluşturan “muhasebe ilkeleri” hiç gelişme göstermemiştir. Bu nedenle ülkemizdeki muhasebe uygulaması “vergi muhasebesi” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁰³

3.1.3. Muhasebede Önemli Kavramlar

3.1.3.1. Tahsilat

Alacakların toplanması veya süresi içinde ödenmeyenlerin yasal yollarla alınmasıdır.¹⁰⁴

3.1.3.2. Hasılat

Ortakların sermayeye kattıkları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.¹⁰⁵

¹⁰³ Bilginoğlu, s.11-16.

¹⁰⁴ [http://nedir.anlambilim.net/ne_demek/tahsilat.\(07.10.2012\)](http://nedir.anlambilim.net/ne_demek/tahsilat.(07.10.2012))

¹⁰⁵ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: Beta Yayıncılık, Ekim 2006, s.176.

3.1.3.3. Gider

Gider, işletmeye ekonomik bir yarar sağlamak üzere yapılan bir harcama veya tüketimdir.¹⁰⁶

3.1.3.4. Gelir

Gelir, varlığın artmasına pasifin azalmasına neden olan işlemler sonucunda oluşmaktadır. Gelir tanımının altında bilançonun aktif ve pasif kalemlerinin yattığını bilmek önemlidir. Gelirin tanımlanması için iki önemli şart bulunmaktadır. Birincisi tutarın gerçekleşmiş veya gerçekleşebilir olması, ikincisi ise kazanılmış olmasıdır.¹⁰⁷

3.1.3.5. Harcama

Harcama deyimi ödemededen farklı bir kavram olup, bir varlığın edinilmesi, bir hizmetin sağlanması ya da bir zararın karşılanması amacıyla para ödeme, mal verme, hizmet sunma, borç altına girme, ortaklık hakkı tanıma vb. şeklinde katlanılan esirgemezlikleri kapsamaktadır. Buna göre, mal alımından doğan borç bir harcama olduğu halde, daha sonra bu borcun ödenmesi yeniden bir harcama yapıldığı anlamına gelmez.¹⁰⁸

3.1.3.6. Maliyet

Maliyet, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken esirgemezliklerin parasal toplamıdır. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi ulaşılmış olan ya da ulaşılmak istenen her farklı sonuç için ayrı bir maliyet söz konusu olabilir.¹⁰⁹

3.1.3.7. Kar

Üretim faktörlerinden birisi olan sermayenin üretimden aldığı paya verilen addır, üretilen ürünün değeri ile üretilen ürünün maliyeti arası farktır.¹¹⁰

¹⁰⁶ H.Kamil Büyükmirza, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s.53.

¹⁰⁷ Nermin Çıtak, Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009, s.31-32.

¹⁰⁸ Büyükmirza, s.54.

¹⁰⁹ Büyükmirza, s.44.

¹¹⁰ [\(http://www.eksisozluk.com/show.asp?t=k%C3%A2r\)](http://www.eksisozluk.com/show.asp?t=k%C3%A2r).(25.02.2013)

3.1.3.8. Zarar

İşletme işlevlerinin (bir başka deyişle, işletme faaliyetlerinin) yürütülmesi için gerekli olan ve normal ölçüler içerisinde yapılan tüm harcamalar ile varlık ve hizmet tüketimleri gider niteliği taşır. Buna karşılık, işletme işlevlerinin yürütülmesi için gerekli olmayan veya normal ölçülerini aşan harcama ve tüketimler gider değil, zarar adını alır.¹¹¹

3.1.4. Muhasebede Temel Kavramlar

3.1.4.1. Sosyal Sorumluluk

Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebe temel kavramlarının başı ve en önemlisidir. Muhasebenin diğer kavramlarının etkinlik ve anlam kazanabilmesi bu kavrama verilecek öneme bağlıdır. Dolayısıyla bu kavram; muhasebenin organizasyonunda, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte, muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, mali tabloların düzenlenmesinde, sunulmasında, belli kişi ve grupların değil, tüm toplum çıkarlarının gözetilmesi dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.¹¹²

3.1.4.2. Kişilik

Kişilik kavramı, teşebbüste; (süreklilik, para ölçüsü olma, gerçekleşme gibi) kavramların tümünde uygulanabilecek bir kavram olup, muhasebenin bütününe yayılmıştır.

Kişilik kavramı muhasebede vazgeçilmez bir kavram olup, hangi bilginin gerekli hangisinin gereksiz olduğuna dair yol göstericidir.¹¹³ İşletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personellerinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip

¹¹¹ Büyükmirza, s.54.

¹¹² Haluk Bengü ve Ahmet Vecdi Can, Çevre Muhasebesinin Temel Kavramlarından Sosyal Sorumluluk Kavramı Bağlamında Temellendirilmesi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, Cilt.7, Sayı.1, s.157-158.

¹¹³ Mehmet Ersoy, “Hesapsal Kişilik Kavramı”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2012, Cilt. XXXII, Sayı. 277-296, s.289.

olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.¹¹⁴

3.1.4.3. Süreklilik

İşletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam sürelerine bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.¹¹⁵

3.1.4.4. Dönemsellik

İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Bu kavramın işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise bu husus mali tablo dipnotlarında açıklanır.¹¹⁶

3.1.4.5. Para ile Ölçülme

Para ile ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin, muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.¹¹⁷

3.1.4.6. Maliyet Esası

Bu kavram kayıtlama aşamasında varlıkların maliyetlerinin ortaya konmasında etkilidir. Bu kavram, para mevcudu alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi, uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin

¹¹⁴ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul SMMM Odası Yayınları, 7. Baskı, İstanbul, 1996, s.4.

¹¹⁵ Akdoğan ve Sevilengül, s.4.

¹¹⁶ gaziantepsmmmo.org/gsmmmo/slaytlar/tekdzen.ppt. (Kurdoğlu, Nusret. Yeni TTK Eşiğinde ve 18. Kullanım Yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamalarında Sık Rastlanan Hatalar, Oluşan Kavram ve İlke İhaleleri Hatalı Kullanılan Hesaplar). 10.02.2013

¹¹⁷ TÜRMOB Yayınları-234, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, s.9.

muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Muhasebenin temel kavramları içinde önemli kavramlardan biridir. Zira satın alınan kalemlerde ilk değerin en iyi ölçüsü, tarihi maliyettir. Tarihi maliyetin iyi bir ölçü olarak kullanılması muhasebe amaçlarına uygun olmasına karşılık, ölçü biriminde meydana gelecek değişimler, bu kavramın önemini azaltmakta ve beklenen yararı sağlayamamasına yol açmaktadır. Analizler veya alınacak kararlar için enflasyon dönemlerindeki maliyet verilerinin alınması kişi ve grupları yanılgıya düşürecektir.

Genel muhasebe açısından önemli bir sorun olan enflasyon, yönetim muhasebesinde bir ölçüde giderilmekte, yönetsel amaçlarla düzenlenen finansal tablolara enflasyonun olumsuz etkisi yansıtılabilmekte ve yöneticilerin hatalı kararlar alması mümkün olduğu kadar önlenmeye çalışılmaktadır.¹¹⁸

3.1.4.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramına göre, muhasebe bilgileri mali tablolarda herkesin yararlanabileceği şekil ve içerikte yansıtılmalıdır. Bu bilgiler, mali tablolardan yararlanan kişilerden yalnızca bir kısmının ihtiyaçlarına yönelik olarak hazırlanamaz ve sunulamaz.

Tarafsızlık tüm işlemlerin belgeye dayandırılması ile sağlanabilir. Muhasebe kayıtları bu belgelerden hareketle tutulduğunda muhasebe raporlarının gerçek durumu yansıtması sağlanmış olur. Sahte belge düzenlenerek gerçekleşmemiş işlemlerin gerçekleşmiş gibi gösterilmesi mümkündür. Fakat bu durumda tarafsızlık kavramının gerekleri yerine getirilmemiş olur.¹¹⁹

3.1.4.8. Tutarlılık

Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması

¹¹⁸ Nilüfer Tetik, “Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 1997, Sayı. 2 (kış), s.153.

¹¹⁹ Murat Azaltun ve Ergün Kaya, Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Detay Yayıncılık, Ankara, 2010, s.42.

bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.¹²⁰

3.1.4.9. Tam Açıklama

Mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanmasının yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.¹²¹

3.1.4.10. İhtiyatlılık

Muhasebe literatüründe ihtiyatlılık kavramı, muhasebeye ilişkin işlem ve olaylarda çeşitli alternatiflerin olması durumunda, daha az iyimser olanının tercih edilmesi gerektiği şeklinde yer almaktadır. Geleneksel bir deyim ile kavram “karları dikkate alma fakat bütün zararları dikkate al” ifadesiyle tanımlanabilir. Bu kavram gereği, günümüze kadar nihai olmayan giderleri ve muhtemel zararları da içine alan, ihtiyatlılık kavramı üzerine kurulu bir muhasebe süreci geliştirilmiştir.

İhtiyatlılığa ilişkin literatürde yer alan tanımlar şöyle sıralanabilir;

“Muhasebecinin, gelir ve kara ilişkin iyi haberleri, gider ve zarara ilişkin kötü haberlere nazaran daha yüksek bir oranda doğrulamaya eğilimli olmasıdır”.

“İhtiyatlılık kavramı, kullanılacak raporlama tekniğine ilişkin tercih edilebilecek olan iki veya daha fazla seçenek üzerinde bir tereddüt olması durumunda, öz sermaye sahipleri için daha az iyimser olan seçeneğin tercih edilmesini gerektirir”.¹²²

¹²⁰ İSMMMO Mevzuat Serisi 2, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, İstanbul, 2005.

¹²¹ Akdoğan, Sevilengül, s.5.

¹²² Ahmet Aktürk ve Durmuş Acar, “Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve Temelleri”, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2012, s.19.

3.1.4.11. Önemlilik

Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nisbi ağırlık ve değerinin, mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemlerinin, finansal olayların ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.¹²³

3.1.4.12. Özün Önceliği

Muhasebe kayıtları yapılırken, şekilden çok finansal özellikleri ve işletme için ifade ettiği önem göz önüne alınmalıdır. Genelde şekil ve öz paraleldir. Ancak arada fark olursa öz önceliklidir. Örneğin bir alacak zamanında tahsil edilemediğinde öz olarak şüpheli duruma düşmüş sayılır. İşletme borçlunun ödeme yapacağından emin olsa bile alacağın şüpheli duruma düştüğüne dair kayıt yapmak zorundadır.¹²⁴

3.2. ORGANİZASYON VE MUHASEBE ORGANİZASYONUNUN TANIMI, TARİHSEL GELİŞİMİ, YARARLARI

3.2.1. Organizasyonun Tanımı

“Organizasyon, görevleri grubun üyeleri arasında dağıtan, üyeler arasındaki ilişkileri belirleyen ve ortak amaçlar doğrultusunda grup üyelerinin faaliyetlerini bütünleştiren bir yapı ve süreçtir.” Bu tanım görevlerin gruplandırılmasını (örgütlenme), bu görevlere uygun kişilerin yerleştirilmesini (kadrolaşma) ve sosyal sistem içinde bu iki fonksiyonun bütünleştirilmesini birlikte ele almaktadır.

“Organizasyon insan ve teknoloji faktörlerini birleştiren bir sistemdir.”

“Organizasyon kişilerin tek başlarına gerçekleştiremeyecekleri amaçları, başkaları ile bir araya gelerek bir grup halinde gayret, bilgi ve yeteneklerini birleştirerek gerçekleştirmelerini sağlayan bir iş bölümü ve koordinasyon sistemidir.”

“Organizasyon bir işletmedeki işleri, mevkileri, iş görenleri, aralarındaki otorite ve haberleşme ilişkilerini gösteren bir yapıdır.”

¹²³ Akdoğan ve Sevilengül, s.5.

¹²⁴ hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/.../muhasebe/.../bilanco.pdf (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı. Muhasebe ve Finansman, Bilanço. Ankara, 2011). 28.01.2013

“Organizasyon sosyal bir varlık, sosyal bir sistemdir.”

Organizasyon aşağıdaki konuları kapsamaktadır;

- a. İşletmeyi amaçlarına ulaştıracak işlerin belirlenmesi,
- b. İşletmedeki temel iş bölümünün kararlaştırılması,
- c. Temel iş bölümü içinde yer alacak organların belirlenmesi,
- d. Organlar arası yetki ve iş ilişkilerinin belirlenmesi,
- e. Temel koordinasyon mekanizmasının belirlenmesi,
- f. Organların şema olarak gösterilmesi,
- g. Organizasyon kılavuzunun hazırlanması.¹²⁵

3.2.2. Organizasyonun Özellikleri ve Faaliyetleri

Örgütlerin başlıca özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür.

- a. Yetki hiyerarşisi,
- b. Kurallar, prosedürler, kontrol ölçüleri ve teknikler,
- c. Resmi iletişim,
- d. İşgücünün uzmanlaşması,
- e. Çeşitli ustalıklara sahip işgörenlerin çalıştırılması,
- f. Spesifik amaçların varlığı.

Örgütler belli ölçülerde; yetki hiyerarşisine, kural, prosedür, kontrol ölçüleri ve teknikleri, resmi iletişime, işgücünün uzmanlaşmasına, ustalıkları olan personele ve spesifik amaçlara sahip kolektif varlıklardır.

Örgütler hayatta kalabilmek için çeşitli faaliyetleri yerine getirirler. Bunlar kısaca;

a. Kaynakların örgüt tarafından kullanımını garanti altına alacak faaliyetler: Bu faaliyetler girdi ve kaynakların tespiti, personel havuzunun oluşturulması, seçimi, eğitimi vb.

b. İş akışı faaliyetleri: Örgütün çıktı yaratmak ve bu çıktıları dağıtmak için yerine getirdiğı tüm faaliyetler.

¹²⁵ Ahmet Tokaç, Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi, İstanbul: Tunca Kitabevi, 1.Baskı, 2005, s.13-14.

c. Kontrol faaliyetleri: İşgörenlerin ne yapacakları ve nasıl yapacakları konusunda yönlendirilmelerini, ceza ve ödüllerle motive edilmelerini, işgörenlerin, eylemlerin ve projelerin değerlendirilmesi vb.

d. Tanımlama faaliyetleri: Örgütü, çalışanların ve dışarıdaki grupların gözünde daha net hale getirmek ve onu tanımlamak için getirilen faaliyetler. Halkla ilişkiler ve imaj yaratma gibi.

e. Homeostatik faaliyetler: Örgütün, örgüt çalışanlarının ve çevredeki grupların çıkar ve ihtiyaçlarını bütünleştirmeye yönelik faaliyetleri kapsar.¹²⁶

3.2.3. Organizasyonun İlkeleri

Organizasyonun (örgütlemenin) başarılı bir biçimde işbirliğinin sağlanması için uyulması gerekli ilkeler aşağıda sırayla izah edilmiştir.¹²⁷

3.2.3.1. Amaç Birliği İlkesi

Organizasyonun her bölümü, her birimi, işletmenin ana hedeflerini gerçekleştirecek biçimde, anlaşılmalı ve organize edilmiş olmalıdır. Her bölümün bu amaçları gerçekleştirebilmesi için sürekli olarak denetlenmesi gerekmektedir.¹²⁸

3.2.3.2. Kumanda Birliği İlkesi

Her birey sadece bir üstten emir almalı ve ona karşı sorumlu olmalıdır. Birden fazla amirden emir alması durumunda hangi emri yerine getireceğini bilemez ve organizasyonda karışıklıklar meydana gelir.¹²⁹

3.2.3.3. Yeterlilik İlkesi

İşletme organizasyonları, belirlenmiş amaçlarını en az maliyetle yerine getirmek durumundadırlar. Ancak organizasyonun birimleri, maliyetleri düşürmek amacıyla, fonksiyonlarını yerine getirecek düzeyin altında yetersiz hale gelmemelidir. Maliyetleri

¹²⁶ Tokaç, s.13-14.

¹²⁷ Mümin Ertürk, Yönetim ve Organizasyon, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1.Bası, 2009, s.55-58.

¹²⁸ Ertürk, , s.55-58.

¹²⁹ Ertürk, s.55-58.

düşürürken, işletme birimleri, belirlenmiş amaçları yerine getirmede yeterliliğini kaybetmemelidir.¹³⁰

3.2.3.4. İşbölümü ve Uzmanlaşma İlkesi

İş bölümü, işlerin bölünerek her bir kişiye daha dar kapsamlı işler vererek onların uzmanlaşmasının sağlanmasını temin eder. Uzmanlaşan kişiler daha yüksek verimle çalışır. Uzmanlaşmamış olduğu sahalardan daha fazla iş üretirler.¹³¹

3.2.3.5. Görevlerin Tanımı İlkesi

Bir organizasyon içinde görev alan kişilerin, yapacakları görevlerin önceden açık bir şekilde belirlenmesi gerekir. Böyle olunca karışıklıklar önlenir ve herkes ne yapacağını kolayca öğrenir.¹³²

3.2.3.6. Basamaklar Sırası İlkesi

Organizasyonlarda belirli işlerin yapılması, birbirleri ile ilgili görevlerin belirli sıralarla yapılmasıyla mümkündür. Bu belirli sıralar nedeniyle görevliler birbirlerine ast ve üst biçiminde bağlanmaktadır. Bu şekilde görevliler arasında görev ve sorumluluklar paylaşılmış olmaktadır. Bu duruma basamaklar sırası ilkesi adı verilmektedir.¹³³

3.2.3.7. Yetki ve Sorumluluk Denkliği İlkesi

Organizasyonda görev yapan kişilere görevleriyle ilgili yetki ve sorumluluklar verilmelidir. Bir yöneticiye bir görevin yerine getirilmesiyle ilgili bir sorumluluk verilmiş ise bu sorumluluğu yerine getirecek yeterli düzeyde yetkinin de verilmesi gereklidir. Yetkinin düzeyi sorumluluktan az veya sorumluluğu aşacak düzeyde fazla olmamalıdır. Yetki azlığının da, yetki fazlalığının da ayrı ayrı sakıncalı tarafları vardır.¹³⁴

¹³⁰ Ertürk, s.55-58.

¹³¹ Ertürk, s.55-58.

¹³² Ertürk, s.55-58.

¹³³ Ertürk, s.55-58.

¹³⁴ Ertürk, s.55-58.

3.2.3.8. İş, Yetki, Sorumluluk ve Karşılıkların Açık Olarak Belirlenmesi İlkesi

Organizasyonda görev alan yöneticilerin hangi işleri yapacağı, bunlarla ilgili hangi yetki ve sorumlulukların olacağı ve bu sorumlulukları yerine getirmesi karşılığında kendisine ne gibi maddi ve manevi yararlar temin edileceği açık bir şekilde belirtilmelidir.¹³⁵

3.2.3.9. Ayrılık İlkesi

Organizasyonlarda iş bölümü sonucu herkesin yapacağı işler belirlendikten sonra, görevi yapan kişilerin kendi işleri ile ilgili bağımsız karar alma yetkilerinin bulunması gerekmektedir. Buna ayrılık ilkesi denir.¹³⁶

3.2.3.10. Yönelme Birliği İlkesi

İşletmelerde organizasyon amaçlarını gerçekleştiren birçok yollar vardır. Bu yollardan işletmenin amaçlarına en uygun olanları tercih edilir ve bunlarla ilgili geleceğe dönük planlar yapılır. Bu planların uygulanması sırasında ortaya çıkacak sorunların nasıl anlaşıp ne şekilde çözüm getirileceğine ilişkin önceden bazı ilke kararları alınır. Bu ilke kararlarına da işletme politikaları denir. Planlar, programlar ve işletme politikaları ile güdülen amaç, işletmeyi önceden kararlaştırılmış ve belirlenmiş amaçlara doğru yöneltmektedir.¹³⁷

3.2.3.11. Değişebilirlik İlkesi

Sosyal, teknolojik ve biyolojik şartlardaki değişimler karşısında organizasyonun da değişebilir bir özelliğe sahip olması gerekmektedir.¹³⁸

3.2.3.12. Süreklilik İlkesi

Organizasyon kademelerinde yer alan yönetici adaylarının yetişmelerini sağlayacak tedbirleri alarak, çevredeki değişimleri yakından takip ederek, amaçlarında

¹³⁵ Ertürk, s.55-58.

¹³⁶ Ertürk, s.55-58.

¹³⁷ Ertürk, s.55-58.

¹³⁸ Ertürk, s.55-58.

da çevredeki değişikliklere paralel değişiklikleri yaparak organizasyonun devamlılığının sağlanması yönünde tedbirler alınır.¹³⁹

3.2.3.13. Önderliğin Kolaylaştırılması İlkesi

Organizasyon yapısı ve yetki devri, yöneticinin başarısı için gerekli olan çevreyi meydana getirerek önderlik yeteneğini artırır. Yöneticilik önemli ölçüde, yönetim görevinde bulunan kişilerin önderlik yeteneklerine bağlıdır. Bu bakımdan organizasyon yapısının bu durumu temin edecek şartları oluşturmali ve yöneticinin önderlik özelliklerini tam olarak kullanabilmesine imkan sağlamalıdır.¹⁴⁰

3.2.3.14. Fonksiyonel Benzerlik İlkesi

Görevler gruplar halinde bir araya getirilirken, fonksiyonel benzerlikler dikkate alınmalıdır. Belirli işlerin bir arada toplanması ve bu işlerde uzmanlaşmış personelin aynı bölümde toplanması ile organizasyona katkıları daha yüksek olur.¹⁴¹

3.2.3.15. Yönetim Alanı İlkesi

Yöneticilere rahat denetleyebileceği sayıda ast bağlanmalıdır. Kontrol edemeyeceği kadar ast bağlandığında yönetici başarısız olur.¹⁴²

3.2.3.16. Personeli İşe Yerleştirme İlkesi

Personelin işe yerleştirilmesi sırasında, işi yapması için taşınması gereken asgari niteliklere dikkat etmek, daha doğrusu işe göre adam almak gerekmektedir.¹⁴³

3.2.3.17. Sorumluluk İlkesi

Görevlerin yapılıp yapılmamasından dolayı yöneticiler her zaman sorumludur. Üstler kendi yetki ve sorumluluklarını astlarına devretseler bile, işlerin yapılmamasından dolayı yine de kendi üstlerine karşı hesap vermek durumundadırlar.

¹³⁹ Ertürk, s.55-58.

¹⁴⁰ Ertürk, s.55-58.

¹⁴¹ Ertürk, s.55-58.

¹⁴² Ertürk, s.55-58.

¹⁴³ Ertürk, s.55-58.

Bu nedenle üstler yetki ve sorumluluklarını astlarına tamamen devredemezler. Devretmeleri halinde de üstlerine karşı kendi sorumlulukları devam eder.¹⁴⁴

3.2.3.18. Fonksiyonel Büyüme İlkesi

İşletmeler büyüdükçe, organizasyonlarda da sürekli değişiklik yapmak zorunlu hale gelir. Yeni bölümlerin açılması veya yeni elemanların işletmeye alınmasıyla fonksiyonel büyüme sağlanmış olur. Bundan başka, değişik nitelikteki işleri bir arada yapan bölümler, iş hacminin artmasıyla birden çok veya ayrı ayrı bölümler haline gelebilirler. Böylece işletmede fonksiyonel büyümenin yanında organizasyonlar da büyümek durumunda kalırlar.¹⁴⁵

3.2.3.19. Çapraz İlişkiler İlkesi

Organizasyonlarda aynı yönetim kademesinde bulunan bireylerin birbirleriyle buluşup, konunun ayrıntılarına girerek konuşmalarına izin verilmelidir. Alt kademedeki bir yönetici, kendi yetki ve sorumluluk alanı içinde herhangi bir konuda başka birimden yardım alabilir. Kısa devre ilkesi denilen bu ilişki ile her zaman tasarruf sağlanabilir, üst yönetici de sürekli olarak meşgul ve rahatsız edilmemiş olur.¹⁴⁶

3.2.4. Organizasyonda Bölümlere Ayırma

Organizasyon oluşturulurken işbölümü yapılması ve işlerin belirli ölçütlere göre gruplandırılmasının önemi çok büyüktür. Birbirleriyle ilişkili işlevlerin ya da temel iş faaliyetlerinin, yönetilebilecek büyüklükteki birimler içinde gruplandırılmasına bölümlendirme denir.¹⁴⁷

3.2.4.1. İşlevlere Göre Organizasyon

Uygulamada en çok görülen organizasyon yapısı işlev esasına dayanan organizasyon yapılarıdır. Böylece bir yapıda her departman yöneticisi sadece ilgili faaliyetlerden sorumlu olacaktır. Bu tür organizasyonda “her departman sorunlara

¹⁴⁴ Ertürk, s.55-58.

¹⁴⁵ Ertürk, s.55-58.

¹⁴⁶ Ertürk, s.55-58.

¹⁴⁷ Dilek Ayhan Yüksel, “Hastane İşletmelerinde Matriks Organizasyon Yapısı ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, 1993, Ankara, s.18-22.

sadece kendi faaliyetleri açısından bakmaktadır. Dolayısıyla da böyle bir yapıda en önemli yük organizasyon tepe yöneticisine düşmektedir.”

İşlevleri bir araya toplayarak eylemlerin birbirine uyarlanması ve uzmanlaşmayı kolaylaştırması başlıca yararlarıdır. İşletme büyüdükçe kontrol güçlüğü, iletişim eksikliği ve kararlarda gecikme görülmesi başlıca sakıncalarıdır.¹⁴⁸

3.2.4.2. Mal Temeline Dayanan Organizasyon

İş ve görevlerin niteliklerine göre değil ilgili oldukları mal cinslerine (ürünlere) göre gruplandırılması sonucu oluşan organizasyonlardır. Bu organizasyon yapısı ile büyük bir işletme daha küçük ve esnek yönetsel birimlere bölünür.

Koordinasyonu kolaylaştırması en önemli avantajıdır. Pahalı olması ve benzer işlerin her bölüm için tekrar edilmesi ise başlıca sakıncasıdır.¹⁴⁹

3.2.4.3. Bölge Temeline Dayanan Organizasyon

Özellikle coğrafi açıdan çok geniş ve değişik alanlara dağılmış olan işletmelerde belirli bölgelerdeki faaliyet o bölge yöneticisinin sorumluluğuna verilmiştir. Böylelikle oluşan yapıya da bölge temeline dayanan organizasyon yapısı denmektedir.

Yerel pazara en iyi hizmet veren örgütlenmedir. Haberleşmeyi ve karar vermeyi hızlandıran bir yapılanmadır. Merkez ve bölge faaliyetleri arasındaki koordinasyon sorunları ve bölge yöneticilerinin aşırı yetkilere sahip olmaları sorun yaratan yönleridir.¹⁵⁰

3.2.4.4. Müşteri Temeline Dayanan Organizasyon

Hizmet verilen müşteri grupları esas alınarak yapılan bölümlendirilmedir. İşletme faaliyetleri arasında sağlanacak hizmetlerin öncelikli olması bu tür bir yapılanmaya gidilmesine neden olur.¹⁵¹

¹⁴⁸ Yüksel, s.18-22.

¹⁴⁹ Yüksel, s.18-22.

¹⁵⁰ Yüksel, s.18-22.

¹⁵¹ Yüksel, s.18-22.

3.2.4.5. Süreç veya Kullanılan Araçlara Dayanan Organizasyon

Donanımına göre uzman yönetici ve işgörenlere sahip olarak, teçhizatın verimliliğini ve etkinliğini artırmak amaçtır. Bu tür düzenlemede üretimde ekonomiklik ve verimliliğin sağlanması esastır.¹⁵²

3.2.4.6. Zaman Temeline Dayanan Organizasyon

Artan talebi karşılamak veya işin gerektirdiği koşullar nedeni ile işletmelerin sürekli olarak, bir insanın normal çalışma süresini aşacak şekilde çalışması halinde vardiya yöntemi uygulanarak, faaliyet zaman temeline göre gruplandırılır. Gece ve gündüz çalışan yöneticiler arasında uyum sağlamak önemli bir sorundur.¹⁵³

3.2.5. Organizasyon Yapıları

Organizasyon yapılarını Burns ve Stalker temel olarak ikiye ayırmıştır. Bunlar; mekanik ve organik organizasyon yapılarıdır. Bu iki organizasyon türü özellikleri bakımından iki ucu temsil ederler. Bu iki uç arasında farklı organizasyon yapıları yer alır. Bunların kimileri bir uca yakın iken kimileri diğer uca daha yakındırlar. Mekanik yapıları organizasyonlar, çevre koşullarının durgun, değişimin az, görevlerin açık ve net olarak tanımlandığı, otokratik liderlik tarzının geçerli olduğu, kontrol alanının dar ve yakından denetimin uygulandığı yapılardır. Mekanik yapıları organizasyonlarda, uzmanlaşmaya dayalı iş bölümü vardır. Her iş alanı için görevler ile bu görevlerin nasıl yapılacağı açık bir şekilde belirlenmiştir. Yetki devri azdır. Hiyerarşik bir yapı söz konusudur.

Organik yapıları organizasyonlar, çevre koşullarının sürekli değiştiği ve dolayısı ile değişim hızının yüksek olduğu, görev tanımlarının esnek olduğu, demokratik liderlik tarzının geçerli olduğu, kontrol alanının ve yetki devrinin geniş olduğu organizasyonlardır. Organik yapıları organizasyonlarda yatay iletişim en az dikey iletişim kadar önemlidir. Ast-üst arasındaki ilişki mekanik yapının tersine daha çok danışmanlık ilişkisi şeklindedir. Koordinasyon çoğunlukla özel organlar (komiteler) aracılığı ile sağlanır. Demokratik liderlik tarzı geçerli olduğu için kararlara katılım esastır.

¹⁵² Yüksel, s.18-22.

¹⁵³ Yüksel, s.18-22.

Hastaneler mekanik ve organik yapılarını bir arada barındıran ender organizasyonlardır. Hastanelerin çekirdek hizmeti olan tıp hizmetlerinin organizasyonu organik özelliğe sahip iken, destek hizmet niteliğinde olan işletme hizmetlerinin organizasyonu mekanik özelliğe sahiptir. Tıp hizmetleri hastanelerin çekirdek hizmeti olup, hastane organizasyonlarının yapısını belirleyen hizmetlerdir. Hekimlerin temel aktör olduğu bu hizmetler yoğun teknoloji ve yoğun emek kullanılarak üretilir. Uzmanlık düzeyi yüksektir. Hekimlerin görev tanımlarını yapmak, hizmetlerini standartlaştırmak oldukça güçtür. Çünkü üretimlerin konusunu hasta oluşturmaktadır. Her hasta birer proje olduğu için yönetimde önderliğin esas olduğu ekip yaklaşımı ile çalışırlar. Klasik emir-komuta yönetim tarzı bu tür çalışanlar için uygun olmamaktadır.

Çekirdek ürün için destek niteliğinde olan muhasebe, insan kaynakları, satın alma, eczane, radyoloji gibi hizmetlere ilişkin iş yapma yöntemlerinin daha net olması, görev tanımlarının açık olması, denetimlerinin yakından ve kolaylıkla yapılabilmesi, bu hizmetlerin mekanik organizasyonlara özgü yönetim tarzı ile yönetilebilmelerine olanak sağlamaktadır.¹⁵⁴

3.2.6. Organizasyon Yapısını Etkileyen Unsurlar

Organizasyon yapıları; bu konuda yapılan araştırma sonuçlarına göre organizasyonun büyüklüğü, yapılan işin niteliği, organizasyon ilkeleri gibi içsel unsurların yanı sıra dışsal unsur olarak organizasyonun kullanıldığı teknoloji ve içinde bulunmuş olduğu çevreden de etkilenir.¹⁵⁵

3.2.6.1. İçsel Unsurlar

3.2.6.1.1. Organizasyonun Büyüklüğü

İngiltere Birmingham’da Aston Grubu olarak bilinen ve Derek Pugh başkanlığında University of Aston’da bir grup bilim adamı tarafından yapılan araştırma sonucuna göre organizasyonların büyüklüğü ile organizasyon yapıları arasında ilişki olduğu bulunmuştur. Araştırmacılara göre organizasyonların büyüklüğü arttıkça uzmanlaşma ve formalleşme artmaktadır.

¹⁵⁴ Ateş, s.54-59

¹⁵⁵ Ateş, s.54-59

Organizasyonlarda büyüklük ölçütü olarak genellikle çalışan sayısı kullanılsa da hastanelerde büyüklük ölçütünü yatak sayısı oluşturmaktadır. Her bir yatak bir hastayı ifade ettiği için asıl ölçüt hasta olmaktadır. Hekim ve hemşire sayıları yatak sayısına göre belirlenir. Örneğin, üç hasta yatağına bir hemşire görevlendirilmektedir. Kamu hastanelerinde genel bütçeden ne kadar pay ayrılacağı yatak sayısına göre belirlenmektedir. Uzmanlık alanlarının fazla olduğu eğitim ve araştırma hastanelerinde yatak sayısı daha fazladır. Özel dal hastaneleri bu konuda istisna oluşturmaktadır. Ancak bu hastanelerdeki yataklar tek bir uzmanlık alanında kullanılmaktadır. Birçok uzmanlık alanının bir arada bulunduğu hastaneler yatak sayısı bakımından en büyük hastanelerdir. Yatak sayısı fazlalaştıkça hastanelerde iş sayısında, işbölümünde, hiyerarşik yapıda farklılaşmalar meydana getirdiği için organizasyon yapısı bu durumdan etkilenmektedir.¹⁵⁶

3.2.6.1.2. Yapılan İşin Niteliği

Organizasyonlarda yapılan işin rutin olup olmaması, işin yapılış biçimi, uzmanlık gerektirip gerektirmediği gibi birçok özellik organizasyon yapısını etkilediği çeşitli araştırmalarda saptanmıştır. Örneğin; C.Perrow yapmış olduğu çalışmada işleri rutin ve rutin olmayan işler olarak sınıflamış ve işlerle organizasyon yapıları arasındaki ilişkiyi incelemiştir.

Perrow'a göre rutin işler; önceden geliştirilen ve bilinen yöntemlerle yapılabilen ve genellikle aynı sonuçların elde edildiği işlerdir. Rutin olmayan işler ise; sonuçların tahmin edilemediği, kullanılan teknik ve yöntemlerin sürekli değiştiği veya belirsizlik içerdiği işlerdir. Dolayısıyla, yapılacak işlerin ve bu işleri yapmak için kullanılacak teknoloji ve yöntemlerin belli olduğu, standartlaşmanın mümkün olduğu, uzmanlığın gerekmediği durumlar için mekanik yapılı organizasyonlar uygun olacaktır. Oysa sonuçların ve iş yapma yöntemlerinin belirsiz olduğu, hızlı teknolojik değişiminin olduğu, ileri düzeyde uzmanlaşmanın gerektiği, standartlaşmanın mümkün olmadığı durumlarda ise organik yapılı organizasyonlar uygun olacaktır. Bu anlamda tıp hizmetleri rutin olmayan işler içerdiği için organizasyona organik bir şekil vermektedir. Tıp hizmeti dışında kalan işler büyük oranda rutin özelliğe sahip olduğu için organizasyonu mekanikleştirmektedir.¹⁵⁷

¹⁵⁶ Ateş, s.54-59

¹⁵⁷ Ateş, s.54-59

3.2.6.2. Dışsal Unsurlar

3.2.6.2.1. Teknoloji

Teknolojiyi, genel olarak girdileri çıktılara dönüştüren araçlar olarak tanımlamak mümkündür. Teknoloji, üretim yöntem ve süreçleri olarak da tanımlanabilir. Bir başka tanıma göre teknoloji, iş akışının entegrasyonu olarak adlandırılabilir.

Gelişmiş sağlık sistemlerinin en önemlisi olan hastanelerde, teknolojinin ve profesyonelleşmenin yoğun olması, pek çok disiplini içermesi ve çok hızlı gelişim ve değişim göstermesi nedeniyle çağımızın en karmaşık ve dinamik kurumları olma özelliğindedirler. Özellikle son yirmi yılda tıp uzmanlıkları giderek artmış ve yardımcı tıp meslekleri (odiyologlar, solunum teknisyenleri, vb.) ve paramedikal meslekler (fizyoterapistler, konuşma terapistleri, sağlık eğitim uzmanları vb.) ortaya çıkmıştır. Her bir alt bölüm, hastaya daha ileri bakım olanakları sunarken, aynı zamanda bu bakımın sağlanmasında daha fazla entegrasyon ve koordinasyona gereksinim göstermektedir. Hastanelerdeki tıbbi teknolojilerin yoğun teknoloji özelliği göstermesi bir bütün olarak hastane verimliliğini doğrudan etkileyen bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Hastanelerin giderek teknoloji yoğun işletmeler haline gelmesi de örgütsel etkinlik açısından bu teknolojilerin önemini arttırmaktadır. EKG, EMG, EEG cihazları, kalp ve akciğer makineleri, otomatik defibrilatörler, televizyonlu röntgen cihazları, bilgisayarlı tüm vücut taramalı tomografi, termografi, dijital videolu anjiyografi, ultrasonografi, oto-analizörler, lazer cihazları, nükleer manyetik rezonans (NMR), pozitron emisyon tomografi (PET), böbrek taşı parçalama cihazları, kalp pompası ve portatif dializörler tıbbi teknolojideki yeniliklerin örnekleri olarak ifade edilebilirler.

Hastane organizasyonlarını diğer organizasyonlardan ayıran en önemli teknolojik gelişmelerden birisi de dijital hastane projeleridir. Dijital hastane, sağlık kurumu içerisindeki her türlü bilginin (medikal ve medikal olmayan) kâğıtsız ve filmsiz olarak bulundurulduğu ve iletildiği hastane olarak tanımlanmaktadır.

Teknoloji ile organizasyon yapıları arasındaki ilişkiyi inceleyen birçok çalışma yapılmıştır. Bunlardan Woodward ve ekibi teknolojiyi birim üretim teknolojisi, kitle üretim teknolojisi ve süreç üretim teknolojisi olmak üzere sınıflandırmışlardır. Araştırma sonucuna göre bu üç sınıf teknoloji ile organizasyon yapıları arasında yakın ilişki tespit edilmiştir.

Birim üretim teknolojisinde, müşteriye özgü üretim yapılmaktadır. Dolayısıyla, üretim birim bazında olduğundan yapılacak işlemler üretimden üretime değişir ve rutin değildir. Standartlaşmayı sağlamak zordur. Görevlerin açık ve net olamadığı, esnekliğin söz konusu olduğu bu tür teknolojiyi kullanan organizasyonlar organik yapılı olmak durumundadırlar. Joan Woodward yapmış olduğu araştırmada küçük organizasyonların modal teknolojiyi yani organizasyonun tümünü betimleyen teknolojiyi kullandığını büyük organizasyonların ise birim teknolojiyi yani organizasyondaki birimler tarafından kullanılan teknolojiyi daha çok kullandıklarını bulmuştur. Hastane organizasyonları yoğun teknolojinin her bir hasta tedavisi için ayrı birimler tarafından aynı anda kullanıldığı büyük örgütlerdir. Ayrıca, hastanelerin çok çeşitli, yoğun, sürekli değişen, gelişmiş teknoloji ile üretim yapması onları organikleştirmektedir.

Kitle üretim teknolojisinde, tek seferde çok miktarda üretim yapılabildiği için işler rutin olup, standartlaşmayı sağlamak mümkündür. Görevler açık ve net olarak belirlenebilir ve yapılacak işlemler durumdan duruma göre değişiklik göstermez. Bu tür teknolojiyi kullanan organizasyonlar mekanik özellik gösterirler.

Süreç üretim teknolojisi, kitle üretim teknolojisi ile aynı özellikleri göstermesinin yanında kitle üretim teknolojisinin daha gelişmiş şeklidir. Her şey belli olup, standartlaşma tam olarak sağlanmıştır. Süreç yönetimi ile bu durum garanti altına alınmıştır. Ancak gelişmiş teknolojinin kullanılması, uzmanlık düzeyinin yüksek olması, ileri düzeyde otomasyonlaşma gibi nedenlerden dolayı bu teknoloji türü de organik yapılı organizasyonlar gerektirmektedir.¹⁵⁸

3.2.6.2.2. Çevre

Burns ve Stalker'ın çevre ve organizasyon yapıları arasındaki ilişkiyi belirlemek için yapmış oldukları araştırmanın sonuçlarına göre; çevre koşullarının durgun ve dengeli, değişim hızının düşük olduğu organizasyonları mekanik organizasyonlar, çevre koşullarının sürekli ve hızlı bir şekilde değiştiği organizasyonları ise organik yapılı organizasyonlar olarak tanımlamışlardır. İşletmelerde kullanılan teknoloji konusunda olduğu gibi organizasyonların faaliyette bulundukları çevrenin de organizasyon yapıları üzerine önemli etkilerinin olduğu çeşitli araştırmacılar tarafından ortaya konulmuştur.

¹⁵⁸ Ateş, s.54-59

Çevre birçok unsurdan oluşur. Aslında çevresel faktörlerde iç çevresel faktörler ve dış çevresel faktörler olarak ikiye ayrılabilir. Dış çevre faktörleri organizasyon sınırları dışında kalan her şey iken, iç çevre faktörleri organizasyon sınırları içerisinde yer alan ve başta çalışanların oluşturduğu unsurlardır. Dış çevre faktörlerini ekonomik ve siyasi koşullar, teknolojik gelişmeler, yasalar, sivil toplum örgütleri, rakip işletmeler, halk, müşteriler, basın ve yayın kuruluşları vb. unsurlar oluşturmaktadır.

Thompson, çevresel faktörlerin organizasyonların işleyişi üzerinde önemli etkileri olduğunu ileri sürerek, iki çevre tanımı yapmıştır. Bunlar durgun ve değişken çevrelerdir. Thompson' a göre durgun bir çevrede;

- a. Ürün ve teknolojideki değişim ve yenilenme en alt düzeydedir,
- b. Müşteri niteliği ve isteklerinde değişiklik pek azdır,
- c. Halkın, diğer toplum kesimlerinin beklentileri alt düzeydedir,
- d. Rekabet çok değildir,
- e. Devlet düzenlemeleri çok değildir.

Buna karşılık değişken bir çevrede;

- a. Ürün ve teknolojideki değişim çok fazladır,
- b. Müşteri niteliği ve istekleri sürekli değişir,
- c. Halkın, sivil toplum kesimlerinin beklentileri fazladır,
- d. Devlet düzenlemeleri fazladır.

Thompson, durgun bir çevre içinde faaliyet gösteren bir organizasyonun mekanik yapılı olabileceğini belirtirken, değişken bir çevre içinde faaliyet gösteren organizasyonun ise organik yapılı olabileceğini ileri sürmüştür. Ayrıca, organizasyonlar çevreyle olan ilişkilerine göre açık ve kapalı sistem olarak tanımlanmaktadır. Hastaneler birer açık sistemdir. Hastaneler dinamik, değişken bir çevre içinde, aldıkları girdileri dönüştürme sürecinden geçirerek, çıktıların önemli bir kısmını gene aynı çevreye veren, geri bildirim mekanizmasına sahip sistemlerdir. Hastanelerin bir sistem olarak değerlendirilmesinde en çok kullanılan kavram sosyal sistem kavramıdır. Çevreye uyum gösterebilme, gerçekte tüm sosyal sistemlerin bir özelliğidir. Çünkü çevresine uyum göstermeyen, çevresinin taleplerine ve çevresindeki değişimlere cevap veremeyenler giderek yok olmak durumundadır.

Hastaneler karmaşık, insana dayalı hizmet sunan organizasyonlardır. Dış çevreden gelen girdilere göre şekillenir. Çevre koşullarında meydana gelen değişimler, değişen

yasalar, hasta taleplerindeki değişimler vb. sonucunda hastane genelinde değişimler yaşanır. Hastane örgütlerinin içinde bulunduğu çevre oldukça karmaşık ve belirsizlik seviyesi yüksektir. Bu nedenle de diğer örgüt yapılarına göre açık sistemi benimser. Hastaneler açık dinamik sistemler olarak dış ve iç çevre faktörlerine uyum sağlama özelliğine sahip olmak zorundadırlar. Bu uyum; toplumla bütünleşme, yasalardaki değişikliklere uyma ve insan kaynağının değişen taleplerini karşılama gibi geniş bir yelpazede olmalıdır. Hastane organizasyonlarının karmaşık bir sisteme sahip olmasının önemli bir nedeni diğer hizmet organizasyonlarından farklı olarak hizmet alan ve kullanan kişi olarak hastayı tüm süreçlere dahil etme zorunluluğudur.¹⁵⁹

3.2.7. Yönetim Biliminin Doğuşu ve Tarihsel Gelişimi

İşletme yönetimi konusunda geçirilen aşamaları incelemek çağdaş yönetsel kavramları anlamak için gereklidir. Yönetimin bir bilim dalı haline gelmesi, çeşitli aşamalarla olmuştur. Esasında yönetimin insanlığın başlangıcıyla doğduğu söylenebilir. Ancak yönetimin ayrı bir bilim dalı olarak incelenmesi son yüzyılda gerçekleşmiştir. Yönetim olayı çok eski olmakla birlikte yönetim biliminin gelişmesi yenidir. İşletme yönetimi 18. yüzyıldan itibaren önemli aşamalar gerçekleştirmiştir. Bu aşamalar, gerçekleştikleri zaman dilimine göre sırayla açıklanmaktadır.¹⁶⁰

3.2.7.1. Klasik Organizasyon Teorisi

Klasik organizasyon teorisi adı altında temel olarak üç yaklaşım bulunmaktadır. Bu üç yaklaşım, öncülüğünü Frederick Winslow Taylor' un yaptığı Bilimsel Yönetim Yaklaşımı, öncülüğünü Henry Fayol' un yaptığı Yönetim Süreci Yaklaşımı ve öncülüğünü Max Weber' in yaptığı Bürokrasi Yaklaşımı' dır. Klasik organizasyon teorisi, üç temel düşünceye dayanmaktadır. Birincisi, rutin işlerin görölmesinde insan unsurunun makineler yardımıyla etkin bir biçimde kullanması, ikinci formel organizasyon yapısının bir düzen çerçevesinde oluşturulması ve üçüncüsü de verimlilik ve etkinliğinin sağlanabilmesi için kaynakların rasyonel bir biçimde kullanılmasıdır.

Klasik organizasyon teorisi “etkinlik”, “düzen” ve “rasyonellik” kavramları çerçevesinde ve organizasyonun mekanik unsurları üzerinde durarak, aynı zamanda bir sosyal sistem olan organizasyonların, önceden belirlenmiş ilke ve kurallara göre, tıpkı

¹⁵⁹ Ateş, s.54-59

¹⁶⁰ Akyay Uygur ve Ramazan Göral, Yönetim ve Organizasyon, Ankara: Nobel Yayıncılık, Ekim 2005, s.25-27.

bir makine gibi işletilmesi üzerine kurulmuştur. Klasik yaklaşım fonksiyonel bir çizgiye sahiptir. Klasik ilkelere göre düzenlenen organizasyonda tüm faaliyetler fonksiyonel bir rasyonel bakış açısıyla ele alınır. İşletmeyi meydana getiren tüm unsurlar, pozitif bir katkı ortaya koymalıdır. Bu nedenle klasik organizasyon teorisi, organizasyon dışı faktörler ve bunların organizasyon üzerindeki etkileri konusuna eğilmediği için kapalı sistem anlayışına sahiptir.

Organizasyon, amaçların gerçekleştirilmesi için bir araç oluşturma eylemidir. Organizasyon bu eylemin sonucu olarak ortaya çıkar. Klasik organizasyon teorisinin üç yaklaşımının da ortak özelliği, işletmeyi mekanik sistem olarak ele alıp, sosyal yönüne önem vermeden bir düzen oluşturmalarıdır. Bu düzende yönetim alanı dar, makama dayanan yetkiler yüksek, biçimsel kurallar çok, örgütsel kademeler fazla, merkezcilik derecesi yüksek, üretim personel oranı yüksek ve bilgiye dayanan yetki oranı düşüktür.

Klasik organizasyon teorisi ile ilgili üç yaklaşım da, etkinlik ve verimliliğin artırılması için hangi ilkelere uyulması gerektiğini araştırmıştır. Yani, bu yaklaşımlar en iyi organizasyon yapısı ve yönetim tarzı için uyulması gereken ilkeleri belirlemeye çalışarak, bu ilkelere uyulduğu takdirde etkinlik ve verimliliğin artacağını ileri sürmüş ve bu ilkelerin her organizasyonda ve her yerde geçerli olduğu fikrini savunmuştur.

Klasik organizasyon teorisinin tüm yaklaşımları için de geçerli olan ortak fikir ve amaçları şöyle özetlenebilir:

- a. Klasik organizasyon teorisi, organizasyonlarda insan faktörü dışındaki faktörler üzerinde durmuştur. İnsan faktörü her zaman ikinci planda kalmıştır. Önceden belirlenmiş kriterlere göre organizasyonun bir makine gibi işletilmesi varsayılır. Bundan dolayı bu teori “makine teorisi” olarak da bilinir. Maddi faktörlerin düzenlenmesinden sonra insanın buna uygun davranacağı varsayılır.
- b. Rasyonellik, klasik organizasyon teorisinin temel çıkış noktalarından biridir. Bu teoride insan-makine ilişkilerinde rasyonellik ve ilkelerin amaçladığı rasyonellik önemlidir. Bu teori, ekonomik rasyonellik anlayışını organizasyona uygulamayı amaçlar. Bundan dolayı insan kendine söyleneni yapan, rasyonel olduğuna inanılan sisteme uyan, pasif bir unsur olarak ele alınmıştır.
- c. Klasik organizasyon teorisi, organizasyonları kapalı sistem anlayışı ile ele alır. Buna göre organizasyon içi ile ilgili faaliyetlerin sağlanma yöntemleri ve

faaliyetlerin uygulanmasında gerekli ilkeler dikkate alınır. Bu teori, bu ilkeleri evrensel kabul ederek, organizasyonların kendilerini dış çevre koşullarına nasıl uyarlayacağı konusu üzerinde durmuştur.

- d. Organizasyon yapısının değişen koşullardan bağımsız olarak kabul edildiği her organizasyonda, organizasyon yapısı ile ilgili belirlenen ilkelerin uygulanması gerekir.

Klasik açıdan organizasyon dizayn süreci şu aşamalar içermektedir:

- a. Amaçların belirlenmesi,
- b. Amaçlara ulaştıracak işlerin (görevler topluluğu) belirlenmesi,
- c. Uzmanlaşmayı sağlamak için işlerin bölünmesi,
- d. İşlerin bir araya toplanarak mevki ve pozisyonların oluşturulması,
- e. Bölümlerin oluşturulması,
- f. Bölümlerin hiyerarşik bir yapı içinde koordinasyonunu sağlamak için birleştirilmesi.¹⁶¹

3.2.7.2. Neoklasik Organizasyon Teorisi

Neoklasik organizasyon teorisi, klasik görüşe bir tepki olmaktan çok onun boşluklarını gidermeye çalışarak, organizasyonun etkinliğini arttırmak için insan davranışları ve ilişkileri üzerine yoğunlaşmıştır. Bu açıdan neoklasik organizasyon teorisi, klasik organizasyon teorisinin kavramlarına yeni kavramlar ekleyerek, onları açık hale getirmiştir. Neoklasik organizasyon teorisindeki bu kavram ve ilkeler davranışsal yaklaşıma (insan ilişkileri yaklaşımı) uygun olarak geliştirilmiştir. Bu teorinin gelişmesine katkıda bulunan yazarların birçoğu psikoloji, sosyoloji ve sosyopsikoloji gibi bilim dallarından gelmektedir. Bunların organizasyon konularına en önemli katkıları, organizasyon içinde insanın nasıl davrandığı, niçin öyle davrandığı ve organizasyon yapısı ile davranış arasındaki ilişkilerin neler olduğunu ortaya çıkarmak olmuştur. Bunu anlamı insanın organizasyon içinde önemli bir varlık olduğunu vurgulamaktır.

Neoklasik organizasyon teorisinde de ekonomik rasyonellik anlayışı hakimdir. Ancak buna insan unsurunun tatmin olması da eklenmelidir. Bu teoriye göre, organizasyon çeşitli ihtiyaçları olan bireylerden oluşur. Bu nedenle yöneticiler beşeri ve sosyal bir organizasyonu kurmak zorundadırlar. Klasik organizasyon teorisinin esasını

¹⁶¹ Uygur ve Göral, s.25-27.

bilimsel yönetim oluştururken neoklasik organizasyon teorisinin esası insan ilişkilerine dayanır. Neoklasik organizasyon teorisi, davranışsal yaklaşım (insan ilişkileri yaklaşımı), motivasyon, liderlik, grup davranışı ve haberleşme gibi mikro konular ile biçimsel ve biçimsel olmayan organizasyon, sosyal ve teknik sistemler arasında etkileşim gibi makro konular üzerine eğilerek gelişmiştir.¹⁶²

3.2.7.3. Modern Organizasyon Teorisi

Klasik organizasyon teorisi, teknik bir yaklaşımla, iş, etkinlik ve yapı üzerinde durmuş, rasyonel bir sistem kurmaya çalışmıştır. Neoklasik organizasyon teorisi ise klasik sistemin göz ardı ettiği insan unsuru, insan unsurunun özellikleri, davranışlar, motivasyon, yönetime katılma ve doyum gibi kavramlar üzerinde durmuştur.

Neoklasik organizasyon teorisinin ortaya çıkışı ve gelişme zamanlarında insan unsurunun esas alınması, bu unsurun gösterdiği tutum ve davranışlar, bu teorinin de dikkatli biçimde incelenmesi ve farklı bir organizasyon teorisinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Modern organizasyon teorisi, davranış kuramları, rol yaklaşımı, güdüleme yaklaşımı, füzyon (birleşme) yaklaşımı, karar verme, yöneylem araştırması, matematik araçları gibi konuların yanı sıra, modern yönetim yaklaşımlarının en önemlileri olarak nitelendirilen sistem yaklaşımı ve durumsallık yaklaşımından oluşmaktadır. Bu iki yaklaşım, gerek klasik gerekse neoklasik organizasyon teorisinin ileri sürdüğü fikir, görüş ve varsayımları yeni ve değişik bir çevre içinde inceleme konusu yapmaktadır.

Modern organizasyon teorisinin başlıca özelliği, bilimsel kavramlara dayanan analitik bir temele sahip oluşu, ampirik araştırmalardan geniş ölçüde yararlanması ve sentez yapmaya, model ve sistem kurmaya yönelik bir özellik taşımasıdır.

Modern organizasyon teorisi temel olarak; organizasyonun hangi stratejik bölümlerden oluştuğunu, bu bölümler arasındaki karşılıklı bağımlılığın yapısının ne olduğunu, organizasyonel sistemde yer alan bölümleri hangi ana süreçlerin birbirine bağladığını ve sistemin ulaşmak istediği amaçları sorgulamıştır.¹⁶³

¹⁶² Uygun ve Göral, s.43-44.

¹⁶³ Uygun ve Göral, s.57-58.

3.2.8. Muhasebe Organizasyonunun Tanımı

Muhasebe organizasyonu, muhasebe fonksiyonları ile ilgili işlerin belirlenmesi, gruplandırılması, gruplara ayrılan işlerin kademeler ve kadrolar halinde düzenlenerek aralarındaki ilişkilerin kurulması ve her kadronun belirli yetkilerle donatılması ile oluşur.¹⁶⁴

3.2.9. Muhasebenin Genel Organizasyon İçindeki Yeri

Bir organizasyon tasarımı, diğer bir deyişle bir örgüt şemasının oluşturulmasında, muhasebe organının yer alacağı pozisyon belirlenirken, işletme biliminde ve uygulamada gelişmiş olan ilkelerden yararlanır. Söz konusu ilkelerden özellikle hiyerarşik yapı ilkesi, muhasebe faaliyetlerinin örgüt içindeki yerini belirlemede etkin olmaktadır. Bu nedenle, emir-komuta yetki sistemi, fonksiyonel yetki sistemi ve kurmay yetki sisteminden hangisinin muhasebe için uygun olduğunu ve muhasebe yöneticisinin pozisyonunun iyileştirilmesinde ne gibi olanakların var olduğunu araştırmak gerekir.

Yapısal organizasyonun tasarımı, tepe yönetimden, bölümler içindeki en alttaki işyerine kadar tüm kadrolar belirlendiğine göre, ülkemiz ve gelişmiş ülkelerde yaygın olarak karşılaşılan pozisyonlar, hareket noktası kabul edilebilir.

Uygulamada, bölümlerin oluşturulması, belirli irilikteki işletmelerde ortaya çıkan bir sorundur. Girişimcinin tüm yönetim fonksiyonlarını yüklediği işletmelerde, bölüm oluşturulması söz konusu değildir. Ancak bu tür işletmelerde muhasebe işlerini yürüten bir eleman (muhasebeci) bulunabilir. Küçük boy işletmelerde de, bazı işlerin, az sayıdaki personele delege edilmesi ile izlenebilir.

Bu tür küçük organizasyonlarda muhasebeci, muhasebenin temsilcisi olarak diğer fonksiyonlarla eşit düzeyde bir pozisyona sahiptir. Bu durum işletmenin büyümesi ve girişimcinin işlerinin yoğunluğu nedeniyle iki departmanın oluşmasına neden olabilmektedir. Bu iki bölüm değişik adlar almakta ise de, biri üretim fonksiyonunu, diğeri ise ticari yönetimi yürütmektedir. Bu tip organizasyonda, muhasebeci belki artık muhasebe şefi şeklinde adlandırılmakta ve girişimci ile direkt ilişki içinde bulunamamaktadır.

¹⁶⁴ Bilginoğlu, s.37.

Bu durumda şef muhasebecinin önce ticari yöneticiyle ilişki içinde olması söz konusudur; bunun muhasebenin tümü için yararlı veya sakıncalı olduğu, özellikle kişisel ilişkilere bağlı kalacaktır. Ticari yöneticinin muhasebe konularında deneyimli olması, olası bir olumluluk olarak kabul edilebileceği gibi bu kişinin alım – satım işlerinde deneyimli olması örgütsel ilişkilerde olası bir olumsuzluk kaynağı olarak görülebilir.

Belirli irilikteki (orta boy ve büyük) işletmelerde muhasebe yöneticisi, örgütsel hiyerarşi içinde işletenin diğer önemli bölümlerinin yöneticileri ile aynı düzeyde yer alır; örneğin tedarik, üretim, satış, muhasebe müdürleri gibi.

Muhasebenin pozisyonunun en gelişmiş örneğini temsil eden “kontrolör” lük Amerikan uygulamasında gelişmiş ve Türkçe yazında hep örnek olarak gösterilmiştir. Türkçemizde ilk akla gelen kontrol etmek şeklinde anlaşılmaması gereken kontrolör kavramı, Amerikan uygulamasında çok daha geniş bir fonksiyonu ifade etmektedir. Bu kavramın özellikle ülkemiz işletmelerindeki, denetçi ve kontrolör kadrolarıyla karıştırmamak gerekir.

Amerikan uygulamasındaki kontrolörlük kurumu 1930’lardaki kriz yıllarında ortaya çıkmıştır. Zamanla işletme içi olumsuzlukları ortaya çıkarmak ve hiç olmazsa bunların nedenlerini önlemek, yeterli kabul edilmemiştir. İşte, önceleri yalnızca kontrol fonksiyonu gören kontrolör, zamanla işletme planları ve tüm alt planların koordinasyonu fonksiyonunu da yüklenmiştir. Günümüzde kontrolörün görevi şöyle tanımlanmaktadır: Tepe yönetimin bir fonksiyonu olarak, tüm işletme faaliyetlerinin belirlenmesi, koordinasyonu ve yürütülmesinin kontrolü için etkili bir planlamadır.

Bu açıklamalar da göstermektedir ki, Amerikan örgüt yapılarında yer alan kontrolör, ülkemizdeki muhasebe veya mali işler yöneticisinden farklı bir pozisyon değildir. Ülkemizdeki konsern işletmelerde (işletmeler grubu, holding) rastlanan mali işler koordinatörlüğü bu fonksiyonu yürütmektedir.¹⁶⁵

3.2.10. Muhasebe Organizasyonlarında Veri-Bilgi Üreten Bölümler

Muhasebe organizasyonlarında veri ya da bilginin üretimi ve bunların kullanımında köklü değişiklik yapan etkenin gelişen teknoloji olduğu ve bununda muhasebesinin fonksiyonlarında değişikliklere neden olduğu bilinmektedir. Burada yine

¹⁶⁵ Bilginoğlu, s.44-46.

aynı konu ile bağlantılı olarak muhasebenin klasik fonksiyonları ve teknolojiyle bağlantılı şekilde oluşan ek fonksiyonlarını yerine getirmesini sağlayan birimlerine açıklık getirilmektedir.¹⁶⁶

3.2.10.1. Genel Muhasebe

“Finansal muhasebe” ve “dışa dönük muhasebe” olarak da isimlendirilen bu muhasebe kolunun amacı, işletmenin finansal durumunu etkileyen olay ve işlemlerin para birimiyle ölçülen sonuçlarını işletme dışındaki kişi ve kurumlara bildirmektir. Türkiye’de genel muhasebe uygulamalarını başlıca iki kanun olan; Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu şekillendirmektedir. Esas itibarıyla devletin vergi organlarına bilgi sağlamak üzere yürütülecek genel muhasebe çalışmalarını yönlendiren Vergi Usul Kanunu, kendi bünyesindeki özel vergi yasaları çerçevesinde vergi muhasebesi adı ile genel muhasebe içinde yerini almaktadır. Muhasebe işlemlerinin, daha çok kredi kuruluşları ile yönetici durumunda bulunmayan işletme sahipleri açısından yorumlayan Türk Ticaret Kanunu’nu ilgilendiren yönü ise “ticaret muhasebesi” adı altında genel muhasebe içinde yerini almaktadır. Bu iki temel kanun yanında belli kamu kuruluşları tarafından çıkartılan; SPK’ nın “Finansal Tablolar” ve “Standart Genel Hesap Planı”, Maliye Bakanlığınca çıkartılan “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” genel muhasebe uygulamalarını şekillendiren diğer değişkenlerdir.

Görüldüğü gibi ortaklar, alacaklılar, devlet vs. gibi işletmenin yönetimine fiilen katılmadıkları halde işletme faaliyetlerinden şu ya da bu şekilde etkilenen dış gruplar, işletme ile ilişkileri hakkında kararlar alabilmek için genel muhasebenin ürettiği bilgilerden yararlanmaktadırlar. İşletmenin varlıklarındaki ve bu varlıkların sağlanmasında kullanılan kaynaklardaki değişimlerin izlenmesi ve ortaya çıkan özkaynak azalışları ile özkaynak artışlarının belirlenerek işletmenin çeşitli alanlarında kar veya zararın bulunması, genel muhasebenin temel fonksiyonudur. Bu fonksiyonun finansal durum tablolarını, oluşturan Bilanço ile Gelir Tablosu ile karşılamaktadır. Bu iki finansal tablo, işletmenin hesap dönemi sonundaki finansal durumunu ve işletmenin hesap dönemi içindeki etkinliklerini kar ve zararını ilgili kişilere göstermek amacını gütmektedir.¹⁶⁷

¹⁶⁶ Yardımcıoğlu, s.5-6.

¹⁶⁷ Yardımcıoğlu, s.5-6.

3.2.10.2. Maliyet Muhasebesi

İşletmelerde muhasebe departmanlarından, açık ve süratli biçimde “işletmenin durumu nedir?” ve “neden böyle?” sorularına cevap vermesi beklenmektedir. İlk soruya cevabı genel muhasebe vermekte iken, ikinci sorunun cevabı maliyet muhasebesi içindedir. Çünkü ikinci soruya cevap verebilmesi için sonuçları oluşturan unsurların, faaliyetlerin sonucunu oluşturan maliyet ve giderlerin, hasılat ve gelirlerin fonksiyonlarına göre analiz edilmesi gerekmektedir. Üretilen mamul ve hizmetin maliyetinin ne olduğunun, ne olması gerektiğinin bilinmesi, alınacak kararlarda temel oluşturmaktadır. Maliyetlerin bilinmesi, yöneticiye kar planlaması ve karlılığın kontrol edilmesi imkanlarını verir. Maliyetlerin analizi, verimliliğin kontrolünü ve işletme organizasyonunun etkinliğinin değerlendirilmesini gerçekleştirir. İşletmenin iç akımlarının analizini yapan, imal edilen mal ve hizmetin alış maliyetini, üretim maliyetini, satılan mamul ve hizmetin maliyetini oluşturan ve yöneticiye ayrıntılı ve analitik bilgi sağlayan bu sistem maliyet muhasebesidir.

Maliyet muhasebesi, endüstriyel faaliyette bulunan veya hizmet üreten işletmelerin ürettikleri mamullerin maliyetini saptayabilmek için maliyet giderlerinin türlerini ortaya çıkıtları yerler itibarıyla ve üretilen mamullerin türlerine göre izlemek için yapılan hesapları, tutulan hesapları ve tutulan kayıtları kapsamaktadır. Gerçekte maliyet muhasebesi genel muhasebenin bir uzantısıdır ve genel muhasebeden sağlanan veriler yardımıyla, üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetini hesaplamaktadır. Maliyet muhasebesinde üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetleri hesaplanırken genel muhasebe kayıtlarından yararlanılmaktadır. Bu aşamada giderler genel muhasebe sisteminde ayrıntılı bir biçimde kayıtlara aktarılıp izlenmekte, maliyet muhasebesi sisteminde ise üretim maliyetleri hesaplanıp sonuçlar mamul ve yarı mamul stok hesaplarına aktarılmaktadır. Bu aşamada maliyet muhasebesinin görevi tamamlanmakta, mamulün satışıyla ortaya çıkan finansal değişiklikler tekrar genel muhasebe kayıtlarında izlenmeye devam edilmektedir. Böylelikle maliyet muhasebesi ile genel muhasebe arasındaki ilişki sürekli korunmaktadır.¹⁶⁸

3.2.10.3. Yönetim Muhasebesi

Maliyet muhasebesinin gelişmesi ile klasik muhasebe önemli bir eksikliğini tamamlamış ve üretim faaliyetlerinin maliyet akışları hakkında da bilgi depo edilebilen

¹⁶⁸ Yardımcıoğlu, s.5-6.

ve yorumlayabilen bir araç konumuna gelmiştir. Yani maliyet muhasebesinin geliştirilmesi ile klasik muhasebe gelişimini tamamlamış olmaktadır. Ancak muhasebenin yalnızca geçmiş olayları saptama, depo etme ve yorumlamanın da ötesinde gelecekle ilgili her türlü kararın alınmasında ileriye dönük bir yönetim aracı olarak kabullenilmesi daha yerinde bir bakıştır. Bu noktada klasik muhasebe anlayışında yeni yorumlamalar yapılmış ve sonuçta bir muhasebe anlayışını temsil eden yönetim muhasebesi kavramına ulaşılmıştır.

“Analitik Muhasebe” ve “İçe Dönük Muhasebe” olarak da adlandırılabilen bu muhasebe dalının amacı, işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmeleri için ihtiyaç duydukları sayısal bilgileri kendilerine sağlamaktır. Bu bakımdan ilgili bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp sonuçta ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef alarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları, yönetim muhasebesinin konusunu oluşturmaktadır. Maliyet muhasebesi ile ayırımının güçlüğüne rağmen yönetim muhasebesi; işletme yönetiminde alacakları kararlarda uyacakları bilgi ve raporları düzenleyen, yorumlayan, yıllık bütçe ve standart uygulamaları ile kontrol imkanı sağlayan muhasebe türü olarak tanımlanmaktadır.

Yönetim muhasebecisinin ekonomik verilerle ilgilenmesini gerektiren temel sebep, yönetim muhasebesinin geçerlilik ve esneklik ilkeleridir, çünkü yönetim muhasebesi belirli bir karar durumunda hangi bilgi geçerli ise o bilgiyi kullanmaktadır. Örneğin fiyatlar genel düzeyinin sürekli arttığı bir ekonomik ortamda hammaddelerin maliyet bedelleri geçerliliğini kaybetmekte ve cari piyasa fiyatı geçerli bilgi olmaktadır.¹⁶⁹

3.2.10.4. Veri-Bilgi Ayrımı Bağlamında; Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi İlişkisi

İşletmelerde genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi ilişkileri dikkate alındığında tespit edilmesi gereken ilk şey, genel muhasebenin işletme dışındaki ilgili kişilere veri sunduğu, buna karşın maliyet ve yönetim muhasebesinin özellikle işletme içindeki ilgili kişilere ve çoğunlukla da karar alma konumunda olan yöneticiye bilgi sunduğu noktasıdır.

¹⁶⁹ Yardımcıoğlu, s.5-6.

İşletmelerde genel muhasebe ile yönetim muhasebesi arasındaki ikinci ayrım noktası, genel muhasebe verilerinin geçmiş bilgilerden hareketle işletmenin bugünkü durumunun ne olduğu konusunda yöneticiye ve üçüncü şahıslara bilgi verdiği ancak yöneticinin geleceğe yönelik kararlarına veri teşkil etme özelliğini gösteremediği konusunda somutlaşmasıdır. Genel muhasebenin bu özelliğine karşın yönetim muhasebesi verileri yöneticiye doğrudan geleceklerle ilgili kararlarında yönlendirme özelliğine sahiptir. Genel muhasebe ile yönetim muhasebesi arasındaki üçüncü ayrım, genel muhasebenin işletme dışındaki üçüncü şahıslara yönelik bilgi sağlama zorunluluğundan kaynaklanmaktadır. İşletme dışındaki üçüncü şahıslara bilgi sunan genel muhasebe, bu bilgilerin herkes tarafından aynı şekilde algılanması ve yorumlanması ilkesinden hareketle genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinin dışına çıkamamaktadır. Öte yandan yönetim muhasebesi verileri ise doğrudan yöneticiyi muhatap aldığından, herhangi bir ilke çerçevesinde değil de yöneticinin ilkeleri doğrultusunda şekillenmektedir. Bu ayrım noktası aslında başka bir ayrıma da işaret etmektedir; genel muhasebe zorunlu, yönetim muhasebesi ise isteğe bağlıdır. Genel muhasebenin zorunlu olması, ülkede yürürlükte olan yasalarla ilgilidir. Ticaret, Vergi, SPK Yasaları gibi iş hayatı ile ilgili yasalar, işletmeyi defter tutma ve başta devlet olmak üzere diğer ilgililerin bilgilendirilmesi konusunda zorunlu kılmakta iken yönetim muhasebesi bir zorunluluktan değil, yöneticilerin bilgi ihtiyacından doğmuştur. Bu nedenle de yönetim muhasebesi yasaların değil, yöneticilerin öngördüğü bilgileri üretmektedir.

Maliyet muhasebesi ile genel muhasebe ilişkilerine daha önce kısmen değinilmiş olmakla beraber yazılanlara ek olarak genel muhasebenin ilgi alanı içinde yer alan stok değerlemesi ve kar hesaplamaları için maliyet bilgilerinden yararlanılmasının gerekliliği vurgulanmaya değer bir ayrıntıdır. Buna karşın genel kullanıcılara yönelik raporlamada kullanılan maliyet bilgileri, yönetimin karar alma sürecinde geçerli bilgi niteliğinde değildir.

Yöneticilerin alacakları kararlar ya da eylemleri için çok geç olabilecek olgunlaşmış kesin faaliyet bilgilerinden çok henüz kesinleşmemiş ya da hassasiyeti düşük ancak ihtiyaç duyulduğunda hızla sağlanacak bilgiler daha önemli bulunmaktadır. Bu nedenle de işletmeler kesinlik ve zamanlama açısından farklı düzeylerde muhasebe sistemine gerek duymaktadırlar. Yöneticilere farklı düzeyde ve istediği zamanda bilgi sunma yeteneğine sahip sistem ise yukarıda değinildiği üzere yönetim muhasebesi

sistemidir. Burada yanlış algılamaları engelleyecek bir açıklamaya da gerek duyulmaktadır; işletmelerde var olan genel muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi sistemleri ayrı birer bilgi sistemi olmaktan çok aynı bilgi sistemini tamamlayan anlamlı parçalar şeklinde değerlendirilmelidir.

Bütün bu değerlendirmeler göstermektedir ki; aynı sistem içindeki yönetim muhasebesi, genel muhasebenin sağladığı verilerin birçoğunu ya olduğu gibi ya da belirli bir analize tabi tuttuktan sonra kullanabilmekte, maliyet muhasebesi ise genel muhasebe ile yönetim muhasebesi arasında bir köprü vazifesi görmekte, yalnızca genel muhasebeye değil yönetim muhasebesine de bilgi sunabilen çift yönlü bir yapı arz etmektedir. Maliyet muhasebesi, işletme yönetiminin planlama ve kontrol fonksiyonlarının yerine getirilmesinde ihtiyaç duyduğu maliyet verilerini sağlamakla yönetim muhasebesinin bir parçası olmakta, gelir tablosu ve bilanço gibi yıllık finansal tabloların düzenlenmesi için ihtiyaç duyulan satılan mamullerin, yarı mamul stoklarının ve mamul stoklarının maliyetini saptamakla da genel muhasebenin bir parçasını oluşturmaktadır.¹⁷⁰

3.2.11. Muhasebe Organizasyonunun Yararları

Muhasebe organizasyonunun sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a. *Piyanın düzenli işlemesi açısından:* Her şeyden önce, muhasebenin kuralla bağlanması piyanın sağlıklı bir şekilde işlemesine, işletme yöneticilerinin ve üçüncü kişilerin aydınlatılmasına yardımcı olur.
- b. *İktisadi araştırmalar açısından:* Muhasebe organizasyonu iktisadi araştırma yapabilecek yetenekli eleman yetişmesini sağlayabilir ve araştırmaya elverişli olan veri temin etmede faydalı olabilir.
- c. *İşletme personeli açısından:* Muhasebe organizasyonu, muhasebe işlerini kolaylaştırıcı etkide bulunur. Böylece, işletmelerde çalışan personelin daha az yıpranmasına ve muhasebe işlerinin daha düzenli bir şekilde yürütmesine yardımcı olur.
- d. *İşletme açısından:* Muhasebe organizasyonu ile işletmeler arasında farklı muhasebe uygulamaları ortadan kalkar ve her işletme aynı muhasebe kurallarını uygulayacağından, sonuçların kıyaslanması kolaylaşır. Ayrıca

¹⁷⁰ Yardımcıoğlu, s.5-6.

muhasabe uygulamalarına açıklık getirdiğinden işletmelerin denetimi kolaylaşır.

- e. *Eğitim ve öğretim açısından:* Muhasebe organizasyonu, muhasebe eğitim ve öğretiminin daha verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayabilir.
- f. *Bilgisayarlardan yararlanma açısından:* Muhasebe organizasyonu ile sağlanan aynı tür muhasebe uygulamaları bilgisayarların muhasebede kullanılmasını da kolaylaştırabilir.
- g. *Sosyal barışın sağlanması açısından:* Bazen muhasebe uygulamalarının uygun olmayan bir biçimde yapılması, işletmelerin ekonomik ve mali durumlarını kolay anlama ve kıyaslama olanağını zorlaştırmakta ve bilgilerin doğruluğuna kuşku ile bakılmasına yol açmaktadır. Muhasebe organizasyonu bu gibi endişelerin azalması açısından olumlu sonuçlar vererek, sosyal barışın ve ekonomik dengenin sağlanmasına yardımcı olur.¹⁷¹

3.2.12. Muhasebe Organizasyonunun Kuruluşu

Her işletmenin muhasebe organizasyonu farklı özellikler gösterecektir. Çünkü işletmelerin yapıları, hukuki şekilleri, faaliyet türleri, büyüklükleri ve üretim teknikleri birbirinden farklıdır. Bu özellikler muhasebeden beklentileri de farklı kılacaktır. Bazı işletmelerde yöneticiler muhasebeden çok ayrıntılı bilgi ve raporları zamanında isterler. Bunlar o işletme için hayati önem taşır. Bazı işletmelerde ise muhasebeden beklenen yalnızca bilanço ve kar zararın çıkarılması olabilir. Bu nedenle muhasebe organizasyonu da işletmelerin durumlarına uyacak şekilde düzenlenir.¹⁷²

3.2.12.1. Muhasebenin Nesnel Açıdan Organizasyonu

Muhasebenin nesnel açıdan organizasyonunda aşağıdaki işler yapılır.

- a. *Belgelerin düzenlenmesi:* Muhasebede kullanılan ve hesap işlerinin en önemli ögesi olan belgelerin düzenlenmesi, bu belgelerin bastırılması, yazılması, kontrolü, işlenmesi ve muhasebenin akışına yardımcı olacak, öteki bölümlerle ilişkiyi ve iletişimi sağlayacak her türlü belge ve benzerlerinin düzenlenmesi konularını kapsar.
- b. *Defterlerin düzenlenmesi:* Muhasebede kullanılacak her türlü temel ve yardımcı defterlerin düzenlenmesini kapsar.

¹⁷¹ Fatih Coşkun Ertaş, Muhasebe Organizasyonu, Ankara: Seçkin Yayıncılık, Mayıs, 2011, s.128-138.

¹⁷² Ertaş, s.128-138.

- c. *Hesap planının düzenlenmesi:* Defterlerin veya hesapların tutulabilmesi için gerekli hesap planı, tekdüzen hesap planından hareket edilerek hazırlanır. Hesap planı talimatı ise hesap planındaki hesapların tanıtımını, işleyişini, özelliklerini, sonuç çıkarmada nasıl işlem göreceklerini, stok hareketlerinin izleneceği yöntemi, stokların değerlendirme yöntemlerini, amortisman ayırma yöntemlerini, maliyet sistemin, birim maliyet, hesaplama yöntemini ve gerekli öteki hususları açıklar. Bu talimatın var olması halinde, muhasebe elemanlarının değişmesi işletme için önemli bir aksaklık oluşturmaz.
- d. *Sonuç çıkarmada kullanılan tabloların düzenlenmesi:* Gerek dönem içinde gerekse dönem sonunda bilançonun kar ve zararın çıkarılması için gerekli mizanlar ile çalışma tablolarının düzenlenmesi işlerini kapsar.
- e. *Raporlamada kullanılan formların düzenlenmesi:* Muhasebe sonuçlarının yönetim kademesine, genel müdüre veya öteki ilgililere raporlanması için kullanılacak formların hazırlanmasıdır. Bunlar tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak hazırlanan bilanço, gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu, üretim maliyeti tablosu vb. tablolardır.¹⁷³

3.2.12.2. Muhasebenin Personel Açısından Organizasyonu

Muhasebenin nesnel açıdan organizasyonu yapıldıktan sonra personel açısından organizasyonu yapılır. Zira bu iki etken birbirine bağlıdır ve birbirinden ayrılmazlar. Buna göre yukarıda bahsedilen işlerin personele göre bölümle ayrılması, bu bölümlerdeki personel sayısının, personelin iş bölümünün ve her personelin görevinin saptanması, personelin seçimi ve eğitilmesi muhasebenin personel açısından organizasyonunun bir parçasıdır.

Muhasebenin personel açısından organizasyonu, her işletmenin niteliğine ve büyüklüğüne göre değişik biçimlerde yapılır. İşletme ne ölçüde büyük olursa, o işletmenin personel açısından organizasyonu o ölçüde karmaşık olur. Buna karşılık, küçük ve basit işletmelerde bu iş daha az önemlidir.

Personel organizasyonunda hangi işlerin hangi kişiler tarafından yapılacağı belirlenir. Görevin ağırlığına göre ve işin hacmine göre her görev bir veya birkaç kişiye verilebilir ya da bunun aksine birkaç görev bir kişide toplanabilir. Örneğin maliyet muhasebesi şefi, hem masraf bütçelerini hem de maliyet hesaplarını hazırlayabilir.

¹⁷³ Ertaş, s.128-138.

İster bir görev birkaç kişide toplansın, isterse bir kişi birkaç görevi üstlensin, personel organizasyonunda her kişinin şemadaki yeri belirtilmeli, görevleri sıralanmalı ve yetkileri belirlenmelidir. Bu iş yapılırken bir görevin yapılmasını sadece bir kişi bilmemeli, birkaç kişinin o görevi yapabilmesi sağlanmalıdır.

Ayrıca muhasebenin personel açısından organizasyonunda, personelin seçimine özen gösterilmeli ve belirli görevlere nitelikli ve bilgili kişiler getirilmesine çalışılmalıdır. Muhasebe elemanlarının bir kısmı zaman içinde yetiştirilecekse, işletme içi ve dışı eğitim yollarından yararlanılabilir.¹⁷⁴

3.3. MUHASEBE ORGANİZASYONUNUN GEREĞİ

İşletmelerde muhasebe organizasyonu, işletme türlerine göre çok farklı olduğu gibi işletmelerin büyüklüklerine göre de farklı olabilir. İşletmelerin büyümeleri ve teknolojik gelişmeleri sonucunda ihtiyaçları karşılamak amacıyla, muhasebe organizasyonunun gereğini ortaya çıkarmıştır. Bunlar;

- a. Muhasebe elemanlarında artış,
- b. Uzmanlaşma,
- c. Otomasyon.

Bu üç yönlü gelişme, işletme büyüdükçe ihtiyaçları karşılamak amacıyla kademeli olarak veya birlikte görülür.¹⁷⁵

3.3.1. Muhasebe Elemanlarında Artış

İşletmelerin büyümesi ve işlemlerin artması sonucu yapılacak ilk iş, sorumlu muhasebecinin yanına birkaç muhasebe yardımcısı alınarak, muhasebe işlerinin bir kısmının bu elemanlar arasında paylaştırılmasıdır. Bu şekilde yapılacak paylaşımda ihtisaslaşma söz konusu olmayıp, işlemlerin artması sonucu sadece muhasebe elemanlarının arttırılmasıdır.

İşletmede muhasebeci, bütün muhasebe görevlerinin yerine getirilmesinden sorumlu olup, yevmiye ve büyük defter kayıtları, finansal tabloların hazırlanması, vergi beyannamelerinin düzenlemesi, yürütme ve yönetim gibi önemli görevleri bizzat yerine getirir. Ancak işletme büyüdükçe söz konusu işlerin tümünün yalnızca bir kişi

¹⁷⁴ Ertaş, s.128-138.

¹⁷⁵ Ertaş, s.128-138.

tarafından yürütülmesi olanaksızdır. Bu durumda muhasebeci, muhasebe faaliyetlerini yardımcıları arasında kişisel yetenek ve işin özelliğine göre paylaştırmalıdır.¹⁷⁶

3.3.2. Uzmanlaşma

İşletmelerde muhasebe elemanlarının sayısı arttırılsa da, işletmelerin büyümesi karşısında yapılacak bir diğer iş uzmanlaşmaya gidilerek muhasebe işlerinin birkaç bölüm arasında paylaştırılması olacaktır. Genellikle işletmelerde muhasebe işleri uzmanlık alanlarına göre aşağıdaki gibi bölümlenebilir.

- a) Genel muhasebe,
- b) Maliyet muhasebesi,
- c) Bütçe ve planlama,
- d) Finans.¹⁷⁷

3.3.3. Otomasyon

Uzmanlaşmaya gidilmesine ve muhasebe elemanlarının sayısının arttırılmasına rağmen sadece günlük işlemleri onbinleri hatta yüzbinleri bulan işletmelerde muhasebe ile ilgili görevler de göz önüne alınırsa muhasebe organizasyonu açısından muhasebe mesleğinde yeni ufuklar açan otomasyon kaçınılmaz olacaktır.

Büyük bir işletmenin verimli olarak sevk ve yönetimi için, kıymet hareketlerinin muhasebe yoluyla aralıksız takibi, tespiti ve sonuçların alınmasıyla, işletmenin devamlı kontrolü gerekir. İşte bu ihtiyacı karşılamak amacıyla, modern işletmelerde muhasebede bilgisayarların kullanılması en son gelişme olarak görülür.

Bilgisayarlar, çağımızın en önemli gelişmesi olarak kabul edilmekte ve farklı toplum kesimlerini, farklı bilim dallarını değişik şekilde etkilemektedir. Geniş sosyal etkilerin yanı sıra bilgisayarlar muhasebecileri ve muhasebe uygulamalarını da etkilemektedir. Eskiden muhasebeciler tarafından yapılan birçok işler günümüzde, bilgisayarlar tarafından yapılmaktadır. Ayrıca, bilgisayarlar muhasebecilerin günlük işlerini yürütmesin de büyük kolaylık sağlayan teknolojik olanakları da sağlamaktadır.

Bugün modern işletmelerde muhasebe bölümlerinde kullanılan bilgisayarlar, birçok muhasebe işini çok kısa süre içerisinde yerine getirmektedirler. Ülkemizde de

¹⁷⁶ Ertaş, s.128-138.

¹⁷⁷ Ertaş, s.128-138.

büyük işletmelerin muhasebe organizasyonlarında bilgisayarların kullanılması yaygın hale gelmiştir.¹⁷⁸

3.4. MUHASEBE ORGANİZASYONUNUN GELİŞTİRİLMESİ

Muhasebe yalnızca bir kayıt tutma işlevi olmaktan çıkmış, bilgileri toparlayarak sunma işlevini üstlenmiştir. Modern muhasebenin bu işlevlerini nasıl yerine getireceği yasa hükümlerinden başka uygulanmakta olan muhasebe bilgi sistemi organizasyonu tarafından da belirlenir.

İşletmelerin kendine özgü bir yapısı olduğundan, her işletmeye uygun bir organizasyon şablonu oluşturmak zordur. İşletmeler kendi iç ve dış çevrelerini değerlendirerek, gereksinimlerine göre kendisine özgü bir muhasebe organizasyonu geliştirmek zorundadır. Bir sistem kurulması aşamasında şu kriterlerin değerlendirilmesi gerekmektedir.

- a. İşletme yönetimi için ne tür bilgilere gereksinim vardır ve bu bilgiler ne zaman, nerede ve hangi biçimde verilecektir?
- b. Gereksinme duyulan bilgilerin fayda/maliyet analizi sonucu nedir?
- c. Hangi bilgiler yönetici açısından önceliklidir?
- d. Bilgilerin işlenerek raporlama yöntemi nasıl olmalıdır?
- e. Yönetim fonksiyonlarından birisi olan denetim işlevi nasıl sağlanacaktır?
- f. Sistemi değerlendirme ve düzeltme süreci nasıl işlenmelidir?

Muhasebe bilgi sisteminin organizasyonunun geliştirilmesi birbirini izleyen dört aşamada toplanabilir. Söz konusu aşamalar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- a. Ön araştırma,
- b. Ön tasarım,
- c. Ayrıntılı tasarım,
- d. Uygulama.

Ayrıca bu dört aşama da kendi içerisinde alt aşamalara ayrılmaktadır. Dolayısıyla, aşamaların açıklıkla anlaşılması için her aşama ile ilgili alt aşamalarında anlaşılması gerekir.¹⁷⁹

¹⁷⁸ Ertaş, , s.128-138.

¹⁷⁹ Ertaş, s.128-138.

3.4.1. Ön Araştırma

Ön araştırma sistem geliştirme çalışmalarının ilk aşamasıdır ve aşağıdaki alt aşamalardan oluşur.

- a. *Sistem geliştirme çalışma nedenlerinin saptanması:* Sistem geliştirme çalışmaları bir gereksinme üzerine yapılmaktadır. Bu çalışmalar ya yeni bir sistemin kurulması ya da mevcut sistemin düzeltilmesi amacıyla yürütülür. İşletmenin büyümesi nedeniyle yönetimin karmaşıklaşması, bir bilgi sisteminin kurulmasını gerektirebilir. Bunun yanında mevcut bilgi sisteminin teknolojiideki gelişmeler veya yönetim tekniklerindeki değişimlerden dolayı yetersiz kalması veya aksaması da bu çalışmaları gerekli kılabilir.
- b. *Sistem geliştirme çalışmalarına ilişkin eylem planının hazırlanması:* Eylem planları genellikle kısa ve uzun vadeli olmak üzere hazırlanır. Kısa vadeli eylem planı ön tasarım aşamasındaki işlemlerin nasıl, ne kadar zamanda ve kaç kişiyle yapılacağı ile maliyetini kapsar. Uzun vadeli eylem planında ise kısa vadeli eylem planındaki konular ayrıntılı tasarım ve uygulama aşamasını da kapsayacak şekilde kapsama alınır. Yönetimin eylem planlarını kabul etmesinden sonra ön tasarım aşamasına geçilebilir.¹⁸⁰

3.4.2. Ön Tasarım

Ön tasarım aşaması üst yönetimin, ön araştırma raporunu onaylamasıyla başlar. Daha sonra, aşağıdaki aşamalar sırasıyla gerçekleştirilerek ön tasarım çalışması yürütülür.

- a. *Sistem sınırlarının belirlenmesi:* Bu aşamada sistem, alt sistemler de dikkate alınarak genel bir çerçeveye oturtulur.
- b. *Bilgi gereksinimlerinin saptanması:* Yöneticiye de önemli görevler düşen bu aşamada sistemin hangi bilgileri sağlayacağı saptanmaktadır. Sistem uzun dönemli hazırlandığından yönetici yalnızca bugünkü bilgi gereksinimlerini değil, gelecekte gereksinim duyacağı bilgileri de kestirmek zorundadır.
- c. *Sistem amaçlarının geliştirilmesi:* Sistem amaçlarının geliştirilmesi aşaması, bilgi gereksinimlerinin sistemin amacı haline getirilmesini içermektedir.

¹⁸⁰ Ertaş, s.128-138.

- d. *Sisteme ilişkin kaynakların ve kısıtlayıcıların belirlenmesi:* Bu aşamada amaç, sistemin gerçeklere uygunluğunun sağlanmasıdır. İşletme türüne göre farklılık gösterebilecek koşullardan bazıları şöyle sıralanabilir.
- İşletmenin mevcut bilgi sistemi ve dökümanları,
 - Örgüt şemaları,
 - İşletmenin uzun dönem planları,
 - Finansal raporlar,
 - İş tanımları,
 - Yasalar.
- e. *Çıktıların belirlenmesi:* Sistemin amacı bilgi gereksinimlerini kapsamak olduğuna göre, çıktılar da bu amacı gerçekleştirecek nitelikte olmalıdır.
- f. *Girdilerin belirlenmesi:* Bu aşamada farklı yerlerden, farklı şekilde ve farklı zamanda elde edilen bilgilerin nerelerden, ne şekilde ve ne zaman sağlanacağı saptanır.
- g. *Süreçleme aşamasının belirlenmesi:* İşlem aşaması da denilen bu aşamada, her bir çıktı için ayıklama, hesaplama, özetleme, depolama, çoğaltma ve iletmeden oluşan işlemlerin hangisi veya hangilerinin kullanılacağı belirlenir.
- h. *Sistem öğelerinin belirlenmesi:* İnsan, haberleşme araçları, raporlar ve donanımdan oluşan sistem öğelerinin, yani bilgi işleme sürecinin hangi donanım ve personelle ve ne tür haberleşme araçları kullanılarak yapılacağı saptanır.
- i. *Sisteme ilişkin maliyet etkinlik analizinin yapılması:* Bu aşamada, sistemi çalıştırmak için çalıştırılan personelin ücretleri ve eğitim giderleri, sistemde kullanılacak donanım bedeli ve bu donanımın işletme bakım onarım giderleri gibi giderlerden oluşan maliyetler hesaplanır.
- j. *Ön tasarım aşaması bulgularının öneri olarak oluşturulması ve yönetime sunulması:* Açıklık ilkesine dayanılarak hazırlanan raporda yukarıda sayılan aşamalar özetlenerek yönetime sunulur. Yönetim tarafından olumlu karşılanması halinde ayrıntılı tasarım aşamasına geçilir.¹⁸¹

¹⁸¹ Ertaş, s.128-138.

3.4.3. Ayrıntılı Tasarım

Ayrıntılı tasarım, ön tasarım aşamasında kurulması tasarlanan ve kaba hatlarıyla belirlenen sistemin daha ayrıntılı bir şekilde tanımlanması çalışmalarını içerir. Ayrıntılı tasarım aşaması aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- a. *Ayrıntılı tasarımın planlanması:* Ön tasarım aşamasında genel hatlarıyla oluşturulan plan, zaman içerisinde olgunlaşmış, birtakım aşamalar geçirmiş ve bir kısım aşamalarda sapmalar olmuştur. Bu nedenle ayrıntılı tasarım planı bir önceki planın geliştirilmesi niteliğini taşımaktadır.
- b. *Alt sistemlerin tanımlanması:* Her sistem alt sistemlerden oluşmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin alt sistemleri, genel muhasebe, maliyet muhasebesi, sorumluluk raporları, sermaye bütçeleme ve nakit bütçeleme şeklinde olabilir. Bu aşamada alt sistemler tanımlanarak sistemle ilişkisi kurulur.
- c. *Bilgi işleme eylemlerinin yapılması:* Ön tasarım aşamasında yapılan süreçleme bu kez alt sistemler açısından ayrıntılı olarak değerlendirilir.
- d. *Kodlama işleminin yapılması:* Veri veya bilgilerin sistematik bir düzenlemesi olan kodlama, sistemdeki akışlarının belirli bir sınıflandırma çerçevesinde yapılabilmesi için zorunludur.
- e. *Veri temelinin geliştirilmesi:* Veri temeli ifadesi, işletme tarafından kullanılabilecek tüm veri ve bilgileri içeren dosyaları içermektedir. Sistemin verimli işleyebilmesini sağlayan dosya düzenlemesinde aşağıdaki ilkelerin dikkate alınmasında yarar vardır:
 - Dosyalar veri veya bilgilere kolaylıkla erişilebilecek şekilde düzenlenmelidir.
 - Dosyalar veri veya bilgileri kullanılabilecek şekilde içermelidir.
 - Dosyalar veri veya bilgileri bir arada ve güvenlik içerisinde saklama olanağı yaratmalıdır.
- f. *Sistem formlarının geliştirilmesi:* Kullanılan faturalar, ödeme kartları, maliyet kartları, stok kartları, malzeme istek kartları, üretim kartları, puantaj kartları, bütçe formları, dağıtım tabloları, üretim birimleri raporu, analiz raporları ve mamul gönderme kartları gibi amaçları, kapsamı, boyutları, renkleri ve suretleri bakımından değişiklik göstermektedirler. Bu aşamada, kullanılacak, çeşitli belge ve formların tanımlaması yer almaktadır.

- g. *Donanımın seçilmesi:* Donanımın seçilmesi aşamasında, sistemin kapasitesine ve tasarlanan bilgi akışına cevap verebilecek nitelikteki donanımın seçimi yapılır.
- h. *İşletmenin örgütsel yapısının yeniden düzenlenmesi:* Sistemin tasarımı alt sistemlerden oluşan sistemleri, mevcut organizasyon yapısına uygun olmayabilir. Gelecekte işletme içi çatışmaları ve sistemin başarısızlığını önlemek amacıyla işletme organizasyonu incelenmeli ve yeni organizasyon yapısı buna göre oluşturulmalıdır.
- i. *Sistem belgelerinin hazırlanması:* Sistem belgeleri, sistemdeki bütün işlemlerin nasıl, ne şekilde, ne zaman ve kimler tarafından, hangi araçlarla ve hangi formlar veya belgelerle yapılacağını yansıtan ve bunlara ilişkin bilgileri içeren belgelerdir. Bu belgeler sistemi çalıştıracak kişilere rehberlik ederek sistemin başarısına katkıda bulunacaktır.¹⁸²

3.4.4. Uygulama

Sistem geliştirme çalışmalarının ilk üç aşamasında (ön araştırma, ön tasarım ve ayrıntılı tasarım) kurulacak sistem geliştirilmiş olmaktadır. Sistem geliştirme çalışmalarından sorumlu ekibin bundan sonraki işlevi geliştirilen sistemi uygulamaya koymak ve sistemi çalıştırmaktır. Bu amaca yönelik sistem çalışmaları aşağıdaki uygulama aşamaları çerçevesinde yürütülür:

- a. *Sistem personelinin eğitilmesi ve yetiştirilmesi:* Uygulama aşamasının bu ilk halkasından işletme yöneticileri ellerindeki personeli değerlendirerek, sistemin çalışması için yeni personel alınıp alınmamasına dair karar verme durumundadırlar. Daha sonra, işletme yönetimince yeterli görülen veya yeni alınan personele seminer, konferans ve iş başı eğitimi gibi yollarla sistem tanıtılarak sisteme uyumları sağlanır.
- b. *Sistem araçlarının hazırlanması:* Sistem araçlarının hazırlanması aşaması, sistemin işletilmesi için gerekli yer, donanım ve formların sağlanmasını içermektedir.
- c. *Sistemin denenmesi:* Geliştirilen sistemin fiili olarak çalışır duruma gelmeden önce işlevini yerine getirip getirmediğinin denenmesi gereklidir. Bu gereklilik sistemin başarısını arttırmada önemli bir etkidir. Zira geliştirilen sistemin

¹⁸² Ertaş, s.128-138.

denenmesi, sistemdeki olası aksamaları ortaya çıkartacağı gibi bu aksamaların önceden düzeltilmesine de olanak sağlayacaktır.

- d. *Sistemin uygulamaya konulması:* Bu aşama ya mevcut sistemin yenisiyle değiştirilmesini ya da sistemin ilk kez işletmeye uyarlanmasını içermektedir.
- e. *Sistemin değerlendirilmesi ve izlenmesi:* Yeni sistemin uygulanmaya konulmasından sonra sistemin değerlendirilmesi ve izlenmesi aşaması gelmektedir. Sistemin değerlendirilmesi, sistemin ilkelerine uygun çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesini ifade etmektedir. Ayrıca sistem sürekli izlenerek gözden kaçan hataların ortaya çıkarılması sağlanır. Bu son aşama geri besleme niteliğindedir.¹⁸³

¹⁸³ Ertaş, s.128-138.

4. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE MUHASEBE ORGANİZASYONU

Önceki bölümlerde sağlık işletmeleri ve muhasebe organizasyonu konuları ele alınmıştır. Bu bölümde ise muhasebe de kullanılan defter ve belgeler ele alınacaktır. Muhasebe kayıtlarının yapıldığı bu defterler ve belgeler sağlık işletmelerinde muhasebe organizasyonun tamamlayıcı önemli bir unsurdur.

4.1. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE KULLANILAN BELGELER

4.1.1. Fatura

VUK 229. Maddesinde fatura tanımlanmıştır. Buna göre fatura, “Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” Buna göre bu belge, mal ve hizmet satışları nedeniyle alan ve satan arasında düzenlenen bir belgedir. Bu belgeyi düzenlemek zorunda olanlar;

- a. Bilanço ve işletme esasına göre defter tutanlara,
- b. Serbest meslek erbabına,
- c. Kazançları götürü usulde tespit olunan tüccarlara,
- d. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
- e. Vergiden muaf esnafa, sattıkları emtia ve yaptıkları işler için satılan emtianın veya yapılan işin bedeli ne olursa olsun fatura vermeleri, emtiayı satın alan veya hizmeti yaptıran bu kimselerin de fatura istemeleri ve almaları mecburidir.

Fatura düzenlemek mecburiyetinde olanların, yaptıkları emtia satışı veya yaptıkları iş bedelinin belli bir tutarı aşması halinde mutlaka fatura düzenlemeleri gerekmektedir.

Fatura malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren en çok 10 gün içinde düzenlenmelidir.¹⁸⁴

4.1.2. Perakende Satış Vesikaları

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek zorunda olmayan satışları için, yaptıkları işlerin bedellerini belgelendirmek için düzenlenen belgedir.

Hastanelerde perakende satış vesikalarından olan ödeme kaydedici cihaz fişleri kullanılmaktaydı. Bu fişler, 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun gereğince kullanılan ödeme kaydedici cihazlardan verilen satış fişleridir.¹⁸⁵

4.1.3. Serbest Meslek Makbuzu

Serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için düzenlendiği bir belgedir.

Makbuzu verenin adı soyadı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası ile makbuzun seri ve müteselsil sıra numarası yazılı olacaktır. Müşterinin adı, soyadı veya unvanı, adresi ve makbuz tarihi ile alınan paranın miktarının yazılabileceği yeterli aralıklarla boş yerler bulunacaktır.

Serbest meslek erbabının, serbest meslek faaliyetinden dolayı tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını müşterisine vermek ve müşteri de makbuzu istemek ve almak zorundadır.

Serbest meslek erbabı olarak doktorlar, özel bir anlaşma ile ameliyatları özel hastanelerde yapmaktadır. Bu ameliyat sonucu doktor alacağını doğrudan doğruya hastadan tahsil ediyorsa serbest meslek makbuzunu hasta adına düzenleyecektir.

¹⁸⁴ Ahmet Alp, “Muhasebede Kullanılan Defter ve Belgelerin Elektronik Ortamda İzlenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, 2007, Ankara, s.28-29.

¹⁸⁵ Muzaffer Urlu, “Özel Sektör Hastanelerinde Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2002, s.76-78.

Doktor özel hastanede yaptığı bu ameliyatın karşılığını hastadan değil de özel hastaneden tahsil ediyorsa, serbest meslek makbuzunu hastane adına düzenlemesi gerekir.¹⁸⁶

4.1.4. Reçete

Özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi veya burada çalışan hekimler (diş hekimleri dahil) tarafından düzenlenen belgedir.

Reçetelerde, hekimin adı ve soyadı, iş adresi, vergi dairesi ve sicil numarası, hastanın adı ve soyadı, reçetenin düzenlendiği yerin adresi, reçetenin düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası yer alır.¹⁸⁷

4.1.5. Ücret Bordrosu

VUK 238. Maddesine göre, işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf ücretlerle götürü ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz.

Ücret bordrolarına en az aşağıdaki malumatlar yazılır;

- a. Hizmet erbabının adı soyadı, ücretin alındığına dair imzası veya mührü (ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir),
- b. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası,
- c. Birim ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücreti),
- d. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre,
- e. Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

¹⁸⁶ Urlu, s.76-78.

¹⁸⁷ Urlu, s.76-78.

İşverenler ücret bordrolarını, yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler.¹⁸⁸

4.1.6. Banka Dekontu

Banka dekontu, bankaların yaptıkları işlemler nedeniyle düzenledikleri belgedir. Bu belgelerin bir kısmı makbuz niteliklidir.¹⁸⁹

4.1.7. Tahsilat Makbuzu

Nüshalı olarak düzenlenen, iki taraf için paranın ödendiğini kanıtlayan belgeye tahsilat makbuzu denir. Tahsilat makbuzunun aslı parayı ödeyen firmaya verilir, suret işletmede kalır. Ödemeler, banka, kredi kartı ve diğer yollardan yapılmayıp elden nakit veya çek ile yapılmış ise ödemeyi yapan firmaya bu ödemeyi belgeleyen bir tahsilat makbuzu düzenlenir.

- a) Makbuzu düzenleyenin adı, soyadı, unvanı,
- b) Makbuzun düzenleme tarihi,
- c) Parayı yatıranın adı ve soyadı,
- d) Yatırılan para tutarı (rakam ve yazı ile),
- e) Yatırılan çek ise çekin ait olduğu banka ve çek numarası,
- f) Parayı alanın adı, soyadı ve imzasının yer alması gerekir.

Tahsilat makbuzu, kullanım miktarı ve şekline bağlı olarak sürekli form veya ofset baskı cilt olarak yapılabilir. Ödemeler genellikle nakit ve kendi iş yerlerinden yapılıyorsa, tahsilat makbuzunun sürekli form olarak düzenlenmesi daha doğrudur. Bu sayede hem zamandan tasarruf edip hem de yapılan ödemeleri bilgisayarların muhasebe programına anında kayıt edilebilir.

Tahsilâtlar karşı tarafın işyerine giderek yapılıyorsa, tahsilat makbuzunun cilt olarak düzenlenmesi daha doğru olur. Bu durumda tahsilat makbuzunun aslını müşteriye veren personel geri geldiğinde, tahsilat makbuzunun bir örneğini bilgisayara kaydedebilir ya da klasörlenebilir.

¹⁸⁸ Hüseyin Mert, “Muhasebede Belge ve Belgelendirme Düzeni”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1992, s.31-34.

¹⁸⁹ Alp, s.33

Sürekli form olmayıp ofset olarak basılan tahsilat makbuzları, tel cilt veya tutkal cilt olarak basılabilir. Tel cilt yapıldığında makbuzların nüshaları ciltte kalır. Tutkal cilt yapıldığında, kalan nüshalar klasörlenebilir.¹⁹⁰

4.1.8. Poliçe

Poliçe genellikle üç taraflı ilişkiyi düzenleyen bir senettir. Alacaklının borçlusundan olan alacağını, kendisinin borçlu bulunduğu üçüncü bir şahısa devretme temeline dayanır.

Poliçeyi düzenleyen kişi, diğer bir kişiye, poliçede ismen gösterilmiş olan kimseye belli bir tutarı ödeme emri verir.

Poliçedeki Taraflar;

- a. Poliçeyi düzenleyerek ödeme emrini veren kişi (keşideci),
- b. Poliçeyi ödeyecek olan (muhatap),
- c. Poliçede belirtilen miktarı tahsil edecek kişi (lehdar) olmaktadır.

Muhatap poliçeyi kabul edip etmemekte serbesttir. Kabul ettikten sonra senedin esas borçlusu durumuna geçer. Kabul, muhatabın poliçenin üzerine kabul edilmiştir yazıp, imzalaması ile poliçeyi vadesinde ödeyeceğini onaylamasıdır. Poliçe lehbara muhatap tarafından kabul edildikten sonra verilebileceği gibi kabule lehdar tarafından sunulmak üzere, doğrudan doğruya lehbara kabulden önce de verilebilir.

Türk Ticaret Kanununun 615.Maddesine göre bir poliçe;

- a. Görüldüğünde,
- b. Görüldükten muayyen bir müddet sonra,
- c. Keşide gününden muayyen bir müddet sonra,
- d. Muayyen bir günde, ödemek üzere keşide edilebilir.

Poliçenin Şekil Şartları;

- a. Senet metninde “Poliçe” kelimesi veya senet Türkçe’ den başka bir dille yazılmışsa o dilde poliçe karşılığı olarak kullanılan kelimeyi,
- b. Muayyen bir bedelin ödenmesi hususunda kayıtsız şartsız havaileyi,
- c. Ödeyecek olan kimsenin (muhatabın) adı ve soyadını,
- d. Vadeyi,

¹⁹⁰ [http://www.kudret.com.tr/urunlerimiz/resmi-evrak-basimi/tahsilat-makbuzu.\(28.02.2013\)](http://www.kudret.com.tr/urunlerimiz/resmi-evrak-basimi/tahsilat-makbuzu.(28.02.2013))

- e. Ödeme yerini,
- f. Kime veya kimin emrine ödenecek ise onun adı ve soyadını,
- g. Keşide tarihi ve yerini,
- h. Keşidecinin imzasını, ihtiva eder.¹⁹¹

4.1.9. Bono

Borçlu tarafından alacaklıya hitaben düzenlenen, bir alacağın kendisine veya başkasına ödemesi için borçluya yazılan ödeme emridir. Bonoya halk arasında senette denir.

Bonoda iki taraf vardır; ödeme taahhüdünde bulunan esas borçlu (keşideci), ödeme yapılacak taraf yani alacaklı (lehdar).

TTK madde 688 de bonoda yer alması gereken unsurlar belirtilmiştir. Buna göre bonoda en az şu bilgilerin bulunması gereklidir.

- a. *Senet metninde bono ya da emre muharrer senet kelimesi*; Senet metninde bono ya da emre muharrer senet kelimesi yer almalıdır. Eğer, senet Türkçeden başka bir dilde yazılmışsa o dilde bononun karşılığı olan kelimenin yazılması gerekmektedir.
- b. *Kayıtsız ve şartsız belirli bir bedeli ödemek vaadi*; Ödeme taahhüdü kayıtsız ve şartsız olmalı ve borçlanılan tutarın bono üzerinde açıkça belirtilmesi gerekir. Tutarın Türk Lirası veya yabancı para cinsinden belirtilmiş olması önemli değildir. Senet bedeli hem yazı hem de rakam ile gösterilmiş ve iki bedel arasında fark bulunuyorsa, yazı ile gösterilen bedel geçerlidir.
- c. *Vade*; Senette, borcun ne zaman ödeneceği de belirtilmelidir. Ancak vade, bonoda zorunlu bir şekil şartı değildir. Vade gösterilmeyen bir bono görüldüğünde ödenir.
- d. *Ödeme yeri*; Bonoda ödeme (düzenleme) yerinin belirtilmesi zorunludur. Ödeme yeri belirtilmemişse, keşide yeri ödeme yeri sayılır. Keşide yerinin de bulunmaması halinde keşidecinin adının yanında yazılı yer ödeme yeri olarak kabul edilecektir. Aksi halde, bono kambiyo senedi niteliğini kaybeder.
- e. *Kime veya kimin emrine ödenecek ise (lehdar) onun adı ve soyadı*; Senet üzerinde senet bedeli kime ya da kimin emrine ödenecek ise onun ad ve soyadının (ya da firma unvanının) yazılı olması gerekmektedir.

¹⁹¹ <http://www.dersmuhasebe.com/belgeler/bono-police-cek.html>.(12.10.2012)

- f. *Senedin tanzim edildiği gün ve yer*; Senedin tanzim edildiği günün ve yerin belirtilmesi gerekir. Aksi halde senet kambyo senet niteliğini kaybeder.
- g. *Senedi tanzim edenin imzası*; Senedi düzenleyenin el yazısı ile atılmış imzasının senedin ön yüzünde ve senet metninin altında bulunması gereklidir.¹⁹²

4.1.10. Çek

Çek bir ödeme aracıdır. Bankada parası bulunan bir kimsenin bu parasının tamamını veya bir kısmını diğer bir kimseye ödemek için çek düzenler.

Çekte üçlü bir ilişki söz konusudur.

- a. *Keşideci*: Çeki düzenleyen ve bankaya çekte belirtilen parayı üçüncü bir kişiye ödemesi için talimat veren taraf.
- b. *Lehdar*: Çeki elinde bulunduran ve çek üzerinde belirtilen tutarı tahsil edecek olan taraf.
- c. *Muhatap*: Çekte muhatap bankadır. Bu üç taraf arasında işlem şu biçimde gerçekleşmektedir. Keşideci ile banka arasında bir çek anlaşması yapılmakta ve muhatap banka keşideciye karşı, çekin ibrazı halinde bir ödeme yükümlüğü altına girmektedir.

Çek hukuki niteliği itibariyle bir havaledir. Bu havalenin yazılı bir şekilde yapılması, belli şekil şartlarını, mücerret (nedene bağlı olmayan) ve kayıtsız şartsız bir ödeme yetkisini içermelidir.

TTK madde 693 de çekte yer alması gereken unsurlar belirtilmiştir. Buna göre çekte en az şu bilgilerin bulunması gerekir.

- a. *Çek kelimesi*: Çek metninde çek kelimesi ve eğer çek Türkçeden başka bir dille yazılmış ise o dilde Çek kelimesi ya da yabancı dildeki karşılığı yer almıyorsa o belge çek niteliği kazanamaz. Bu durumda belge adı havale olarak nitelendirilir.
- b. *Kayıtsız ve şartsız belirli bir bedelin ödenmesi talimatı*: Çek metninde belirli bir bedel yer almalıdır. Bu bedel Türk Lirası olarak yazılabileceği gibi yabancı para olarak da yazılabilir. Bedelin yabancı para olarak yazılması halinde bu bedel çekin ibrazı tarihindeki efektif satış kuru üzerinden hesaplanarak Türk Lirası olarak ödenir. Çekte bedelin yazı ile ya da rakamla

¹⁹² <http://www.dersmuhasebe.com/belgeler/bono-police-cek.html>.(12.10.2012)

ifade edilmesi mümkündür. Bedelin hem rakam, hem de yazı ile ifade edilmesi ve aralarında farklılık olması halinde yazı ile belirtilen bedel esas alınmaktadır. Ancak bu kural, rakam ya da yazı üzerinde tahrifat yapılmamış çekler için geçerlidir. Diğer bir deyişle rakam ya da yazı üzerinden tahrifat yapılmış çekler için geçersizdir.

- c. *Ödeyecek kimsenin “Muhatabın” adı ve soyadı:* TTK uyarınca muhatap olarak yalnızca bankalar gösterilebilir. Bu nedenle, yasada geçen “muhatabın adı soyadı” ifadesinden bankanın unvanı anlaşılması gerekir.
- d. *Ödeme yeri:* Çekin nerede ödeneceği belli olmalıdır. Çekte özel olarak ödeme yeri gösterilmemişse, muhatap bankanın belirtilen şubesinde ödenir.
- e. *Keşide günü ve yeri:* Çekin keşide edildiği tarih; gün, ay, yıl olarak yazılır. Aksi halde çek geçerli olmaz. Ticari hayatta, vadeli çek olarak tabir edilen; ileriki bir tarihin keşide tarihi olarak konulan çeklerle sıklıkla karşılaşmaktadır.

Çekte vade söz konusu değildir. Yani, çek vadeli olarak düzenlenmiş olsa da görüldüğünde ödenmesi gerekir. Nitekim TTK md.707/2 de “keşide günü olarak gösterilen günden önce ödenmek için ibraz olunan bir çek ibraz gününde ödenir” denmiştir.

Kanunun bu hükmü dikkate alınarak, muhatap bankanın kendilerine ibraz edilen vadeli çekleri, karşılıkları varsa ve ödemeye engel bir durum yoksa ödemek zorundadır. Vadeli çekin karşılığı yoksa 3167 Sayılı Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun hükmüne göre karşılıksız çek işlemlerine tabi tutulmak zorundadır.

Çekte keşide yeri gösterilmelidir. Ancak keşide yeri gösterilmemişse, keşidecinin imzasının yanında yazılı olan yer, keşide yeri olarak kabul edilir. Her ikisi de yazılmamışsa, çek geçersizdir.

- f. *Çeki düzenleyen kişinin (keşideci) imzası:* Keşideci imzasını mutlaka elle atmalıdır. Aksi durumlar kabul edilmemektedir. Eğer keşideci bir tüzel kişilik ise tüzel kişiliğin yetkili temsilcileri çeki keşideci sıfatı ile imzalar.

TTK madde 708’ e göre; bir çek keşide edildiği yerde ödenecek ise on gün, keşide edildiği yerden başka bir yerde ödenecek ise bir ay içinde ibraz edilmelidir. Ödeneceği ülkeden başka bir ülkede keşide edilen çek, keşide ile ödeme yeri aynı kıtada ise bir ay, başka kıtada ise üç ay içinde muhatap bankaya ibraz edilmelidir.

Avrupa ülkeleriyle Akdeniz de kıyısı bulunan ülkeler aynı kıtada sayılır. İbraz süreleri, çekte keşide günü olarak gösterilen tarihten itibaren işlemeye başlar. Sürenin hesaplanmasında, çekin keşide edildiği gün sayılmaz. İbraz süresinin sonu tatile rastladığında, izleyen ilk iş günü ibraz süresinin sonu sayılacaktır.

İbraz süresinin gelmesinden sonra bankanın çeki ödemeyi reddetmesi halinde hamilin, keşideci ve diğer çek borçlularına başvuru hakkı yoktur. Çek, hiçbir şekilde vergi, resim ve harca tabi değildir.¹⁹³

4.2. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE KULLANILAN DEFTERLER

4.2.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin (işlemlerin) tarih sırası ile maddeler halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.

Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik (değişken) yapraklı kullanabilirler.

Yevmiye defterinde borçlu ve alacaklı hesapların sayısı değişebilmekle birlikte, borçlu hesapların toplam tutarı ile alacaklı hesapların toplam tutarı birbirine eşit olmalıdır. Sayfa bitimine kadar bu şekilde devam eden kayıtlar sayfa sonuna ulaşıldığında da tutar olarak birbirini tutmak zorundadır. Sayfa bitiminde borç ve alacak tutarların toplamı alınarak bir sonraki sayfanın başına devir olarak gelir. Bu sayede her sayfa bitiminde tutarlar olmadığı da kontrol edilmiş olur.¹⁹⁴

4.2.2. Defter-i Kebir (Büyük Defter)

Defter-i kebir ise yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri (işlemleri) buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

¹⁹³ <http://www.dersmuhasebe.com/belgeler/bono-police-cek.html>.(12.10.2012)

¹⁹⁴ S. Burak Arzova, Muhasebe Teorisi, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2009, s.121-124.

Hesapların iki taraflı olması nedeniyle, defter-i kebirin her iki sahifesi tek bir hesaba ait olur. Bu bakımdan defter-i kebirde sayfalar 1-1, 2-2, 3-3 vb. şeklinde numaralanır ve numaralama karşılıklı iki sahifeye aynı numara verilmek suretiyle devam eder. İki sahifeyi kapsayacak şekilde üst ortaya hesabın ismi yazılır. Sol sahife borç tarafını, sağ sahife ise hesabın alacak tarafıdır.

Defter-i kebirdeki kayıtların en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır:

- a. Tarih,
- b. Yevmiye defteri madde numarası,
- c. Meblağ,
- d. Toplu hesaplarda yardımcı nihai hesapların isimleri.¹⁹⁵

4.2.3. Envanter Defteri

Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe “bilanço günü” denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

TTK m.72’ ye göre; envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve müteakiben her iş yılı sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur.

Envanter ve bilançonun taalluk ettiği tarihe “bilanço günü” denir.

İş yılı, altı aydan az, on iki aydan çok olamaz. Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonu için çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içinde tamamlanmış olması lazımdır.

Envanter defterine geçirilen envanter ve bilanço; tacir, kolektif ve komandit şirketlerde hudutsuz olarak mesul olan bütün ortaklar, donatma iştiraklerinde bütün donatanlar ve tacir sıfatını haiz olan diğer şirket ve kurumlarda idare işlerinde yetkili olan kişiler tarafından imza ve notere ibraz olunur.

Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.¹⁹⁶

¹⁹⁵ Arzova, s.121-124.

¹⁹⁶ Arzova, s.121-124.

4.3. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE KULLANILAN MALİ TABLOLAR

4.3.1. Bilanço

Diğer işletmelerin bilançolarında olduğu gibi hastanelerin bilançolarının hazırlanmasında da göz önünde bulundurulması gereken esaslar vardır. Bunlar;

- Bilançonun düzenlendiği tarih ve ait olduğu işletme açıkça belirtilmelidir.
- Bilançoda varlıklar, borçlar, sermaye ve bunların ikinci derece (tali) bölümleri açıkça gösterilmelidir.
- Varlıklar en çok likitten en az likite, kaynak ise en kısa vadeli olan en uzun vadeliye göre sıralanmalıdır.
- Bilançoda, uygulanan değerleme ve amortisman yöntemleri açıklanmalıdır.
- Bilanço kalemleri, bilançonun hizmet edeceği amaca uygun olarak anlamlı şekilde ayrıma tabi tutulmalıdır. Birbiriyle ilgili olmayan, nitelikleri farklı kalemler, aynı başlık altında toplanmamalıdır.
- Bilançonun ana ve ikinci derece bölümlerinin toplamı açık olarak gösterilmelidir.
- Bilançolarda toplama hataları yapılmamalıdır.

Ayrıca bilançonun düzenlenmesinde tüm muhasebe kurallarına ve ilkelerine uymak gerekir.

Bilançolar, genellikle hesap ve rapor şeklinde olmak üzere iki formda düzenlenmektedir. Önerilen bilanço örneği, aktif ve pasifler alt alta yazılarak rapor şeklinde sunulandır. Böylece işletmenin çeşitli dönemler ait bilançoları arasında karşılaştırma yapması kolaylaşacaktır.

Hastaneler, emek yoğun işletme olması yanında, sağlık sektöründeki teknolojinin önemli yeri olması dolayısıyla sermaye yoğun işletmelerdir. Hastanelerde toplamı büyük tutarlara ulaşan duran varlıkların, kendi içinde sınıflandırılması ve her duran varlık sınıfından ayrılmış olan birikmiş amortismanlar belirtilerek bir liste halinde bilançoya eklenmesi, bilançonun analiz edilmesinde ve yorumlanmasında kolaylık sağlanacaktır.¹⁹⁷

¹⁹⁷ Zeynep Kaya Erdoğan, "Hastanelerde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması ve Sorunlarına Yönelik Araştırma", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1995, s.16-17.

4.3.2. Gelir Tablosu

Bir işletmenin belirli bir hesap döneminde elde ettiği gelirlerle yaptığı giderleri, tasnifli bir şekilde gösteren ve dönem faaliyetinin net sonucunu, kar veya zarar olarak özetleyen tablodur. Gelir tablolarında yer alan brüt satışlar satılan ürünlerin maliyetleri, satış ve genel yönetim giderleri, diğer gelirler ve diğer giderlerin toplamını belirten tutarlar kadar bu toplamı oluşturan kalemler de önem taşımaktadır. İşletme faaliyetlerinin planlanması ve kontrolü için bu kalemlerin kolay anlaşılır biçimde bir mali tablo biçimine dönüştürülmesi gerekmektedir. Gelir tablosunda yer alan bilgilerin genellikle, finansal muhasebenin sağladığı en önemli bilgiler olduğu düşünülmektedir. Bunun nedeni, kar bilgisinin tüm işletme ilgilileri tarafından ilgi duyulan bir bilgi olmasıdır. Gelir tablosunda analize yararlı bilgiler yer almadığı takdirde düzenlenen tablo bir işe yaramayacaktır.

Analize yararlı olabilmesi için hastanelerin gelir tablolarında da, faaliyet türlerine göre brüt satışlar, satışlardan indirimler ve satılan hizmetin maliyetleri, yönetim, satış, finans giderleri, faaliyet dışı gelir ve giderler ayrı ayrı belirtilmelidir. Ayrıca, gelirler kadar maliyetlerinde, gelir tablosundan ayrı tablolarda açıklanmasında yarar vardır. Çünkü bir hizmet için katlanılan direkt hammadde ve işçilik maliyetlerinin, genel imalat maliyetlerinin doğrudan ve dolaylı olarak yüklenen kısmının ayrı ayrı belirtilmesi durumunda, maliyetlerin planlanması ve kontrolü kolaylaşacaktır.

Gelir tablosu, Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'ne göre standart bir şekle sokulmuştur. Buna göre, “işletmeler gelir tablolarının bir örnekliliğini sağlayarak karşılaştırılmalarında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla” tebliğde belirtilen biçimde düzenlerler. Gelir tablosu gereken şekilde düzenlendiği takdirde, hesap dönemine ait gelir kaynaklarını ve gelir temin etmek için yapılan giderleri ayrıntılı bir şekilde gösterdiği gibi işletmenin gelecek yıllarda elde edeceği gelirlerin tahmini konusunda da faydalı ve yol gösterici olabilir.¹⁹⁸

4.3.3. Nakit Akış Tablosu

Finansal tabloların en önemlilerinden bir tanesi de Nakit Akış Tablosu' dur. Uluslararası finansal raporlamada mutlaka bilanço ve gelir tablosu yanında zorunlu olarak yayımlanması gereken nakit akış tablosu, işletme ilgililerine işletmenin nakit

¹⁹⁸ Erdoğan, s.26-27

akışları hakkında önemli bilgiler veren bir tablodur. Nakit akış tablosu; bir faaliyet dönemi içinde işletmede ortaya çıkan nakit akışlarını işletme faaliyetlerine, yatırım faaliyetlerine ve finansman faaliyetlerine göre gösteren bir tablodur. Başka bir anlatımla, birbirini izleyen iki dönem arasındaki nakit ve nakde eşdeğer varlık tutarlarındaki değişmeyi açıklamayı amaçlayan bir tablodur. Bu tablo yardımı ile dönem içinde işletmenin para tahsilat ve ödemelerini kaynakları ve kullanım yerleri olarak izlemek olanaklı olabilmektedir. Bu da gelecekteki para ihtiyacının öngörülmesine ve nakit bütçesinin hazırlanmasına büyük ölçüde yardımcı olmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılında Türkiye genelinde uygulamaya giren nakit akış tablosu, SPK şirketleri ve büyük firmalar dışında pek düzenlenmemiştir. 3 nolu TMS Standardı olarak yayımlanan ve formatı ve düzenleme esasları Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki düzenlemeden farklı olan uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olan nakit akış tablosu da, düzenlenmesi zorunlu olmadığı için, uluslararası raporlama yapan firmalar dışında pek hazırlanmamıştır. 2005 yılı itibariyle SPK kapsamındaki şirketler ve finansal kurumlar nakit akış tablosunu uluslararası formata uygun olarak düzenlenmektedirler.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasıyla uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak yayımlanmıştır. Yayımlanan standartlar uluslararası muhasebe standartları numaralarını taşımaktadır. Bu standartlar arasında 18 Ocak 2005 tarih, 25704 sayılı resmi gazetede yayımlanan 7 numaralı Türkiye Muhasebe Sistemi Standardı, nakit akış tabloları ile ilgilidir.¹⁹⁹

4.3.4. Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

Gelir tablosu işletmenin öz kaynaklarındaki tüm değişiklikleri yansıtmada yeterli olmayabilir. Öz kaynaklardaki değişikliğin kar dışındaki işlemlerden de meydana gelebileceğini göz önünde tutarsak bu sonuç normal sayılmalıdır. Zira öz kaynaktaki değişiklikler kar dışındaki diğer işlemlerden de meydana gelmiş olabilir.

¹⁹⁹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankara: Gazi Kitabevi, 2010, s. 358.

Bir işletmenin öz kaynaklarındaki tüm değişiklikleri izleyebilmek için gelir ve kar dağıtım tablolarının yanında bir üçüncü tabloya daha ihtiyaç vardır ki bu da öz kaynaklardaki değişim tablosudur.

Bu tablo işletme sahip veya sahiplerince yapılan ilave yatırımları yansıtır. Diğer bir deyişle sermaye artırım, yedek fon ve kar kalemlerindeki değişiklikler, öz kaynak kalemlerinde dönemi içinde meydana gelen artış ve azalışlar bu tablo ile finansal tablo kullanıcılarına aktarılır.

Öz kaynaklardaki değişiklikleri oluşturan bu tür olaylar ayrı bir tablo olarak kullanıcıya sunulabileceği gibi az sayıda ve önemsiz olmaları durumunda, diğer finansal tablolara açıklayıcı not olarak da konulabilir. Bu durumda ayrı bir tablo düzenlemeye gerek kalmaz.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde finansal tablolar içinde “Öz kaynaklar Değişim Tablosu” da bulunmaktadır.

Aynı şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarında (Uluslararası Muhasebe Standartlarında) da finansal tablolar seti içinde öz kaynaklar değişim tablosu sayılmıştır. Nitekim TMS-1 (IAS 1) nolu “Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 98-101 maddeleri öz kaynak değişim tablosuna ayrılmıştır”.

Öz kaynaklar değişim tablosu; ilgili dönemde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Bu tablo aracılığı ile sermaye şirketlerinde dönem içinde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca görülmesi sağlanmaktadır.²⁰⁰

4.3.5. Kar Dağıtım Tablosu

Kar dağıtım tablosu, işletmenin dönem karının dağıtım biçimini gösteren tablodur. Kar dağıtım tablosu, kanuni yükümlülüklerin, esas sözleşme gereklerinin ve genel kurul kararlarının sonucu, dönem karının nasıl ve nerelere dağıtıldığını gösteren önemli bir finansal tablodur.

İşletmelerin temel finansal tablolara ilaveten düzenlenmesinde yarar olan ek finansal tablolardan bir tanesidir.

²⁰⁰ Akdoğan ve Tenker, s.426.

Ortaklara, yöneticilere ve işletmeyle ilgili üçüncü kişilere karın paylaşımı açısından bilgi vermesinden dolayı önem arz etmektedir.

Kar dağıtım tablosunun düzenlenme amacı, özellikle sermaye şirketlerinde dönem karından, ödenecek vergilerin, ayrılan yedeklerin ve ortaklara dağıtılacak kar paylarının açıkça gösterilmesi ve şirketlerin hisse başına kar ile hisse başına temettü tutarlarının hesaplanmasıdır.

Kar dağıtım tablosunun düzenlenmesinde aşağıdaki ilkelerden hareket edilir:

- a. Kar dağıtım tablosu; dönem karından yapılan dağıtımla yedeklerden yapılan dağıtımı, ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir.
- b. Kar dağıtım tablosunda; ödenecek vergi ve yasal yükümlülükler, ortaklara ödenecek 1. ve 2. temettüler, ayrılan I. Tertip ve II. Tertip yasal yedeklerle statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve kardan ayrılan özel fonlar açıkça gösterilir.
- c. Dönem karının dağıtımında; imtiyazlı payların bulunması halinde, imtiyazlı ve adi hisse senetlerine ödenen kar payları, tabloda belirtilen bölümlerinde ayrı ayrı gösterilir.
- d. Katılma intifa senedi, kara iştirakli tahvil ile kar ve zarar ortaklığı belgesi ihraç edilmesi nedeniyle, bu senet sahiplerine mevzuat hükümleri çerçevesinde ödenen paylar, kar dağıtım tablosunda ayrıca gösterilir ve hisse başına karın hesaplanmasında sermayenin yapısı dikkate alınır.²⁰¹

4.4. SAĞLIK İŞLETMELERİNDE HESAP PLANI

Her mali işlem nedeniyle varlıklarda, borçlarda, sermayede ve faaliyet oluşturan gelir ve gider unsurlarında meydana gelen değişiklikleri, doğrudan mali tablolar üzerinde izlemek mümkün değildir. Bu nedenle söz konusu değişiklikleri izlemek üzere hesaplardan yararlanılır. Bu nedenle söz konusu değişiklikleri izlemek üzere hesaplardan yararlanılır. Hesap, mali nitelikli olayların her bir bilanço unsurunda ve faaliyet sonuçlarını oluşturan her bir unsurda yarattığı, artış ve azalış şeklindeki değişmelerin izlenmesine yarayan çizelgedir.

²⁰¹ Akdoğan ve Tenker, s.392.

Hesapların sınıflandırılması ve işleyişi temel bilanço eşitliğine dayanır. Buna göre varlık hesaplardaki artışlar için ilgili varlık (aktif) hesapları borçlandırır, azalışlar için alacaklandırılır. Kaynaklardaki (borçlar ve sermaye) artışlar için ilgili kaynak (pasif) hesapları alacaklandırılır, azalışlar için borçlandırılır. Böylece varlık ve kaynak unsurlarında meydana gelen değişiklikleri izlemek üzere hesaplara yapılan kayıtlarla, bilanço eşitliği sürekli olarak korunmuş olur.

Bütün hesapların sol yanına borç, sağ yanına alacak adı verilir. Herhangi bir hesaba ilk kez kayıt yapılması hesap açmak, hesabın borç yanına kayıt hesabı borçlandırmak, hesabın alacak yanına kayıt hesabı alacaklandırmak olarak adlandırılır. Hesabın borç tarafındaki tutar toplamı alacak tarafındaki tutar toplamından fazla olduğunda hesap borç kalanı, tersi durumda hesap alacak kalanı verir. İki tarafın tutarları toplamı eşit hesap kalanı vermez, yani kapalıdır.²⁰²

Aşağıda Malatya’da yer alan “Özel X Hastanesi”nin hesap planı yer almaktadır.

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
100	KASA HESABI
100.01	SAĞLIK KASALARI
100.01.01	TL KASASI
100.01.01.001	Ultra Emar Merkez TL Kasası
100.01.01.002	X Hastanesi TL Kasası
100.01.01.003	Akademi Hastanesi TL Kasası
100.01.01.004	X Kalp Merkezi TL Kasası
100.01.02	USD KASASI
100.01.03	EURO KASASI
101	ALINAN ÇEKLER
101.01	TL ALINAN ÇEKLER
101.01.01	SAĞLIK TL ALINAN ÇEKLER
101.01.01.001	Portföydeki Çekler
101.01.01.002	Tahsile Verilen çekler
101.01.01.003	Karşılıksız Çekler
102	BANKALAR
102.01	SAĞLIK BANKALARI
102.01.01	TL BANKA HESAPLARI
102.01.01.10	İşbankası Malatya 2069760 Nolu Hesabı
102.01.01.20	Ziraat Bankası Malatya 35036912-5001 Nolu Hesabı
102.01.01.21	Ziraat Bankası Malatya 35036912-5002 Nolu Hesabı

²⁰² [http://www.acikogretimfakultesi.com/wp-content/uploads/genel_muhasebe_konu_ozetleri.pdf\(27.09.2012\)](http://www.acikogretimfakultesi.com/wp-content/uploads/genel_muhasebe_konu_ozetleri.pdf(27.09.2012))

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
102.01.01.30	Yapı Kredi Malatya 64552338 Nolu Hesabı
102.01.01.40	Akbank 98223 Nolu Hesabı
102.01.01.41	Akbank 11138 Nolu Hesabı
102.01.01.42	Akbank 61687 Nolu Hesabı
102.01.01.43	Akbank Malatya Vadeli 98223 Nolu Hesabı
102.01.01.50	TEB. Malatya 106605 Nolu Hesabı
102.01.01.51	TEB. Malatya 230332 Nolu Hesabı
102.01.01.60	İNG. Malatya 3943308-01 Nolu Hesabı
102.01.01.61	İNG. Malatya 3943308-03 Nolu Hesabı
102.01.01.70	Vakıfbank Malatya 200404 Nolu Hesabı
102.01.01.80	Halkbank Dört Yol 10000312 Nolu Hesabı
102.01.01.86	Şekerbank 32079690 Nolu Hesabı
102.01.01.90	Finansbank Malatya 14714990 Nolu Hesabı
102.01.01.91	Finansbank Malatya 1917562 Nolu Hesabı
102.01.01.92	Finansbank Malatya 10096026 Nolu Hesabı
102.01.01.93	Finansbank Malatya 14714997 Nolu Hesabı
102.01.01.94	Finansbank Malatya 9808153 Nolu Hesabı
102.01.02	USD Banka Hesapları
102.01.02.90	Finansbank Malatya 58125512 Nolu USD Hesabı
102.01.03	EURO Banka Hesapları
102.01.03.60	İNG. Malatya 3943308 Nolu EURO Hesabı
102.01.03.90	Finansbank Malatya 10068861 Nolu EURO Hesabı
103	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)
103.01	Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri
103.01.01	Sağlık TL verilen Çekler
103.01.01.001	Ultra Emar Sağlık Verilen Çekler ve Ödeme Emirler
108	DİĞER HAZIR DEĞERLER
108.01	Pos Hesapları
108.01.10	X Hastanesi Pos Hesapları
108.01.10.001	Finansbank Pos Hesabı-X
108.01.10.002	Finansbank Pos Hesabı-Akademi
108.01.10.003	Finansbank Pos Hesabı-Kalp Dal
108.01.20	Ultra Emar Pos Hesapları-Yapı
108.01.20.001	Akbank Pos Hesapları-Yapı
120	ALICILAR
120.01	SAĞLIK ALICILAR
120.01.01	X Hastanesi Alıcılar
120.01.01.01	X Hastanesi Genel Hasta Hesabı
120.01.01.02	X Hastanesi SGK Hasta Hesabı
120.01.01.03	X Hastanesi Özel Sigorta Şirketleri Hasta Hes
120.01.01.04	X Hastanesi Anlaşmalı Grup Şirketler Hasta Hes
121	ALACAK SENETLERİ
121.01	SAĞLIK ALACAK SENETLERİ
121.01.01	TL Alacak Senetleri
121.01.01.01	Hastalardan Alınan Senetler

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
121.01.01.01.001	Portföydeki Senetler
121.01.01.01.002	Tahsile Verilen Senetler
121.01.01.01.003	Protestolu Senetler
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
127.01	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
127.01.01	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR
127.01.01.011	Şemsettin Kalı
127.01.01.012	Ahmet Çakır
127.01.01.013	Abuzer Demir
127.01.01.014	Korham Özseçen
127.01.01.015	Yücesoy Mühendislik Emanet Hesabı
127.01.01.016	İzomek Emanet Hesabı
127.01.01.017	Yılmaz Timuçin
127.01.01.018	Mehmet Altan Atalay
127.01.01.019	Mustafa Cinkılıç
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
128.01	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
128.01.01	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR
128.01.01.001	Eski Kurum Alacakları
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
131.01	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
131.01.001	KENAN KALI
131.01.002	İBRAHİM KARAMAN
131.01.003	Kenan Kalı İzyurt Hisse Devir
133	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
133.01	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
133.01.01	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
133.01.01.001	İzomek Özel Sağlık ve Tıp Hizmetleri Tic. Ltd.Şti.
133.01.01.002	Güven Sağlık Hizmetleri San.Tic. Ltd.Şti.
133.01.01.005	Armağan Sağlık İnş.ve Tıbbi Cih.San.Tic.Ltd.Şti
133.02	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
133.02.01	BAĞLI ORTAKLIKLAR YATIRIM HESABI
133.03	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
133.03.01	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR (DİĞER)
133.03.01.007	Kalp Dal Merkezi - Diğer Alacaklar
135	PERSONELDEN ALACAKLAR
135.01	SAĞLIK PERSONELDEN ALACAKLAR
135.01.01	Sağlık Personelden Alacaklar-Taksitli Maaş Avans
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
136.01	SAĞLIK DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
136.01.01	Diğer Çeşitli Alacaklar-Kira Tahakkukları
136.02	YAPI DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
136.03	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR SGK
136.03.01	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR SGK

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
136.03.01.001	Asgari Geçim İndirimi
150	İLK MADDE VE MALZEME
150.01	SAĞLIK STOKLARI
150.01.01	ULTRA EMAR DEPO
150.01.01.001	İlaç Stokları
150.01.01.002	Sarf Malzeme Stokları
150.01.01.003	Özellikli Sarf Malzeme Stokları
150.01.01.004	Laboratuar Malzeme Stokları (Sarfılar)
150.01.01.005	Görüntüleme Merkezi stokları
150.01.01.006	Kırtasiye Stokları
150.01.01.007	Temizlik Malzeme Stokları
150.01.01.008	Diğer Stoklar
150.01.01.009	Göz Sarf Malzemesi
150.01.01.010	Anjio ve Kardiyoloji Sarf Malzeme Alımları
150.01.01.011	KVC Sarf Malzeme Alımları
150.01.01.012	Laboratuar Malzeme Stokları (Kitler)
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
159.01	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
159.01.01	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI
159.01.01.001	Yücesoy Mühendislik (Emanet)
159.01.01.002	Cem Yücesoy (İzomek)
159.01.01.003	Özlem Altay Yücesoy (İzomek)
159.01.01.004	Taner Düzenli (İzomek)
159.01.01.005	İzomek Hisse Alımı
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
180.01	SAĞLIK GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
180.01.01	SAĞLIK SİGORTA GİDERLERİ
180.01.01.001	Ultra Emar Elektronik Cihaz Sigorta Giderleri
180.01.01.002	Ultra Emar Bina ve İşyeri Sigortası Giderleri
180.01.01.003	Ultra Emar Demirbaş Yangın ve Kaza Sigorta Giderleri
180.01.01.004	Ultra Emar Taşıt Sigorta Giderleri
180.01.01.005	Ultra Emar Mesleki Mali Sorumluluk Sigortası
180.01.01.006	Diğer Sigorta Giderleri
180.03	DEPO KİRA GİDERLERİ
180.03.01	DEPO KİRA GİDERLERİ
180.03.01.001	Medikal Depo Kira Giderleri
180.03.01.002	Teknik Depo Kira Giderleri
180.03.01.003	Depo Kira Giderleri
190	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ
190.01	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ
190.01.01	DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ
190.01.01.001	Devreden Kdv
191	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
191.01	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
191.01.01	İNDİRİLECEK KDV

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
191.01.01.001	%18 İndirilecek Kdv
191.01.01.002	%8 İndirilecek KDV
191.01.01.003	%1 İndirilecek KDV
191.01.02	SATIŞLARDAN İADE KDV
191.01.02.001	Satıştan İade KDV %18
191.01.02.002	Satıştan İade KDV %8
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
193.01	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
195	İŞ AVANSLARI
195.01	SAĞLIK İŞ AVANSLARI
195.01.01	PERSONEL İŞ AVANSLARI
195.01.01.001	Personel İş Avansları
196	PERSONEL AVANSLARI
196.01	SAĞLIK PERSONEL AVANSLARI
196.01.01	PERSONEL MAAŞ AVANSLARI
196.01.01.001	Personel Maaş Avansı
196.01.02	DOKTOR MAAŞ AVANSI
196.01.02.001	Doktor Maaş Avansı
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
197.01	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
242	İŞTİRAKLER HESABI
242.01	İŞTİRAKLER HESABI
242.01.01	İŞTİRAKLER HESABI
242.01.01.001	Novi İnşaat Ticaret Sanayi AŞ.
242.01.01.002	Geota İnşaat Sanayi Tic. AŞ.
242.01.01.003	İzyurt Yatırım Hesabı
242.01.01.004	İzyurt Yatırım Hesabı
242.01.01.005	Kanal 44 Yatırım Hesabı
242.01.01.006	Şifa Polikliniği Yatırım Hesabı
250	ARAZİ VE ARSALAR
250.01	ARAZİ VE ARSALAR
250.01.01	ULTRA EMAR ARAZİ VE ARSA ALIMLARI
250.01.01.001	Yıldız Mahallesi 10209/2 parsel
250.01.01.002	Ali Cesur İzmir İdari Bina Arsa
250.01.01.003	Bak Yapı Arsa
250.01.01.004	Tınaztepe 10209 Ada 2 Parsel
253	TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
253.01	X HASTANESİ TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
253.01.01	TIBBİ CİHAZLAR
253.01.01.01	Tıbbi Cihazlar
253.01.01.02	Cerrahi Aletler
253.01.01.03	Diğer Tesis Makine Ve Cihazlar
253.02	AKADEMİ HASTANESİ TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
253.02.01	TIBBİ CİHAZLAR
253.02.01.01	Tıbbi Cihazlar

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
253.02.01.02	Cerrahi Aletler
253.02.01.03	Diğer Tesis Makine Ve Cihazlar
254	TAŞITLAR
254.01	TAŞITLAR
254.01.01	TAŞITLAR
255	DEMİRBAŞLAR
255.01	SAĞLIK DEMİRBAŞLARI
255.01.01	X HASTANESİ DEMİRBAŞLARI
255.01.01.001	X Hastanesi Hastane Demirbaşları
255.01.01.002	X Hastanesi Misafirhane Demirbaşları
255.01.01.003	X Hastanesi İletişim Demirbaşları
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
257.01	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
257.01.01	DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI
257.01.01.001	Demirbaşlar Amortismanı
257.01.02	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR AMORTİSMANI
257.01.02.001	Tesis Makine Ve Cihazlar Amortismanı
258	YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
258.01	YATIRIM HESAPLARI
258.01.01	YATIRIM HESAPLARI
258.01.02	HİSSE ALIMLARI
258.01.03	ARSA ALIMLARI
259	VERİLEN AVANSLAR
259.01	YATIRIM AVANSLAR
259.01.01	TL VERİLEN YATIRIM AVANSLAR
259.01.02	USD VERİLEN YATIRIM AVANSLAR
259.01.03	EURO VERİLEN YATIRIM AVANSLAR
260	HAKLAR
260.01	HAKLAR
260.01.01	FİNANSAL KİRALAMALAR
260.01.01.001	Finans Leasing No Sözleşme
260.01.02	FİNANSAL KİRALAMALAR
260.01.02.001	İş Leasing No Sözleşme
260.01.02.002	İş Leasing No Sözleşme
264	ÖZEL MALİYETLER
264.01	ÖZEL MALİYETLER
264.01.01	ÖZEL MALİYETLER
264.01.01.001	Özel Maliyet (Hastane Binasına)
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
268.01	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK BİR. AMORT (-)
268.01.01	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)
268.01.01.001	Haklar Birikmiş Amortismanları
268.01.01.002	Özel Maliyet Birikmiş Amortismanları
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
280.01	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
280.01.01	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
280.01.01.001	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Ocak
280.01.01.002	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Şubat
280.01.01.003	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Mart
280.01.01.004	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Nisan
280.01.01.005	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Mayıs
280.01.01.006	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Haziran
280.01.01.007	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Temmuz
280.01.01.008	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Ağustos
280.01.01.009	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Eylül
280.01.01.010	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Ekim
280.01.01.011	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Kasım
280.01.01.012	Gelecek Yıllara Ait Giderler-Aralık
300	BANKA KREDİLERİ
300.01	BANKA KREDİLERİ
300.01.01	ROTATİF KREDİ
300.01.01.10	TEB. Rotatif Kredileri
300.01.01.20	İngbank Rotatif Kredileri
300.01.01.30	Halkbank Rotatif Kredileri
300.01.01.40	Akbank Rotatif Kredileri
300.01.01.50	Finansbank Rotatif Kredileri
300.01.02	TAKSİTLİ KREDİ
300.01.02.10	Akbank 2282974-1 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.11	Akbank 2282974-2 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.12	Akbank 3219581-71 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.13	Akbank 3227514-72 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.20	YKB. 12881-8772 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.21	YKB. 12881-6200 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.30	TEB. 2750250 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.31	TEB. 063251 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.40	İşbankası 448677 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.50	Finansbank 1058 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.60	Halkbank 03819 Nolu Taksitli Kredi
300.01.02.70	İngbank 0388 Nolu Taksitli Kredi
300.09	OPSİYON (VERGİ) KREDİLERİ
300.09.30	TEB. Opsiyon Kredileri
300.09.31	TEB. Gün İçi Kredileri
300.09.50	Finansbank Opsiyon Kredileri
301	FİNANSAL KİRALAMA
301.01	FİNANSAL KİRALAMA
301.01.01	FİNANSAL KİRALAMA
301.01.01.001	Deniz Leasing-969401
302	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEM. BORÇLAR
302.01	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEM. BORÇLAR
302.01.01	Leasing Faiz Giderleri

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
302.01.01.001	Deniz Leasing Faiz Giderleri-969401
309	DİĞER MALİ BORÇLAR
309.01	KREDİ KARTLARI
309.01.01	KREDİ KARTLARI
309.01.01.001	YKB World Business Kredi Kartı
320	SATICILAR
320.01	SAĞLIK SATICILAR
320.01.01	İLAÇ SATICILARI
320.01.01.001	Efor Ecza Deposu San.Tic.Ltd.Şti.
320.01.01.002	Uzman Ecza Deposu Med.Ür.Tic.Ltd.Şti.
320.01.01.003	Polimed İlaç ve Tıbbi Gereçler San.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.01.004	Boğaziçi Ecza Deposu Sağlık Hiz.İth.İhr.Ltd.Şti.
320.01.01.005	İpek İlaç Ecza Deposu San.ve Dış.Tic.Ltd.Şti.
320.01.01.006	Deniz Ecza Deposu Tic.A.Ş.
320.01.01.007	Gül Eczanesi Ecz.İrfan Levent
320.01.01.008	Fresenius Kabi İlaç San.Tic.Ltd.Şti.
320.01.01.009	Nezih Eczane Ecz.Nezih Dağdelen
320.01.01.010	Grup Farma Ecza Deposu San.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.01.011	Cansu Ecza Dep.ve Has.Ür.İlaç Paz.İth.İhr.San.Tic.
320.01.01.012	Öz-Sel Ecza Depo Tic.ve Paz.A.Ş.
320.01.01.013	Opakim Ürünler San.Tic.A.Ş.
320.01.01.015	Güntek Medikal Ltd.Şti.
320.01.01.016	Medintek Tıbbi Ürünler İnş.Elek.Otom.Ltd.Şti.
320.01.02	SARF MALZEME SATICILARI
320.01.02.001	Denge Sağlık Ürün.İth.İhr.San.ve Tic.Ltd.Şti
320.01.02.002	Normed Med.Tem.İnş.İth.İhr.paz.San.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.003	Hakan Tic.ve Paz.Med.Ltd.Şti.
320.01.02.004	Covidien Sağlık A.Ş.
320.01.02.005	En-pa Tıbbi Malz.Gıda İtr.Teks.San.veTic.Ltd.Şti.
320.01.02.006	Prestij Sağ.Ür.Turiz.Gıda İnş.Taah.San.veTic.Ltd.Ş
320.01.02.007	Amaç Has.ve Ortopedi Ür.Paz.San.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.008	Johnson&Johnson Med.San.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.009	Almed Astım Allerji Kardio Vas.İlaç San.ve Tic.Ltd
320.01.02.010	Eyemed Dış.tic.Med.Turiz.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.011	Dezmed End.Tem.Med.İnş.veTaah.San.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.012	Matek Med.Ana.Tek.Sis.Ltd.Şti.
320.01.02.013	Mediteks Sağ.Hiz.Tıb.Malz.Teks.Ür.San.ve Dış.Tic.A
320.01.02.014	Medikal Teknik Tıp Malz.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.015	Medlive Sağlık Ürünleri
320.01.02.016	Skycell Tek.Elk.Elek.Sav.San.Med.Enj.Teks.İnş.İth.
320.01.02.017	Kudret Med.ve San.Ecza Dep.San.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.018	A.s.c.o.m.e.t Sağ.Ür.Ecza Dep.Elek.İnş.Gıda ve Hay
320.01.02.019	Holymed Med.Turizm.İth.İhr.Ltd.Şti.
320.01.02.020	Atrium Med.ve Gıda Ür.Paz.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.021	Mc.Med Danış.Sağ.Paz.İç ve Dış Tic.Ltd.Şti.

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
320.01.02.022	Biosis Med.Sis.Ltd.Şti.
320.01.02.023	Euromed Sağ.Ür.San.Tic.
320.01.02.024	Odakmed Tıb.Malz.San.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.025	Damla Tıp Sağlık Ürünleri
320.01.02.026	Vsy Varlıbaşlar Sağ.Yatırımları ve Hiz.Tur.San.ve
320.01.02.027	Medkar Sağ.Hiz.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.028	Canmed Ortopedi Med.Malz.Oto.Turiz.İnş.Ltd.Şti.
320.01.02.029	Medical Grup Ecza ve Tıb.Malz.Dep.İnş.San.Tic.Ltd.
320.01.02.030	Bioart Med.Sağ.Hiz.Paz.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.031	Bersel Sağ.Hiz.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.032	Ayca Sağ.Hiz.San.veTic.Ltd.Şti.
320.01.02.033	Gazi Sağ.Hiz.San.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.034	Dinamik Med.ve Sağ.Ür.San.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.035	Fırat Medikal ve Ortopedi
320.01.02.036	Fer-med Tıbbi Malz.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.037	Netsan Med.Ür.Gıda-Boya-İnş.Taah.San.ve Tic.Ltd.Şt
320.01.02.038	Penta Tıbbi Cih.ve Bil.Sis.San.ve Tic.A.Ş.
320.01.02.039	Kayacan İth.İhr.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.040	Tıpfen Grup Dış Tic.A.Ş.
320.01.02.041	Proven Biom.Sağ.Malz.Paz.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.042	Promal Tıb.Ür.Paz.ve Turiz.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.043	Lima Sağ.Müh.Med.Paz.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.044	Medikast Sağ.Ür.ve Turiz.San.Paz.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.045	Yeni ful Ortopdi Tıb.Malz.Ür.Paz.İnş.Turiz.Ltd.Şti.
320.01.02.046	Sentez İç ve Dış Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.047	Çağan Medikal Ulaş Çalım
320.01.02.048	Engin Medikal Tıbbi Malz.San.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.049	Opak Lens San.ve Tic.Şti.
320.01.02.050	Apak-Med Medikal Tem.Elek.İnş.Tic.Paz.ltd.Şti.
320.01.02.051	Meta Medikal Elekt.Sis.Oto Kira.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.052	Seza Elektronik Tic.ve San.A.Ş.
320.01.02.053	Atlantik Medikal Tıb.Malz.Satış Merk.
320.01.02.054	Gevher Hatun Sağ.Eğitim Hiz.Ltd.Şti.
320.01.02.055	Özfırat Medikal
320.01.02.056	Özcihangir İç ve Dış Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.057	Astek Med.İç ve Dış Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.058	Ute Medikal Ürünleri Tur.ve İnş.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.059	Lotis Pharma Lotis İlaç ve Koz.Ür.Paz.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.060	Gentek Med.ve teknik Cihaz.Yic.San.A.Ş.
320.01.02.061	Mayamed Med.Sağ.Ür.Koz.Gıda İnş.Tic.ve San.Ltd.Şti
320.01.02.062	A Klas Yemek Temizlik İnşaat
320.01.02.063	Nous Medikal Tıbbi ve Sarf Malz.Tic.-Fatih Vural
320.01.02.064	Nidamed Med.ve Sağ.Hiz.İth.İhr.San.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.065	Final Sağlık Gereçleri-Nurcan Demiröz
320.01.02.066	İncekaralar Tıbbi Cih.Tic.A.Ş.

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
320.01.02.067	Hera Estetik Medikal Bilgisayar Dış Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.068	Medicall Biomedikal Mühendislik Sağlık Ltd.Şti.
320.01.02.069	Truva Medikal Ürünleri Paz. San.Tic.Ltd.Şti.
320.01.02.070	Kordon Tıp Sağlık Araç ve Gereçleri Ltd. Şti.
320.01.02.071	Kutay Laboratuar Cihazları Tic.A.Ş.
320.01.02.075	2A Kimyevi ve Tıbbi Malzeme Tem. Taah. İth. İhr.Tic.S
320.01.02.077	Göksum Tıbbi Ürünler - Zehra Mergan
320.01.02.078	Limit Tıbbi Ürünler Paz. İç ve Dış Tic. Ltd.Şti.
320.01.02.079	Aksu Medikal - Hasan Aksu
320.01.02.080	Burak Dia Medikal ve Endüstriyel Kağıtlar
320.01.02.083	Vamet Med. Sağ. Ür.Hiz.Akar.Ener.Mad.Gıda Elek.San.v
320.01.03	LABORATUVAR MALZEMESİ SATICILARI
320.01.03.001	Diyarmed Sağ. Ür. ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.03.002	Makromed Tıbb. Cihaz Sarf Malz.
320.01.04	KIRTASIYE MALZEMESİ SATICILARI
320.01.04.001	Bilgi Kırtasiye Mat. Turz.Elekt.Malz.Eğit.Gıda Zir.
320.01.04.002	Beydağı Mat. Ofset Tas.Sır.Dam.San.Böl.Bayi Yusuf G
320.01.04.003	Sür Manşet -Remzi Karataş
320.01.04.004	Evin Ofset Mat. Rek. İnş.Turz. Teks. Med. Tic. ve San. Ltd.
320.01.04.005	Safir Kağıt ve Kırt.Ürün.Tic.Ltd.Şti
320.01.04.006	Boytaş Kartuş ve Toner Dolum Merkezleri Ltd. Şti.
320.01.04.007	X Ozalit-Sadet Akçer
320.01.05	TEMİZLİK MALZEMESİ SATICILARI
320.01.05.001	Kutlusoy Gıda ve Temizlik Mad.Paz.
320.01.05.002	Ege Suder Gıda Bilgisayar İnş. San. Tic. Ltd. Şti.
320.01.05.003	SİY Temizlik Kağçılık Hizmet San ve Tic. Ltd. Şti.
320.01.06	BİLGİ İŞLEM MALZEMESİ SATICILARI
320.01.06.001	Eczacıbaşı Bilişim San. ve Tic. A.Ş.
320.01.06.002	Nasa Bilgisayar Elekt. San.ve Paz.Ltd. Şti.
320.01.06.003	Has Telefon Hedefim Haberleşme Kurtuluş Çırpıcı
320.01.06.004	Macro Bil. ve Sarf Malz.Kartuş Toner Dolum Merkezi
320.01.06.005	Doküman Büro Mak. Alaaddin Başyigit
320.01.06.006	Exelect İşe Alım Hiz. Ltd. Şti.
320.01.06.007	Gonet Bilişim İnternet ve Reklam Hizmetleri Tic.Ltd.
320.01.06.008	İnternet Bilgi Sistemleri-Mehmet Tersun İNCE
320.01.06.009	Ege Beta Otomasyon Sis. İth. İhr.ve Taah.San.ve Tic.
320.01.06.010	Aytu Bilgisayar Sis. Tic. ve San. Ltd. Şti
320.01.06.011	Feta Bilgisayar Ltd.Şti.
320.01.06.012	Datasoft Yazılım
320.01.06.013	Artı Telekom İletişim Sis. Sat. ve Ser. Noktası-Tanse
320.01.06.014	Egekomp Bilg. Ser. Eğit. Yaz. ve Tic. Ltd. Şti.
320.01.06.015	Code 5 Yazılım Danışmanlık
320.01.06.016	Savesa Bilgisayar Güvenlik Sistemleri Ltd. Şti.
320.01.06.017	Boytaş Bilgisayar ve Tek. San. Tic. Ltd. Şti.
320.01.06.018	Netsis Yazılım San. ve Tic. A.Ş.

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
320.01.07	DEMİRBAŞ MALZEMESİ SATICILARI
320.01.07.001	Vestel Dayanıklı Tük. Mal.Paz.A.Ş.
320.01.07.002	Fokus Med. Elek. ve Güv.Sis.San. Tic. Ltd. Şti.
320.01.07.003	Gültekin Tüketim Mamülleri İnş. San.ve Tic. A.Ş.
320.01.07.004	Metsan Metal Mobilya San. İhsan Uçar
320.01.07.005	Aygün Cerrahi Alet Paz. Ltd. Şti.
320.01.07.006	Kırkambar Züccaciye Toptan Parekende Satış Mağazası
320.01.07.007	Aksa Satış ve Paz. A.Ş.
320.01.07.008	Enel Enerji Elektronik San. Tic. A.Ş.
320.01.07.009	Şampiyon A.Ş.
320.01.07.010	Fizyomed Tıbbi Cihaz. İth. İhr. San. Ltd. Şti.
320.01.07.011	Malatya End. Mutfak-Soğutma Dekorasyon-Fahrettin U
320.01.07.012	Deniz Cer. Med. Sağ. Hiz.San.ve Tic. Ltd. Şti.
320.01.07.013	Ay-pa Plastik Mut. Eş. İma.Tic. ve San.Ltd. Şti.
320.01.07.014	Danış Büro Mobilya Dekorasyon-Yusuf Danış
320.01.07.015	Dinamik Röntgen Sanayi ve Tic. Ltd. Şti.
320.01.07.017	Turkcell İletişim Merkezi Denkel İletişim Hizmetle
320.01.07.018	Sena Ticaret - Nazmi Kaplan
320.01.07.019	Datastore Bilişim ve Elekt. Sist. San. Tic. Ltd. Şti.
320.01.07.021	Maksan Malatya Makina San. A.Ş
320.01.08	BAKIM ONARIM SATICILARI
320.01.08.001	Güneri Soğutma M.İbrahim Güneri İklimSA Yetkili S.
320.01.08.002	Kurtaran Ambulans Tıbbi Teknik Malz. Ltd. Şti.
320.01.09	DIŞARDAN HİZMET ALINAN DOKTORLAR
320.01.10	TEKNİK MALZEME SATICILARI
320.01.10.001	Doğanateş Elektrik Elektr. İnş.Nak.Gıda Mad.San.Tic
320.01.10.002	Aktif Bobinaj Abdullah Balcı
320.01.10.003	Gür-İş Tesisat Fahri Nokay
320.01.10.004	Fatih Elektronik Bayram Özbek-İ.Fatih Özbek
320.01.10.005	Mir-Teknik Endüstriyel Makine Malz.
320.01.10.006	Dıgitech Uydu Elektronik Hamit Eğrek
320.01.10.007	Atm Acar Teknik Med. İnş. Tur. San.ve Tic. Ltd. Şti.
320.01.10.008	Yılmaz Jen. Elek. Elektro. Oto. Bob. İma. Bak. Ona. San. ve Tic.
320.01.10.009	Akkoza Hotel
320.01.10.010	Digitech Uydu&Elektronik
320.01.10.011	Yenerpen Tic.-Mehmet Tahir Yener
320.01.10.012	Ceren Elektronik
320.01.10.013	AZC Su Arıtma Ahmet Demirtaş
320.01.11	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMET SATICILARI
320.01.11.001	Airtek Müh. İnş. Taah. San.ve Tic. Ltd. Şti.
320.01.11.002	Dijital teknoloji Servis Ltd.Şti.
320.01.11.003	Bahçesaray Tava ve Yemek Fab. Tem.San.ve Tic. Ltd. Şti
320.01.11.004	Kg İlaçlama Tem. Sağ.Hizmetleri
320.01.11.005	Elisa Vefa Asan. Elk. Mak. Akary. İnş. Gıda Plan Proje
320.01.11.006	Kartek Çamaşırhane Mak. Servis Hiz. Tic. Ltd. Şti.

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
320.01.11.007	Biyolojik Bilimler Araştırma Geliştirme ve Üretim
320.01.11.008	Kartal Organik Gıda ve Tarım Ür. A.Ş.
320.01.11.009	A Klas Yemek Tem. İnş. ve Hayv. Hiz. San. Tic. Ltd. Şti.
320.01.11.010	Akenerji Elekt. Enerji. İth. İhr. ve Toptan Tic.A. Ş.
320.01.11.011	Ufer Sağlık Hiz.Ltd.Şti.
320.01.11.012	Türk Kızılayı
320.01.11.013	İlyas Çevik Yeminli Mali Müşavir
320.01.11.014	Av.Mehmet Uyanık -M.Kürşat Tokaç
320.01.11.015	Hüseyin Ağkaya Arçelik Beko Servisi
320.01.11.016	Kurt&Kurt İth.İhr.Müm.A.Ş.
320.01.11.017	Corpec Dış Ticaret ve Danışmanlık Ltd.Şti.
320.01.11.018	Kone Asansör San. ve Tic. A.Ş.
320.01.11.019	Kg Grup İlaçlama Dez. Tem. Sağ. Hiz. İnş. Taş. Gıda San.
320.01.11.020	Siemens San. ve Tic.Anonim. Şirketi
320.01.11.021	Kent Çevre
320.01.11.022	Kaya Prodüksiyon-Metin Kaya
320.01.11.023	Mete Dijital Rek. Tan. Org.Fuar.İnş.Tem.Gıda Ltd.Şti
320.01.11.024	Av. İhsan Koca
320.01.11.025	Carmina Baskı-M. Akif Güngör
320.01.11.026	2K Yapı Oto. ve Güvenlik Sis.-Süleyman Kürü
320.01.11.027	Yücesoy Mühendislik İnş. Taah. Turizm Tic. Ltd. Şti.
320.01.11.028	Keys Medya Reklam Ajansı-Gazete Basım Dağıtım
320.01.11.029	Türk Telekom A.Ş.
320.01.11.030	Menekşe Bozyiğit-Mimar
320.01.11.031	Av. Sebahattin Bak
320.01.11.032	Beta Mühendislik Ltd. Şti.
320.01.11.033	Türkiye Atom Enerjisi Kurumu Başkanlığı
320.01.11.034	Asya Çev. Den. Arıt. Dan. Nak-İnş. Müh. San. ve Tic. Ltd.
320.01.11.035	Berra Ayak. Day. Tük. Mal. Gıda İnş. San. veTic. Ltd.Şti.
320.01.11.036	Dk Gazetecilik Anonim Şirketi
320.01.11.037	Esenlik İmar İnş. ve Tic.Ltd. Şti-Dedekorkut Sosyal
320.01.11.038	Renkli Kalem Medya Hizmetleri
320.01.11.039	Malatya Doğal gaz
320.01.11.040	Fujifilm Filmed Tıbbi Cih. Paz. ve Tic.A. Ş.
320.01.11.041	Ata Bilgisayar Elekt.Eğit.Dan.San.ve Tic.Ltd.Şti.
320.01.11.042	Flaş Spot Aydınlatma Ev Dekor İth.İhr.Ltd.Şti.
320.01.11.045	Malatya BES Reklam Ltd.Şti.
320.01.11.048	Kariyer.Net Elekt. Yay. ve İletişim Hiz. A.Ş.
320.01.11.049	Markajans Reklam Matbaa İnş.Elk.Gıda San.Tic.Ltd.Ş
320.01.12	BIYOMEDİKAL SATICILARI
320.01.12.001	Delta Trade Company Med.Div.Tıbbi Cihaz Tic. Ltd.Şt
320.01.12.002	Drager Medikal Tic.ve Servis Ltd.Şti.
320.01.12.003	Schiller Tıbbi Malz. San. ve Tic.Ltd. Şti.
320.01.12.004	Endoteknik Elektronik Med.Malz.Tar.Ür.Hedi.Eşya İn
320.01.12.005	Altaylı Med.İnş.İhr.İth.Bakım Ona.ve Tic.Ltd.Şti.

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
320.01.12.006	Meday Tıb. Cihaz Amp.Ltd.Şti.
320.01.12.007	Emd Medikal Elekt.Mak.İnş.Yaz.Dan.San.ve Tic.A.Ş.
320.01.12.008	Bülbül Medikal -Bayram Bülbül
320.01.12.009	Muka Metal Tic.San. A.Ş.
320.01.12.010	Deniz Leasing
320.01.12.011	Metsis Medikal Sis. Tic.Ltd. Şti
320.01.12.012	Libor Sağ. Sis. San. İç ve Dış Tic.A. Ş.
320.01.12.013	Endoskopi Ticaret Limited Şirketi
320.01.12.014	ALM Tekstil Büro ve Kırt. Mlz. İnş. Gıda Bil. Med.
320.01.12.015	Doğumed Tıbbi Cihazlar
320.01.12.016	Ortıp Ortopedik-Ortez-Protez-Yapım ve Uygulama Mer
320.01.12.017	Tolkar Makina Sanayi Ticaret AŞ.
320.01.12.018	Point Medikal Sağlık Ürünleri San. ve Tic.Ltd. Şti
320.01.13	DENTAL SATICILAR
320.01.20	GÜZELLİK MERKEZİ SATICILAR
320.01.20.001	Turkuvaz Kozmetik Dek. Teks. Med. Gıda Tem. İnş. Her Tü
320.01.99	DİĞER SATICILAR
320.01.99.001	İtalyan Paz. Teks. San. ve Tic.Ltd. Şti.
320.01.99.002	Habaş Sınaî ve Tıbbi Gaz. San. veTic. Vahap Özdemir-
320.01.99.003	Kardeşler Ev Tekstil Erkan Küçük
320.01.99.004	Yeni Özbeyler Petrol-Köm.Nak.San.Tic.Ltd.Şti.
320.01.99.005	Defile Mod. Stil -M.Ali Yaman
320.01.99.006	Emin Konfeksiyon -M.Emin Görgün
320.01.99.007	Erkan Ev Tekstil -Erkan Seleciler
320.01.99.008	Opet Petrolcülük A.Ş.
320.01.99.009	Korkmazlar Spor Giyim -Bülent Korkmaz
320.01.99.010	Minibüs İşletmesi -Ahmet Akgül
320.01.99.011	Koza Turizm ve Otelcilik San. ve Tic. A.Ş.
320.01.99.012	Patan Rek.Org.ve İnş.San.Tic.Ltd.Şti.
320.01.99.013	Tekteks Tek kull.Teks.İnş.San.-Cuma Çetintürk
320.01.99.014	İşlekoğlu Otomotiv İnş. Tarım Ür. Ve İhr. Tic. San. Ltd
320.01.99.015	Manolya Çiçekçilik
320.01.99.016	Melita -Shell Taha İnş. San. ve Tic. A.Ş.
320.01.99.017	Coşkun Tuhafiye -Tekstil Tic.veSan. Ltd. Şti.
320.01.99.018	Anemon Turizm ve İnş. Tic. A.Ş.
320.01.99.019	Karbosan Yangın Sön. Cihaz San. Tic. Ltd. Şti.
320.01.99.020	Ballı Cam Tic.-Süleyman Ballı
320.01.99.021	Malatya Girişim Grubu Teks.Turiz.Enerj.İnş.San.ve
320.01.99.022	Eylül Grup İnş. Med.Taah.Turiz.Teks.Mob.İma.San.Tic.
320.01.99.023	Yurpaş Oto Lastik ve Yan. Ür. Tic. A.Ş.
320.01.99.024	Malatya Emniyet Müd. Polisevi Şube Müd.
320.01.99.025	Kaan Reklam-Abdulaziz Kınacı
320.01.99.026	Gap Anadolu Gaz. Rek. San. Tic. Ltd. Şti
320.01.99.027	Eken Oto Servis
320.01.99.028	Çağrı Oto Tamir ve Lpg Yetkili Servisi-Saim Karcı

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
320.01.99.029	Topgül Oto Parça Market San. Tic.Paz. Ltd.Şti
320.01.99.030	Özgüven Motor Yenileme San. ve Tic.-A.Kadir Özköse
320.01.99.031	Durman Halıcılık
320.01.99.032	Suvari Tem. Yemek Sağlık İnş. San. Tic. Ltd. Şti
320.01.99.033	Ömer Kalı- Fizik Tedavi Servisi
320.01.99.034	Renksel Dijital Matbaa -Osman Turgut
320.01.99.036	Minibüs İşletmesi -Orhan Doğan
320.01.99.037	Aydın Oto Elek. Atöl. Serhat Aydın ve Tolga Aydın
320.01.99.038	Gayrimenkul Danışmanlık ve Aracılık Hizm. Ltd. Şti.
320.01.99.039	Malatya Kaburga Sofrası-Şükrü Tuna
320.01.99.040	Ay Yıldız Cam Abdurrahman Ayten
320.01.99.041	Kar-çan Kağıt Çanta - Uğur Erçek
320.01.99.042	Özseçkin Yemek Üretim Gıda Ltd. Şti
320.01.99.043	AS Ali Savcı Gayrimenkul Danışmanlık Ltd. Şti.
320.01.99.044	Çiçekçi Doğan
320.01.99.046	Yeni Hotel Aksoğanoğulları Petrol Otomotiv AŞ.
320.01.99.047	Malatya Belediyesi Fuarcılık Hizmetleri AŞ.
320.01.99.049	Mespa Sağlık Malzemeleri San. ve Tic. A.Ş.
320.01.99.050	Aksaç Hotel Bayram Aksaç
320.01.99.051	Enelko Elektronik Aydınlatma Umut Yıldız
320.01.99.052	NPC İletişim Taşkın Felek
321	BORÇ SENETLERİ
321.01	SAĞLIK BORÇ SENETLERİ
321.01.01	TL Verilen Senetleri
321.01.01.001	Verilen Senetler
329	DİĞER TİCARİ BORÇLAR
329.01	SAĞLIK DİĞER TİCARİ BORÇLAR
329.01.01	SAĞLIK DİĞER TİCARİ BORÇLAR
329.01.01.001	Yapı Kredi Sigorta (Hasar)
329.01.01.002	Ramazan Bozkurt
329.01.01.003	Saadet Eczanesi
329.01.01.004	Arkın Sigorta Aracılık Hiz. Ltd. Şti.
329.01.01.005	YKB World Business Kredi Kartı
329.01.01.007	TEM Sigorta Aracılık Hizmetleri Ltd. Şti.
329.01.01.008	İstanbul Fuar Dekorasyon Stand. Tasarım Hiz. Ltd. Şti
329.01.01.036	Talip Yıldırım-Mimar
329.01.01.037	Aksa Doğalgaz
329.01.01.038	A Takımı Proje Gayrimenkul
329.01.01.039	İzmir Tedaş
329.01.01.040	Aksa Fırat Elektrik Dağıtım A.Ş.
329.01.01.042	Mimar İbrahim Deniz
329.02	DİĞER TİCARİ BORÇLAR
329.02.01	Diğer Ticari Borçlar
329.02.01.001	Mustafa Alper Sezer
329.02.01.002	Irmak Harita

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
329.02.01.004	Verim Harita
333	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)
333.01	BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
333.01.01	İzomek Özel Sağlık ve Tıp Hizmetleri Tic. Ltd. Şti.
335	PERSONELE BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)
335.01	MALATYA PERSONELE BORÇLAR
335.01.01	MALATYA PERSONELE ÖDENECEK ÜCRETLER
335.01.01.001	MALATYA Personeline Ödenecek Net Ücretler
335.01.01.002	MALATYA Doktorlara Ödenecek Net Ücretler
335.01.01.003	MALATYA Yapı Ödenecek Net Ücretler
335.01.01.004	İZMİR BORNOVA Yapı Ödenecek Net Ücretler
336	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR (KISA VADELİ Y.K.)
336.01	SAĞLIK DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
336.01.01	Diğer Çeşitli Borçlar-Kira Tahakkukları
336.02	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
336.02.01	DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR
340	ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (KISA VADELİ Y.K.)
340.01	SAĞLIK ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (KISA VADELİ Y.K.)
340.01.01	SAĞLIK ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI (KISA VADELİ Y.K.)
340.01.01.001	X Hastanesi Alınan Sipariş Avansları
340.01.01.002	Akademi Hastanesi Alınan Sipariş Avansları
340.01.01.003	Kalp Dal Alınan Sipariş Avansları
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
360.01	SAĞLIK ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
360.01.01	X HASTANESİ ÖDENECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
360.01.01.001	Ödenecek Sorumlu Sıfatıyla Kdv (KDV 2 nolu)
360.01.01.007	Gider Pusulası Gelir Vergisi Stopajı
360.01.02	X HASTANESİ ÖDENECEK GELİR STOPAJLARI
360.01.02.001	Personel Ücreti Gelir Vergisi Stopajı
360.01.02.002	Doktor Serbest Meslek Makbuzu Gelir Vergisi
360.01.02.003	Personel Ücreti Damga Vergisi
360.01.02.005	Diğer S.M. Mak. Gelir Vergisi
360.01.02.006	Ödenecek Yıllara Sair Stopaj
360.01.03	X HASTANESİ DOKTORLAR ÖDENECEK GELİR STOPAJLAR
360.01.03.001	Doktorlar Gelir Vergisi Stopajı
360.01.03.003	Doktorlar Damga Vergisi
360.08	KURUMLAR VERGİSİ
360.08.01	Kurumlar Geçici Vergi
360.08.02	Kurumlar Geçici Damga Vergisi
360.08.03	Kurumlar Vergisi
360.08.03.001	Kurumlar Vergisi
360.09	6111 SAYILI KDV MATRAH ARTIRIMI
360.09.01	6111 Sayılı KDV Matrah Artırımı
360.09.02	6111 Sayılı STOPAJ Matrah Artırımı
360.09.03	6111 Sayılı KURUMLAR Matrah Artırımı

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
361.01	SAĞLIK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
361.01.01	X HASTANESİ SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ
361.01.01.001	Ödenecek SSK Primi
361.01.01.002	Ödenecek SGDP Primi
361.01.01.003	Ödenecek İşsizlik Sigortası Primi
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
380.01	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
380.01.01	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
381	GİDER TAHAKKUKLARI
381.01	GİDER TAHAKKUKLARI
381.01.01	GELECEK AYLARA AİT GİDER TAHAKKUKLARI
381.01.01.001	Yapı Tahakkuku
381.01.01.002	Doktor Giderleri Tahakkuku
391	HESAPLANAN KDV
391.01	HESAPLANAN KDV
391.01.01	HESAPLANAN KDV
391.01.01.001	%8 Hesaplanan Kdv
391.01.01.002	%18 Hesaplanan Kdv
391.01.01.003	%1 Hesaplanan Kdv
391.01.02	ALIŞLARDAN İADE KDV
391.01.02.001	Alışlardan İade KDV % 8
391.01.02.002	Alışlardan İade KDV % 18
393	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
393.01	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
393.01.01	MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI
393.01.01.001	Merkez Cari Hesabı
393.01.01.002	X Hastanesi Şube Cari Hesabı
393.01.01.003	Akademi Hastanesi Şube Cari Hesabı
393.01.01.004	X Kalp Merkezi Şube Cari Hesabı
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
397.01	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI
400	BANKA KREDİLERİ
400.01	MALATYA UZUN VADELİ KREDİLER
400.01.05	ÜRETİM DESTEĞİ
401	FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR
401.01	UZUN VADELİ LEASING BORÇLARI
401.01.01	TL UZUN VADELİ LEASING BORÇLARI
401.01.01.001	 800125501 No Sözleşme
401.01.02	USD UZUN VADELİ LEASING BORÇLARI
401.01.02.001	 800125501 No Sözleşme
402	ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ
402.01	UZUN VADELİ LEASING İŞLEMLERİ BORÇ MALİYETİ(-)
402.01.01	TL LEASING İŞLEMLERİ BORÇ MALİYETİ

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
402.01.01.001	800125501 No Sözleşme
402.01.02	USD LEASING İŞLEMLERİ BORÇ MALİYETİ
402.01.02.001	800125501 No Sözleşme
472	KIDEM TAZMİNATLARI KARŞILIKLARI (-)
472.01	Sağlık Kıdem Tazminatları Karşılıkları (-)
472.01.01	X Hastanesi Kıdem Tazminatı Karşılıkları (-)
472.01.02	Akademi Hastanesi Kıdem Tazminatı Karşılıkları (-)
472.02	Yapı Kıdem Tazminatları Karşılıkları (-)
472.02.01	Yapı Kıdem Tazminatları Karşılıkları (-)
600	YURTIÇİ SATIŞLAR
600.01	SAĞLIK YURTIÇİ GELİRLERİ
600.01.01	SAĞLIK YURTIÇİ GELİRLERİ
600.01.01.001	Hastane Hizmet Satışları
600.02	YAPI YURTIÇİ GELİRLERİ
600.02.01	YAPI YURTIÇİ GELİRLERİ
600.02.01.001	Daire Satışları
600.03	DEMİRBAŞ SATIŞLARI
600.03.01	DEMİRBAŞ SATIŞLARI
600.03.01.001	Cihaz Satışları
600.03.01.002	Mobilya ve Beyaz Eşya Satışı
602	DİĞER GELİRLER
602.01	SAĞLIK DİĞER GELİRLER
602.01.01	SAĞLIK HİZMET GELİRLERİ
602.01.01.001	Telefon Ekstra Geliri %18
602.01.01.002	Kira Gelirleri
602.01.01.003	Bakım Onarım Gelirleri
602.01.01.004	SGK Primi Hazine Desteği Geliri
602.01.01.005	Terkin Edilen Gelir Vergisi Stopaj Gelirleri
602.01.01.006	Diğer Gelirler
602.02	FİYAT FARKLARI
602.02.01	X Hastanesi
602.02.01.001	X Hastanesi Fiyat Farkı
602.02.01.002	X Hastanesi İskonto
602.03	FİRMALAR DİĞER GELİRLER
602.03.01	FİRMALAR DİĞER GELİRLER
602.03.01.001	Firmalar İskonto Çek Gelirleri
610	SATIŞTAN İADELER (-)
610.01	SAĞLIK SATIŞTAN İADELER
610.01.01	SAĞLIK SATIŞTAN İADELER
610.01.01.001	SAĞLIK Satıştan İadeler
610.01.01.002	SAĞLIK Satıştan İadeler-SGK
610.01.01.003	SAĞLIK Satıştan İadeler-Diğer
611	SATIŞ İNDİRİMLERİ (İSKONTOLARI) HESABI (-)
611.01	SATIŞ İNDİRİMLERİ (İSKONTOLARI) HESABI (-)
611.01.01	SAĞLIK SATIŞ İNDİRİMLERİ (İSKONTOLARI) HESABI (-)

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
611.01.01.001	X Hastanesi Satış İskontoları (-)
612	FAİZ GELİRLERİ
612.01	FAİZ GELİRLERİ
612.01.02	REPO GELİRLERİ
612.01.02.001	Repo gelirleri
642	FAİZ GELİRLERİ
642.01	FAİZ GELİRLERİ
642.01.01	BANKA FAİZ GELİRLERİ
642.01.01.001	Vadeli Hesap Faiz Gelirleri
644	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI
644.01	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR HESABI
644.01.01	ESKİ KURUM ALACAKLARI
644.01.01.001	Eski Kurum Alacakları
646	KAMBİYO KARLARI
646.01	MALATYA KOMİSYON GELİRLERİ
646.01.01	KUR FARKI GELİRLERİ
646.01.01.001	Kur Farkı Gelirleri
649	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR
649.01	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR
649.01.01	YANSITILACAK GELİRLER
649.01.01.001	Doğalgaz Yansıtma Gelirleri
649.01.01.002	Akaryakıt Yansıtma Gelirleri
649.01.01.003	Elektrik Yansıtma Gelirleri
653	KOMİSYON GİDERLERİ (-)
653.01	KOMİSYON GİDERLERİ (-)
653.01.001	Komisyon Giderleri
656	KAMBİYO ZARARLARI (-)
656.01	KAMBİYO ZARARLARI
656.01.01	KUR FARKI GİDERLERİ
656.01.01.001	Kur Farkı Giderleri
659	DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)
659.01	FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)
659.01.01	YANSITILACAK DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)
659.01.01.001	Doğalgaz Yansıtılan Giderler
659.01.01.002	Akaryakıt Yansıtılan Giderler
659.01.01.003	Elektrik Yansıtma Giderleri
659.01.01.004	Su Yansıtma Giderleri
679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
679.01	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
679.01.01	FİNANSMAN GELİRLERİ
679.01.01.001	Finansman Gelirleri
679.01.02	YUVARLAMA GELİRLERİ
679.01.02.001	Yuvarlama Farkı Gelirleri
679.01.99	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİRLER
679.01.99.999	Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
680	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
680.01	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARI (-)
680.01.01	ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARI (-)
680.01.01.002	Amortisman Çalışmayan Kısım Gideri
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
689.01	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR
689.01.01	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR
689.01.01.001	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
689.01.01.002	Yuvarlama Giderleri
689.01.01.003	Gecikme Cezaları
689.01.01.004	Özel İletişim Vergisi
689.01.01.005	Kanunen Kabul Edilmeyen Bağış Ve Yardımlar
689.01.01.006	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar
689.01.03	DEMİRBAŞ SATIŞ ZARARLARI
689.01.03.001	Demirbaş Satış Zararları
740	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.01	HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
740.01.01	İLK MADDE VE MALZEME MALİYETİ
740.01.01.001	İlaç Giderleri
740.01.01.002	Sarf Malzeme Giderleri
740.01.01.003	Özellikli Sarf Malzeme Giderleri
740.01.01.004	Laboratuvar Malzeme Giderleri
740.01.01.005	Görüntüleme Merkezi gideri
740.01.01.006	Diğer Malzeme Giderleri
740.01.01.007	Serum Giderleri
740.01.01.008	Göz Sarf Malzeme Giderleri
740.01.01.009	Anjiyo ve Kardiyoloji Sarf Malzeme Giderleri
740.01.01.010	KVC Sarf Malzeme Giderleri
740.01.01.011	Laboratuvar Malzeme Giderleri (Kitler)
740.01.02	MERKEZ PERSONEL GİDERLERİ
740.01.02.001	Personel Maaşları
740.01.02.002	Personel Mesai Giderleri
740.01.02.003	Ssk Sigorta İşveren Primi
740.01.02.004	Ssk İşsizlik Sigortası İşveren Payı
740.01.02.005	Ssk Sosyal Güvenlik Destek Primi
740.01.02.006	Personel Yol Gideri
740.01.02.008	Personel Giyecek Yardımları
740.01.02.009	Personel Eğitim Giderleri
740.01.02.010	Diğer Personel Giderleri (Dışarıdan İşçilik)
740.01.02.011	Personel İzin Ücretleri
740.01.02.012	İhbar Tazminatı Giderleri
740.01.02.013	Kıdem Tazminatı Giderleri
740.01.02.014	Şehir İçi Seyahat Giderleri
740.01.02.015	Yurtiçi Yolluk ve Seyahat Giderleri
740.01.02.016	Kongre ve Fuar Giderleri

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
740.01.02.017	Personel Primleri
740.01.03	MERKEZ DOKTOR GİDERLERİ
740.01.03.001	Doktor Giderleri
740.01.03.002	Doktor Ssk İşveren Payı
740.01.03.003	Dış Doktor Ödemeleri
740.01.03.006	Doktor Ssk İşsizlik Sigortası İşveren Payı
740.01.03.007	Doktor Ssk Sosyal Güvenlik Destek Primi
740.01.03.008	Doktor Primleri
740.01.03.009	Doktor Fiks Aşımları
740.01.03.99	Diğer Doktor Giderleri (nöbetçi doktor ödemeleri)
740.01.04	ELEKTRİK GAZ SU VE ARAC YAKIT GİDERLERİ
740.01.04.001	Elektrik Giderler
740.01.04.002	Su Giderleri
740.01.04.003	Doğalgaz Giderleri
740.01.04.004	Taşıt Yakıt Giderleri
740.01.05	HABERLEŞME VE İLETİŞİM GİDERLERİ
740.01.05.001	Telefon Giderleri
740.01.05.002	Telefon Giderleri (Gsm)
740.01.05.003	Diğer İletişim Giderleri
740.01.06	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
740.01.06.001	Bina Bakım Onarım Giderleri
740.01.06.002	Taşıt Bakım Onarım Giderleri
740.01.06.003	Bilgi İşlem Malzeme Gideri
740.01.06.004	Biyomedikal Bakım Onarım Giderleri
740.01.06.005	Teknik Servis Bakım Onarım Giderleri
740.01.06.999	Diğer Bakım Onarım Giderleri
740.01.07	DANIŞMANLIK VE DIŞ HİZMET ALIMLARI
740.01.07.001	Yemek ve Çay Ocağı Giderleri
740.01.07.002	Temizlik (House Keeping)
740.01.07.004	Tercüme ve Çeviri Giderleri
740.01.07.007	Çamaşır Yıkama Hizmetleri
740.01.08	DİĞER DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA HİZMETLERİ
740.01.08.001	Hasta Odası Giderleri
740.01.08.002	Dışarıdan Alınan Laboratuar Hizmetleri
740.01.08.003	Ambulans Ve Diğer Sağlık Hizmetleri Giderleri
740.01.08.004	Çevre Denetim Giderleri
740.01.08.011	Tıbbi Atık Atış Bedeli
740.01.08.012	Kan Bedeli (T.Kızılay Der.)
740.01.08.013	Hastane İlaçlama Giderleri
740.01.08.014	Dışarıdan Alınan Görüntüleme Hizmetleri Patoloji
740.01.08.015	Dışarıdan Alınan Görüntüleme Hizmetleri Görüntüleme
740.01.10	KİRA GİDERLERİ
740.01.10.001	Bina Kira Giderleri
740.01.10.002	Makine Ve Cihaz Kira Giderleri
740.01.10.003	Taşıt Kiralama Giderleri

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
740.01.10.005	Lojman Giderleri
740.01.10.999	Diğer Kira Giderleri
740.01.11	DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER
740.01.11.001	Kırtasiye Giderleri
740.01.11.003	Teknik Servis Malzeme Giderleri
740.01.11.004	Bilgi İşlem Malzeme Giderleri
740.01.11.005	Gider Yazılan Demirbaşlar
740.01.11.006	Diğer Çeşitli Giderler
740.01.11.007	Temizlik Malzeme Giderleri
740.01.11.008	Yemek ve Çay Ocağı Giderleri
740.01.11.009	Çamaşırhane Malzeme Giderleri
740.01.12	AMORTİSMAN VE TÜKETİM PAYLARI
740.01.12.001	Bina Amortismanları
740.01.12.002	Tesis Makine Ve Cihaz Amortismanları
740.01.12.003	Taşıt Amortismanları
740.01.12.004	Demirbaş Amortismanları
740.01.12.005	Özel Maliyet Amortismanları
740.01.12.006	Haklar Amortismanı
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770.01	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ
770.01.01	PERSONEL ÜCRET VE GİDERLERİ
770.01.01.001	Personel Maaşları
770.01.01.002	Personel Mesai giderleri
770.01.01.005	Ssk Sigorta İşveren Payı
770.01.01.006	Ssk İşsizlik Sigortası İşveren Payı
770.01.01.007	Ssk Sosyal Güvenlik Destek Primi
770.01.01.008	Personel Yol Gideri
770.01.01.011	Personel Eğitim Giderleri
770.01.01.012	Personel İzin Ücretleri
770.01.01.013	İhbar Tazminatı Giderleri
770.01.01.014	Kıdem Tazminatı Giderleri
770.01.01.015	Şehir İçi Seyahat Giderleri
770.01.01.016	Yurtiçi Yolluk ve Seyahat Giderleri
770.01.01.017	Kongre ve Fuar Giderleri
770.01.01.999	Diğer Personel Giderleri
770.01.02	ELEKTRİK GAZ SU VE ARAC YAKIT GİDERLERİ
770.01.02.001	Taşıt Yakıt Giderleri
770.01.02.002	Su Giderleri
770.01.02.003	Elektrik Giderleri
770.01.02.999	Diğer Yakıt Giderleri
770.01.03	HABERLEŞME VE İLETİŞİM GİDERLERİ
770.01.03.001	ADSL Giderleri
770.01.03.002	Telefon Giderleri (Gsm)
770.01.03.003	İnternet Sitesi Giderleri
770.01.04	BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
770.01.04.001	Bina Bakım Onarım Giderleri
770.01.04.002	Taşıt Bakım Onarım Giderleri
770.01.04.003	Bilgi İşlem Bakım Onarım Giderleri (It)
770.01.04.999	Diğer Bakım Onarım Giderleri
770.01.05	DANIŞMANLIK VE DIŞ HİZMET ALIMLARI
770.01.05.001	Güvenlik Hizmetleri
770.01.05.002	Otopark (Park Vallet)
770.01.05.003	Mali Danışmanlık Giderleri
770.01.05.004	Bilgi İşlem Danışmanlık Gideri
770.01.05.005	İnsan Kaynakları Danışmanlık Gideri
770.01.05.006	Hukuk Müşavirlik Giderleri
770.01.06	PAZARLAMA FAALİYETİ İLE İLGİLİ HİZMETLER
770.01.06.001	Kargo Ve Posta Giderleri
770.01.06.002	Nakliye Giderleri
770.01.07	DİĞER DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA HİZMETLERİ
770.01.07.999	Diğer Giderler
770.01.08	SİGORTA GİDERLERİ
770.01.08.001	Cihaz Sigorta Giderleri
770.01.08.002	Bina ve İşyeri Sigorta Giderleri
770.01.08.003	Demirbaş Yangın ve Diğer Sigorta Giderleri
770.01.08.004	Taşıt Sigorta Giderleri
770.01.08.005	Mesleki Mali Mesuliyet Sigorta Giderleri
770.01.08.006	Diğer Sigorta Giderleri
770.01.08.007	Makine Teçhizat Sigorta Giderleri
770.01.09	KİRA GİDERLERİ
770.01.09.001	Depo Kira Giderleri
770.01.09.003	Taşıt Kiralama Giderleri
770.01.10	SOSYAL GİDERLER
770.01.10.001	Temsil Ve Ağırılama Giderleri
770.01.11	REKLAM GİDERLERİ
770.01.11.001	Basım Yayım Reklam Giderleri
770.01.11.002	Sponsorluk Giderleri
770.01.11.003	Promosyon Giderleri
770.01.11.004	Medya Takip Hizmet Giderleri
770.01.11.005	Reklam Kira Gideri
770.01.13	MAHKEME VE NOTER GİDERLERİ
770.01.13.001	Mahkeme Giderleri (Dava Ve İcra)
770.01.13.002	Noter Tescil Giderleri
770.01.14	BANKA HAVALE VE KOMİSYON GİDERLERİ
770.01.14.001	Banka Kredi Tahsis Giderleri
770.01.14.002	Banka Komisyon Giderleri
770.01.14.003	Havale Ve Ekstre Giderleri
770.01.14.004	Teminat Mektubu Komisyonları
770.01.14.005	Diğer Banka Giderleri
770.01.15	DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER

ÖZEL X HASTANESİ HESAP PLANI	
Hesap Kodu	Açıklama
770.01.15.001	Kırtasiye Giderleri
770.01.15.002	Basılı Matbu Evrak Giderleri
770.01.15.003	Gazete Ve Dergi Giderleri
770.01.15.004	Çevre Düzenleme ve Peyzaj Giderleri
770.01.15.005	Gider Yazılan Demirbaşlar
770.01.15.006	Tercüme ve Çeviri Giderleri
770.01.15.007	Merkez Giderlerine Katılım Payı
770.01.15.008	Diğer Çeşitli Giderler
770.01.16	VERGİ RESİM VE HARÇLAR
770.01.16.001	İlan Reklam Vergisi
770.01.16.002	Damga Vergisi
770.01.16.003	Belediye resim ve Harçları
770.01.16.004	Diğer Vergiler resim ve Harçlar
770.01.16.005	Motorlu Taşıt Vergisi
770.01.16.006	Lisans Bedeli (TAEK)
770.01.16.007	Dozimetre Hiz.
771	GENEL YÖNETİM YANSITMA
900	TEMİNAT MEKTUBUNDAN ALACAKLAR
900.01	TEMİNAT MEKTUBU
900.02	TEMİNAT ÇEKLERİ
900.03	TEMİNAT SENETLERİ
901	TEMİNAT MEKTUBUNDAN BORÇLAR
901.01	TEMİNAT ALINAN FİRMALAR
901.03	TEMİNAT SENETLERİ

5. ÖZEL X HASTANESİNDE ÖRNEK UYGULAMA

5.1. ÖZEL X HASTANESİ HAKKINDA GENEL BİLGİ

Aşağıdaki tabloda Malatya'daki “Özel X Hastanesi”ne ait kuruluş tarihi, oda, yatak ve personel sayılarına ait bilgiler yer almaktadır.

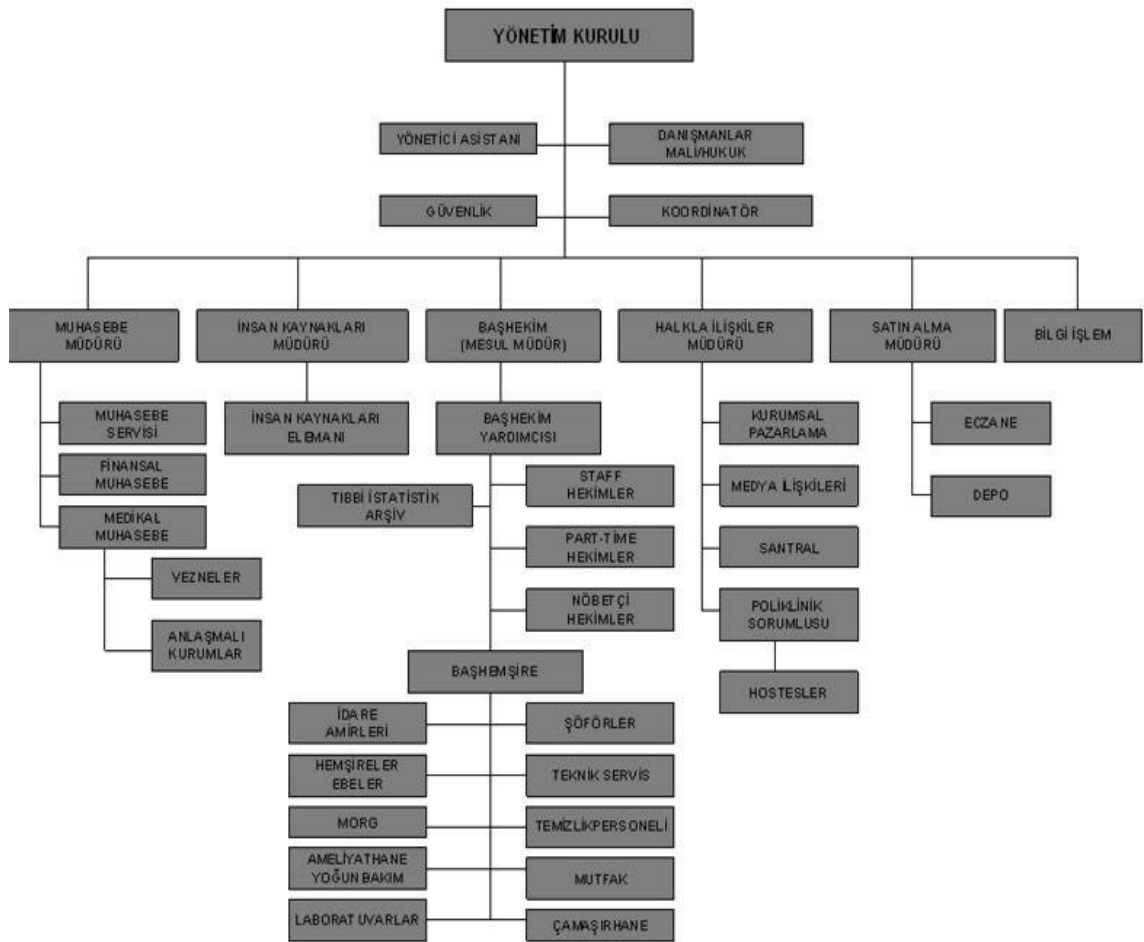
Hastanenin Kuruluş Tarihi	: 02.01.2006
Poliklinik Oda Sayısı	: 30
Yatak Sayısı	: 182
Suit	: 15
Özel Oda	: 39
Cerrahi Yoğun Bakım Yatağı	: 18
Cerrahi Ara Yoğun Bakım Yatağı	: 5
Dahiliye Yoğun Bakım Yatağı	: 10
Kurum Yatağı	: 95
Ameliyathane Sayısı	: 4
Hizmet Verilen Branşlar	: Başta Kalp ve Damar Hastalıkları ile Ortopedi olmak üzere tüm branşlarda hizmet verilmektedir.
Personel Sayısı	: 178

5.2. ÖZEL X HASTANESİ ORGANİZASYON ŞEMASI

Organizasyon yapısı her işletmenin niteliğine ve büyüklüğüne göre değişik biçimlerde yapılabilir. İşletme ne ölçüde büyük olursa olsun, o işletmenin organizasyonu o ölçüde karmaşık olur.

İncelenmiş olan Malatya'daki “Özel X Hastanesi”nin organizasyonunda hangi işlerin kimler tarafından yapılacağı belirlenmiştir. Hastane tarafından düzenlenmiş olan organizasyon şemasında her kişinin şemadaki yeri belirtilmiş, görevleri ve yetkileri sıralanmıştır.

Aşağıda yer alan tabloda, organizasyon şeması genel hatları ile verilmiştir.



5.3. ÖZEL X HASTANESİNDE KULLANILAN BELGE ÖRNEKLERİ

Bu bölümde, incelenmiş olan hastaneye ilişkin ücret bordrosu, banka dekontu, fatura, tahsilat ve tediye makbuzu, yevmiye ve büyük defter sayfa örnekleri yer almaktadır.

<i>Ultra Emar Sağlık İşlt. Tic.A.Ş.</i>	
ALİ ŞAHİN Sicil No:000120	Oca.13
BÜRÜT ASGARİ ÜCRET	978,60
S. G. K. MATRAHI	978,60
SGK İŞÇİ PAYI	137,00
İŞSİZLİK SİG.İŞÇİ PAYI	9,79
GELİR VERGİSİ	124,77
DAMGA VERGİSİ	7,43
KESİNTİ TOPLAMI	278,99
NET ASGARİ ÜCRET	699,61
+ ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ (Bekar)	73,40
ÖDENECEK NET ÜCRET	773,01
İK.MÜDÜRÜ SERVET TAŞTAN İmza	PERSONEL ALİ ŞAHİN İmza

AKBANK**DEKONT**AKBANK T.A.Ş.
Vergi Dairesi: Büyük Mükatiller
Vergi No: 0150015054

İSİMDEN HESABA HAVALE (0012)

DÜZENLEYEN ŞUBE KODU / ADI: 800 FORUM/BORNOVA
BORÇLU HESAP NO :
ALACAKLI HESAP NO :
KARŞI ŞUBE KODU / ADI :
İŞLEM TARİHİ / SAATİ : 11/01/2013 14:00
DÖVİZ KODU / ADI : 888 TÜRK LİRASI
VALÖR :
REFERANS :
DÜZENLEYEN KULLANICI :
KULLANICI DEKONT NO :
DEKONT NO :

VK.NO/VD.ADI: 00000000000000000000
ULTRA-EMAR SAĞLIK MERKEZİ LTD.ŞTİ.

ULTRA-EMAR SAĞLIK MERKEZİ LTD.ŞTİ.

ALACAKLI TRAN: 1866 0004 6008

L.H.HES.N 0011138 REFERANS

MEVDUAT TL
TAHSİL EDİNİZ TL

YALNIZ 100.000 TL

YETKİLİ İMZASI

MÜŞTERİ İMZASI

TOPLAM:

TOPLAM:

Alan
Adı Soyadı / İmza

Alan
Adı Soyadı / İmza

T.C. İZMİR YEDİNCİ NOTERLİĞİ Fevziye Bul. Azim Han 110-111 İZMİR Tel : (232) 484 04 45	
DEFTER SAHİBİNİN Adı - Soyadı Tüzel Kişilerde Ünvanı	İZOMEK ÖZEL SAĞLIK ve TIP. HİZM. TİC. SAN. LTD. ŞTİ.
İş Adresi	Mithatpaşa Cd. No: 246/2 Konak - İzmir
İş veya mesleğin nev'i	SAĞLIK ve TIP. Hizmeti
Defterin nev'i	YEVMIYE DEFTERİ
Defterin kaç sayfeden ibaret olduğu (Tek-Çift)	300 Tek
Defterin kullanılacağı hesap dönemi	2008 Yılı
Vergi Dairesi Hesap Numarası	Kemeraltı V.D. 4840715531
Noterin Tasdik Tarihi	24 Aralık 2007
Noterin Y. No.	Nº 21379
(Ticaret veya Esnaf) Sic. No.	133793
İş bu defter tasdik olundu İZMİR YEDİNCİ NOTERİ Musa YILMAZ 24 Aralık 2007	

Emre Basımevi 0 232 484 64 71

	Açıklama	Detay	Borc	Alac
-----01.01.2006-----				
100 KASA			912,44	
100.01 NAKIT KASA.	Acilis hareketi	912,44		
102 BANKALAR			1.637,95	
102.01 FORTIS BANK.K.ALTİ SB.	Acilis hareketi	1.186,69		
102.02 AKBANK GÖZTEPE SB.66009 NL.HS	Acilis hareketi	578,26		
102.03 AKBANK GÖZTEPE SB.67063 NOLU H	Acilis hareketi	73,00		
190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ			460,56	
190.01 DEVREDEN KDV,	Acilis hareketi	460,56		
252 BİNALAR			1.700.000,00	
252.01 BİNA HESABI.	Acilis hareketi	1.700.000,00		
300 BANKA KREDİLERİ				1.648.991,95
300.01 AKBANK GÖZTEPE SB. KREDİ	Acilis hareketi	1.648.991,95		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FOMLAR				694,
360.01 GELİR VERG. VE STP3.	Acilis hareketi	675,15		
360.02 ÖDENECEK DAMGA..	Acilis hareketi	19,07		
361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ				438,
361.01 GÜV.SSK PRİMİ	Acilis hareketi	391,95		
361.02 İSSİZLİK SİĞORTASI İSV.PA	Acilis hareketi	23,40		
361.03 İSSİZLİK SİĞORTASI PERSON	Acilis hareketi	11,70		
361.04 DAMGA VERGİSİ	Acilis hareketi	11,20		
431 ORTAKLARA BORÇLAR			511.001,51	
431.01 CEMAL YÜCESOY	Acilis hareketi	511.001,51		
431 ORTAKLARA BORÇLAR				553.000,
431.02 ALİ NECATİ GÜKMEK..	Acilis hareketi	115.000,00		
431.03 VASFİ AKINCI	Acilis hareketi	165.000,00		
431.04 KEMAL YÜCESOY	Acilis hareketi	88.000,00		
431.05 BAHATTİN BOYRAZ	Acilis hareketi	185.000,00		
500 SERMAYE				100.000,
500.01 SERMAYE.	Acilis hareketi	100.000,00		
591 DÖNEN NET ZARARI (-)			88.911,96	
591.01 2007 YILI ZARARI	Acilis hareketi	88.911,96		
-----10.01.2008-----				
102 BANKALAR			20.000,00	
102.01 FORTIS BANK.K.ALTİ SB.	02.01.2008 tr vatan	20.000,00		20.000,
320 SATICILAR				
320.03 YÜCESOY MÜH.LTD.ŞTİ.	02.01.2008 tr vatan	20.000,00		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR			511.001,51	
258.01 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	mahsup	511.001,51		511.001,
431 ORTAKLARA BORÇLAR				
431.01 CEMAL YÜCESOY	mahsup	511.001,51		
-----10.01.2008-----				
320 SATICILAR			1.500,00	
320.03 YÜCESOY MÜH.LTD.ŞTİ.	02.01.2008 tr çekilen	1.500,00		1.500,
102 BANKALAR				
102.01 FORTIS BANK.K.ALTİ SB.	02.01.2008 tr çekilen	1.500,00		
-----10.01.2008-----				
794 ÇEŞİTLİ GİDERLER				
794.07 ELEKT.VE GİD.	03.01.2008 tr 2063896 mk	162,02		
191 İNDİRİLECEK KDV				
191.01 İNDİRİLECEK KDV.718	03.01.2008 tr 2063896 mk	29,16		191
320 SATICILAR				
320.03 YÜCESOY MÜH.LTD.ŞTİ.	03.01.2008 tr 2063896 mk	191,18		
BİNAFA SONU TOPLAMLARI		5.671.634,22	2.835.817,11	2.835.817

İZMİR 14. NOTERLİĞİ VEKİLİ
SERPİL KARAOĞLU
859 SK. N.3/103-104 KONAK İZMİR
TEL: 0232 482 02 32
KEMERLİTİ VD/9330029831

Tarih : 25/12/2009

Yev.No : 1

019327

DEFTER SAHİBİNİN :
Adı Soyadı : İZONK GZEL SAĞLIK VE TIP HİZMETLERİ
Ünvanı : TİCARET VE SANAYİ LTD ŞTİ
İş Adresi : Mithatpaşa Caddesi No.250/6 Konak İzmir
İş/Meslek Mev : ana sözleşmede yazılı işler
Sicil No :
Vergi Dairesi : Konak
Hesap No : 4840715531
DEFTERİN :
Mev'i : D.KEBİR
Kaç Sayfa Olduğu : 500 TEK
Kullanılacak Dönem : 2010

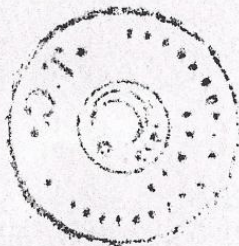
25 Aralık 2009

Sahip ve vasıfları yukarıda yazılı bu defterlerin Türk
Tic.Kanununun 69 ve Vergi usul kanununun 224-225 maddeleri
gereğince bütün sayfaları mühürlenerek tasdik edildi.

İZMİR 14. NOTERLİĞİ VEKİLİ
SERPİL KARAOĞLU

Hesap Adı	Hesap Adı	Dev.Dorç Tut.	Dev.Alac.Tut.
2012	BANKALAR	0.00	0.00
Tarih	Fiş No	Borç Tut.	Alac.Tut.
01.01.2010	0000000000000001	676.15	0.00
02.01.2010	0000000000000023	0.00	106.12
06.01.2010	0000000000000004	0.00	348.00
07.01.2010	0000000000000021	0.00	4.95
08.01.2010	0000000000000005	35,600.00	0.00
08.01.2010	0000000000000005	0.00	35,296.19
08.01.2010	0000000000000024	0.00	3.53
13.01.2010	0000000000000003	0.00	1,097.18
13.01.2010	0000000000000007	1,100.00	0.00
13.01.2010	0000000000000011	23,479.37	0.00
15.01.2010	0000000000000020	0.00	82.42
18.01.2010	0000000000000029	495.00	0.00
18.01.2010	0000000000000029	0.00	493.50
21.01.2010	0000000000000028	0.00	149.00
22.01.2010	0000000000000012	5,847.24	0.00
22.01.2010	0000000000000012	0.00	22,971.30
24.01.2010	0000000000000025	0.00	102.00
25.01.2010	0000000000000013	6,278.40	0.00
29.01.2010	0000000000000026	0.00	515.00
30.01.2010	0000000000000027	0.00	3.32

Ay Toplamı 73,476.16 61,172.51
Hesap Toplamı 73,476.16 61,172.51
Bak.Tut. 12,303.65



5.4. ÖZEL X HASTANESİNDE YAPILAN ÖZELLİKLİ İŞLEMLERE AİT MUHASEBE KAYITLARI

İncelenen hastane işletmesinde yapılan araştırmaya göre, hastanede yapılan muhasebe kayıtlarına ilişkin spesifik örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Örnek 1: 11.12.2012 tarihinde hastanemiz ortopedi servisine gelen Mehmet Ataç Karakaş ile ilgili tabloda görülen hasta kabul ekranına göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

11.12.2012	
120 Alıcılar Hs.	25,92.-
100 Kasa Hs.	12,00.-
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	35,10.-
391 Hesaplanan Kdv Hs.	2,82.-
Gelir kaydı	
	/

Hasta Kabul Ekranı

GenoTIP SN Hasta Bilgi Sistemi 20.12.09.05 - [Geliş Bilgileri / Ücret / Tahsilat / Fatura]

Hasta Dokümler Seçenekler Medula Yardım

Arama Kimlik Gelişler Cari Rehber Pol BarkodYSTDHR Pol BarkodYSTDHR

120129 / ZAHIDE ULASIR / K / 70

Geliş No : 4 Poliklinik ORTOPEDI Kurum SSK Giriş 21/12/2010 14:47:00 Faturalanmış Evrak Teslim Alan SUPERVISOR

ProtNo: 6335 Doktor MEHMET ATAÇ KARAKAŞ Referans SSK* Çıkış 21/12/2010 15:54:00 Tedavi Ayakta SR Kapalı

Akış SıraNo: 17 Sube: GÖZDE Senet Sahibi 120.03.001 Adres Kat.% Ek Ambulans Rapor Takip No

SağlıkNet Kabul Sevk Bilgileri... Muayene Türu Yaka Türu Normal Yatış Aciliyeti

Ücret Tahsilat Fatura

İstek Opr İşlem Özel Durumları \$: 1.7955 €: 2.3719

Drag a column header here to group by that column

Seç	Tarih	Tür	Kod	Açıklama	Dr	Dr2	Adet	Birim	BirimFiyat	İskont	Tutar	Kasa	Belgi	Kullanıcı	Yapa	Seçim	Statü	Medula Tu	Numune Tarihi	Diğer Maliyet	Anomali Di
Y	21.12.2010	MUA	A.00.18	ORTOPEDI NORMAL POLIKLINIK MUAYENE (AYAKTA)	17		1		25.92		25.92	134	SR					25.92 TL			
Y	21.12.2010	MUA	A.00.18K	KATKI PAYI	17		1		7.50	100	0.00	134	SR								
Y	21.12.2010	SGK	SGK.01	SGK KATILIM PAYI	17		1		12.00		12.00	134	SR								
Y	21.12.2010	RAD	C.01.93	EKLEM GRAFİSİ İKİ YÖN MUKAYESELİ	17	30	1		0.00		0.00	28	A5					0.00 TL			

Gelen Bilgiler Giden Bilgiler Medula3 Notlar Ek Alanlar SağlıkNet

İCD Ekle İCD Sil Kaydet Vazgeç

Birincil Tanı Tipi Kodu Tanı Tanı Hayır Kesin Tanı M17 Gonartroz [diz ekleminin artırı]

Özel Durum

Sonuç Taburcu Kodu Haliyle Taburcu

İstisnai Durum Normal

Triaj Beyanı

Acil 112

Sonuç Protokol No

SELDİ ÇALIŞKAN (S) 192.168.1.2 / GEN2005 / 0 Sube: (1) GÖZDE Med.Şube: (1) GÖZDE SPID:254

Başlat

10:19 22.12.2012

Örnek 2: 12.12.2012 tarihinde kayıt görevlisi tarafından hastanemize yatışı yapılan Döne Yalçın'ın genel tahlilleri ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Açıklama: Hastanın yatışı yapıldığı için SGK tarafından karşılanan oran tedavinin %100'üdür. Dolayısıyla yapılan işlemle ilgili olarak tahsil edilmesi gereken 37,91.- TL.'nin tamamı SGK tarafından ödenir.

_____12.12.2012_____

120 Alıcılar Hs. 37,91.-

600 Yurtiçi Satışlar Hs. 35,10.-

391 Hesaplanan Kdv Hs. 2,81.-

Gelir kaydı

_____ / _____

Hastaneye Yatışı Yapılan Hastanın Bilgilerini İçeren Ekran Görüntüsü

GenoTIP SN Hasta Bilgi Sistemi 20.12.09.05 - [Kimlik Bilgileri]

Hasta Dökümler Seçenekler Medula Yardım

Arama Kimlik Gelsler Cari Rehber Barkod_Kart Barkod_Kart

382425 / DÖNE YALÇIN / K / 61

Kimlik Bilgileri		İletişim Bilgileri		Kurum Bilgileri	
T.C.Kimlik No	24047395240	Adres	AFŞIN BAKRAÇ KASABASI	Sigortalı Türü	Emekli
Adı	DÖNE			Sicil No	
Soyadı	YALÇIN	Ülke	Türkiye	Karne No	
Doğum Yeri	AFŞIN	İl	K.MARAŞ	Yakın Adı	
Doğum Tarihi	07/09/1951	Yaş	61	Yak.Derecesi	
Cinsiyeti	KADIN	Ev	(344)	Anne Adı	FATO
Medeni Hali		İş	()	Anne Dosyano	
Kan Grubu		Cep	(533)541 18 82	Doğum Sıra	1
		Kurum		Baba Adı	
Notlar	Referans				

Geliş Tarihine Göre Serbest Bilgi Mahremiyet Notu Diğer Bilgiler

<No data to display>

Geliş Özeti

Drag a column header here to group by that column

G.No	Tarih	KURUM	Referans	Poliklinik	Doktor	Bakiye	Fatura	Katko	Medula Durum	BaşvuruNo	TakipNo	Tedavi	Gön.Doktor	Gön.Dr. Kod	Evrak Arş
2	22.12.2012 08:51:00	BAĞKUR	BAĞKUR*	KARDİYOLOJİ	İZZET TANDOĞAN	1,19			Yeni	B_WAX82D	1328GOH	Yatarak			
1	22.12.2012 08:47:00	BAĞKUR	BAĞKUR*	KARDİYOLOJİ	İZZET TANDOĞAN	0			Yeni	B_WAX82D	1328E1W	Ayakta			

SELDİ ÇALIŞKAN (S) 192.168.1.2 / GEN2005 / 0 Şube: (1) GÖZDE Med.Şube: (1) GÖZDE SPID:254

Başlat

10:22 22.12.2012

Örnek 3: Hastanede ameliyat olan İbrahim Karaman hastaneye olan 2.850,00.- TL borcu karşılığında hastane veznesine 13.12.2012 tarihli çek keşide etmişti. Bununla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

13.12.2012		
101	Alınan Çekler Hs.	2.850,00.-
101.01.	Alınan Çekler Hs.	
101.01.001.	Portföydeki Çekler Hs	
	120 Alıcılar Hs.	2.850,00.-

Borcun çek ile ödenmesi

_____ / _____

Örnek 4: Yukarıda alınan çek İş Bankasındaki hesaba tahsil için gönderilmiştir ve ilgili tarihte çek tahsil edilip hesaba geçmiştir. Bununla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

13.12.2012		
101	Alınan Çekler Hs.	2.850,00.-
101.01.	Alınan Çekler Hs.	
101.01.001.	Tahsile Verilen Çekler Hs.	
	101 Alınan Çekler Hs.	2.850,00.-
	101.01. Alınan Çekler Hs.	
	101.01.001. Portföydeki Çekler Hs.	

Çekin bankaya tahsile verilmesi

13.12. 2012		
102 Bankalar Hs.		2.850,00.-
	101 Alınan Çekler Hs.	2.850,00.-
	101.01. Alınan Çekler Hs.	
	101.01.001. Tahsile Verilen Çekler Hs.	

Çekin bankada tahsil edilmesi

_____ / _____

Örnek 5: Hastaneye alınan yeni sistem MRI cihazı (Manyetik Görüntüleme Cihazı) için toplam 150.000,00.- TL karşılığında 31.03.2013 tarihli İş Bankasına ait kendi çekimiz verilmiştir. Bununla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

_____14.12.2012_____

255 Demirbaşlar Hs. 150.000,00.-

103 Verilen Çek ve Ödeme Emirleri Hs. 150.000,00.-

Demirbaş alımı

_____ / _____

Örnek 6: Bankada vadeli mevduatta bulunan 10.000,00.- TL'nin, vade sonunda elde edilen faiz geliri 2.500,00.- TL'dir. Bununla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

_____15.12.2012_____

102 Bankalar Hs. 10.000,00.-

642 Faiz Gelirleri Hs. 10.000,00.-

Faiz geliri kaydı

_____ / _____

Örnek 7: Bankadan kullanılan 30.000.- TL rotatif kredi ile ilgili olarak dönem sonunda ödenen ve hesaptan alınan faiz kaydı aşağıdaki gibidir.

_____15.12.2012_____

780 Finansman Giderleri Hs. 1.820,00.-

102 Bankalar Hs. 1.820,00.-

Faiz gideri kaydı

_____ / _____

Örnek 8: Hastane kendi mülkü olan hastane binası ve demirbaşları için 20.12.2012 tarihinde 2 yıl süreli bir sigorta poliçesi yaptırmıştır. Sigorta değeri 1.500.000,00.- TL'dir. Sigorta tutarı ise 38.500,00.- TL'dir. Ödeme sigorta şirketine kredi kartı ile yapılmıştır. Bununla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

Açıklama:

Sigorta başlangıç tarihi : 20.12.2012

Sigorta bitiş tarihi : 20.12.2014

Sigorta süresi : 730 gün

Günlük tutar : 52,74 TL

20.12.2012 – 31.12.2012	11 gün	580,14 TL
01.01.2013 – 20.12.2013	354 gün	18.669,86 TL
20.12.2013 – 31.12.2013	11 gün	580,14 TL
01.01.2014 – 20.12.2014	354 gün	18.669,86 TL

20.12.2012	
770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	580,14.-
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hs.	18.669,86.-
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hs.	19.250,00.-
320 Satıcılar Hs.	38.500,00.-

Sigorta işlemi kaydı

_____ / _____

Örnek 9: Hastanede kullanılmak üzere 11.000,00.- TL + KDV tutarında tıbbi malzeme satın alınmıştır.

_____31.12.2012_____	
153 Ticari Mallar Hs.	11.000,00.-
191 indirilecek KDV Hs.	880,00.-
320 Satıcılar Hs.	11.880,00.-
Tıbbi malzeme alımı	
_____	/ _____

Örnek 10: Yıl sonu itibariyle SGK' dan 31.03.2013 sonunda tahsil edilecek 2012 yılına ait (fatura edilecek) kalan gelirin 375.000,00.- TL olduğu bilgisi teyit edilmiştir. Bununla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

_____31.12.2012_____	
181 Gelir Tahakkukları Hs.	375.000,00.-
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	375.000,00.-
SGK kurumundan elde edilen gelir	
_____	/ _____

Örnek 11: Aralık sonu itibariyle KDV tahakkuk kaydı aşağıdaki şekildedir.

_____31.12.2012_____	
190 Devreden KDV Hs.	12.580,00.-
391 Hesaplanan KDV Hs.	67.200,00.-
191 İndirilecek KDV Hs.	79.780,00.-
Tahakkuk kaydı	
_____	/ _____

Örnek 12: 2011 yılından Ahmet Özcan müşterisinden 2.350,00.- TL tutarındaki alacak tahsil edilemediği için Av. Hayri Günaydın'a Tahsil edilmesi için verilmiş olup 2012 yılında icra takibine başlanmıştır. İcra takibi sonucunda masraflar dahil 2.850,00.- TL tahsil edilmiştir.

_____31.12.2012_____
128 Şüpheli Ticari Alacaklar Hs. 2.350,00.-

120 Alıcılar Hs. 2.350,00.-

Alacağın şüpheli hale gelmesi

_____31.12.2012_____
654 Karşılık Giderleri Hs. 2.350,00.-

129 Şüpheli Ticari Alacaklar Hs. 2.350,00.-

Şüpheli alacağa karşılık ayrılması

_____31.12.2012_____
100 Kasa Hs. 2.850,00.-
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hs. 2.350,00.-
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hs. 500,00.-

Şüpheli alacağın tahsili

_____/_____

Örnek 13: 31.12.2012 tarihi itibariyle ücret tahakkukları ile ilgili kayıt aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

_____31.12.2012_____
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. 18.520,00.-
770 Genel Yönetim Giderleri Hs. 5.380,00.-

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hs. 3.760,00.-
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hs. 7.370,00.-
335 Personele Borçlar Hs. 15.210,00.-

Aralık ayı ücret tahakkuku

_____/_____

Örnek 14: Yıl sonu itibariyle 2012 yılında kullanılan 150.000,00.- TL lik kredinin geri ödemesi 28.02.2013 tarihinde yapılacaktır. Bu nedenle 2012 sonu itibariyle hesaplanan faiz gideri 18.700,00.- TL'dir. Bununla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Açıklama: Kredinin alındığı tarihteki kaydı aşağıdaki gibidir.

21.10.2012	
102 Bankalar Hs.	149.100,00.-
770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	900,00.-
300 Banka Kredileri Hs.	150.000,00.-

Kredi çekimi

31.12.2012	
780 Finansman Giderleri Hs.	18.700,00.-
381 Gider Tahakkukları Hs.	18.700,00.-

Faiz giderinin tahakkuku

_____ / _____

Not: Dönem sonunda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir.

31.12.2012	
381 Gider Tahakkukları Hs.	18.700,00.-
102 Bankalar Hs.	18.700,00.-

Faiz giderin ödenmesi kaydı

_____ / _____

Örnek 15: İşletmenin sermayesinin son dönemlerde yetersiz kalması nedeniyle sermaye artırımına ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir. 1 trilyon olan sermayenin %50 arttırılarak 1,5 trilyona çıkarılmasına karar verilmiştir. Sermaye hesabının tahakkuku aşağıdaki gibidir.

31.12.2012	
501 Ödenmemiş Sermaye Hs.	500.000,00.-
500 Sermaye Hs.	500.000,00.-

Sermaye taahhüt kaydı

_____ / _____

Not: Ortaklar taahhüt ettikleri sermayeyi 31.03.2013 yılında ödemişlerdir. Tarih geldiğinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

31.12.2012	
102 Bankalar Hs.	500.000,00.-
501 Ödenmemiş Sermaye Hs.	500.000,00.-

Sermaye payının ödenmesi kaydı

_____ / _____

Örnek 16: İşletmenin sabit kıymetlerine ait amortisman çalışması yapılmış ve yıl sonu itibariyle (toplam sabit kıymet kayıtlı değeri 800.000,00.- TL) 140.480,00.- TL amortisman gideri olduğu tespit edilmiştir. Bununla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

31.12.2012	
770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	140.480,00.-
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	140.480,00.-

Demirbaşa amortisman ayrılması

_____ / _____

Örnek 17: İşletmenin 2012 yılı net geliri 1.700.000,00- TL olarak gerçekleşmiş olup, satılan hizmet maliyeti tutarı da 1.225.000,00.- TL olarak tahakkuk etmiştir. Yıl sonuna ait maliyet kaydı aşağıdaki gibidir.

_____31.12.2012_____
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hs. 1.225.000,00.-

741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hs. 1.225.000,00.-

Maliyet kaydı

_____/_____

Açıklama: İlgili dönemde elde edilen brüt kar 475.000,00.- TL'dir.

Örnek 18: Hastanede bulunan ticari mal stokları sayılmış ve 53.000,00.- TL sayım noksanı tespit edilmiştir. Bununla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

_____31.12.2012_____
197 Sayım Ve Tesellüm Noksanları Hs. 53.000,00.-

153 Ticari Mallar Hs. 53.000,00.-

Ticari mal noksanının kaydı

_____/_____

5.5. ÖZEL X HASTANESİNİN 2012 YILI DÖNEM SONU KESİN MİZAN VE MALİ TABLOLARI

Daha önce yevmiye kayıtlarını yapmış olduğumuz hastanenin, 2012 yılını kapsayan kesin mizan, bilanço ve gelir tablosu örneklerine yer verilmiştir.

Verilen mali tablolar gerçeği yansıtmakta olup, yapılan örnek uygulamaya ait yevmiye kayıtlarındaki işlemleri de kapsamaktadır.

ÖZEL X HASTANESİ
31.12.2012 TARİHLİ GENEL KESİN MİZANI

H.KODU	HESAP ADI	BAKİYE
100	Kasa	22.862,00
101	Alınan Çekler	0,00
102	Bankalar	195.090,00
103	Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri(-)	-150.000,00
120	Alıcılar	184.934,14
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	0,00
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)	0,00
181	Gelir Tahakkukları	375.000,00
191	İndirilecek Kdv	0,00
153	Ticari Mallar	138.000,00
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	18.669,86
190	Devreden Kdv	12.580,00
197	Sayım Ve Tesellüm Noksanları	53.000,00
250	Arazi Ve Arsalar	420.000,00
254	Taşıtlar	445.000,00
255	Demirbaşlar	355.000,00
257	Birikmiş Amortismanlar(-)	-140.800,00
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	19.250,00
300	Banka Kredileri	-150.000,00
320	Satıcılar	-745.000,00
335	Personele Borçlar	0,00
360	Ödenecek Vergi Ve Fonlar	-3.760,00
361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	-7.370,00
381	Gider Tahakkukları	0,00
391	Hesaplanan Kdv	0,00
500	Sermaye	-500.000,00
501	Ödenmemiş Sermaye(-)	0,00
600	Yurt İçi Satışlar	-1.700.000,00
642	Faiz Gelirleri	-384.560,00
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar	-2.350,00
654	Karşılık Giderleri(-)	2.350,00
679	Diğer Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar	-17.280,00
622	Satılan Hizmet Maliyeti(-)	1.225.000,00
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	25.280,00
632	Genel Yönetim Giderleri(-)	282.340,00
602	Diğer Gelirler	-2.550,00
631	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri(-)	23.450,00
689	Diğer Olağan Dışı Gider Ve Zararlar(-)	5.864,00

ÖZEL X HASTANESİ
31.12.2012 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem	PASİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem
I. DÖNEN VARLIKLAR			850.136,00	I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			906.130,00
A. HAZIR DEĞERLER		67.952,00		A. MALİ BORÇLAR		150.000,00	
1. KASA	22.862,00			1. BANKA KREDİLERİ	150.000,00		
2. BANKALAR	195.090,00			B. TİCARİ BORÇLAR		745.000,00	
3. VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	-150.000,00			1. SATICILAR	745.000,00		
C. TİCARİ ALACAKLAR		184.934,14		C. DİĞER BORÇLAR		0,00	
1. ALICILAR	184.934,14			1. ORTAKLARA BORÇLAR	0,00		
2. VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR				2. PERSONELE BORÇLAR	0,00		
E. STOKLAR		138.000,00		D. ALINAN AVANSLAR		0,00	
1. TİCARİ MALLAR	138.000,00			1. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	0,00		
2. YARI MAMULLER. ÜRETİM				F. ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		11.130,00	
3. MAMULLER				1. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	3.760,00		
4. DİĞER STOKLAR				2. ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ	7.370,00		
5. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI				G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		0,00	

AKTİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem	PASİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem
G. GELECEK AY. AİT GİDER. VE GEL. TAH.		393.669,86		1. MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI	0,00		
1. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	18.669,86			H. GEL. AYLARA AİT GEL. VE GİD. TAHAKKUKLARI		0,00	
2. GELİR TAHAKKUKLARI	375.000,00			1. GİDER TAHAKKUKLARI	0,00		
H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		65.580,00		I. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		0,00	
1. DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ	12.580,00			1. HESAPLANAN KDV	0,00		
2. İNDİRİLECEK KDV				II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			0,00
3. İŞ AVANSLARI				A. MALİ BORÇLAR		0,00	
4. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI	53.000,00			1. BANKA KREDİLERİ	0,00		
II. DURAN VARLIKLAR			2.098.450,00	III. ÖZKAYNAKLAR			2.042.456,00
D. MADDİ DURAN VARLIKLAR		2.079.200,00		A. ÖDENMİŞ SERMAYE		1.500.000,00	
1. ARAZİ VE ARSALAR	420.000,00			1. SERMAYE	1.500.000,00		
2. BİNALAR	640.000,00			E. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI		0,00	
3. TESİSMAKİNE VE CİHAZLAR	360.000,00			1. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI			

AKTİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem	PASİF Grup - Hesap Adı	Cari Dönem	Cari Dönem	Cari Dönem
4. TAŞITLAR	445.000,00						
5. DEMİRBAŞLAR	355.000,00			F.DONEM NET KARI (ZARARI)		542.456,00	
6. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	-140.800,00			1. DÖNEM NET KARI	542.456,00		
7. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR							
E. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		0,00					
1. HAKLAR							
2. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDER.							
3. ÖZEL MALİYETLER							
4. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)							
G. GELECEK YILLARA AİT GİD. VE GELİR TAH.		19.250,00					
1. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	19.250,00						
AKTİF (VARLIKLAR) Toplam	2.948.586,00	2.948.586,00	2.948.586,00	PASİF (KAYNAKLAR) Toplam	2.948.586,00	2.948.586,00	2.948.586,00

ÖZEL X HASTANESİ
31.12.2012 TARİHLİ GELİR TABLOSU

60 BRÜT SATIŞLAR		1.702.550,00
600 Yurt İçi Satışlar	1.700.000,00	
602 Diğer Gelirler	2.550,00	
NET SATIŞLAR		1.702.550,00
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		1.225.000,00
622 Satılan Hizmet Üretim Maliyeti (-)	1.225.000,00	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		477.550,00
63 FAALİYET GİDERLERİ		305.790,00
631 Pazarlama Sat. Ve Dağ. gid. (-)	23.450,00	
632 Genel Yönetim Giderleri (-)	282.340,00	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		171.760,00
64 DİĞER FAALİYET. OLAĞAN GELİR VE		386.910,00
642 Faiz Gelirleri	384.560,00	
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar	2.350,00	
65 DİĞER FAAL. GİDER VE ZARARLARI		2.350,00
654 Karşılık Giderleri (-)	2.350,00	
66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		25.280,00
660 Kısa Vadeli Borçlanma Gid. (-)	25.280,00	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		531.040,00
67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		17.280,00
679 Diğ. Olağandışı Gelir Ve Karlar	17.280,00	
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		5.864,00
689 Diğer O.dışı Gid. Ve Zarar.(-)	5.864,00	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		542.456,00
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		542.456,00

6. SONUÇ

Sağlık işletmeleri birey ve toplumların sağlıklarını korumanın yanında hastalıkların iyileştirilmesi ve sağlık işletmelerinde muhasebe organizasyonunun geliştirilerek sürdürülmesini amaçlar.

Sağlık kurumlarındaki muhasebe sistemi uygulaması, diğer sektörlerde uygulanan sistemlerden çok farklı değildir. Ancak sağlık kurumlarında kullanılan teknik deyimleri bilmek, doğru muhasebe kayıtlarının yapılmasını ve raporlanmasını kolaylaştıracaktır.

Sağlık işletmelerinin içinde bulunduğu çevre oldukça karmaşık ve belirsizlik seviyesi yüksek bir yapıya sahiptir. Karmaşık bir yapıya sahip olmasının nedeni, diğer hizmet organizasyonlarından farklı olarak hizmeti alan ve hizmeti kullanan kişi olarak hastayı gerçekleştirdiği tüm süreçlere dahil etmek zorundadır. Bu sebepten dolayı da sağlık işletmeleri iç ve dış çevre faktörlerine uyum sağlama özelliğine sahip olmalıdır.

Bilgi toplumu öncesinde, ekonomik ve sosyal gelişmelerin henüz başladığı dönemlerde genellikle klasik aile tipi işletmelerin muhasebe bölümlerinden, yöneticilerinden beklentileri oldukça sınırlı işlemlerdi. Belgelerin muhasebeleştirilmesi, defterlerin tutulmuş olması, temel mali tabloların vergisel açıdan düzenlenmesi, beyanname hazırlanması, işletme beklentilerini karşılamada yeterli bulunmaktaydı.

Küreselleşme ile birlikte yoğunlaşan rekabet ortamı agresif büyüme stratejileri ve hayatta kalma mücadeleleri şirketleri daha sıkı hesap yapmaya itmiştir. Bu nedenlerle muhasebenin yapacağı raporlamaların önemi artmaya başlamıştır. Bu durumda muhasebenin kendi içinde bazı sorumluluk alanlarına ayrılması, ayrılan alanlarda uzmanlaşması ve yönetilmesi bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır.

Sağlık işletmelerinde muhasebe organizasyonu uygulaması; piyasanın sağlıklı bir şekilde takip edilmesine, araştırma yapabilecek düzeyde yetenekli eleman yetiştirilmesine, çalışan personelin daha az yıpranmasına ve muhasebe işlerinin düzenli bir şekilde yürütülmesi konusunda yarar sağlar.

Her işletmenin muhasebe organizasyonu farklı özellikler gösterecektir. Çünkü işletmelerin yapısı, bulunduğu sektörün piyasa yapısı, çalıştırdığı elemanın kalitesi ve üretim teknikleri farklıdır. Bu özelliklerinden dolayı, muhasebeden beklentileri de farklı olacaktır. İşletmeler kendi iç ve dış çevrelerine göre gereksinimlerini göz önünde bulundurarak, kendilerine özgü bir muhasebe organizasyonu geliştirmek zorundadır.

Ülkemizde son dönemde reform niteliğinde bazı kanunlarda yapılan düzenleme ve değişiklikler (örneğin Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu vb.) uluslararası platformda ülkemizin de söz sahibi olmasını kolaylaştıracaktır. Muhasebe sistemindeki en önemli gelişme, UFRS (IFRS) Uluslararası Finansal Raporlama Sistemine paralel olarak kaleme alınan TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Sistemi)'ye uygun raporlama yapılması, işletmelerin mali tablolarının ortak bir dilde raporlanması ve bu raporlara ihtiyaç duyanlar tarafından kolayca anlaşılabilir duruma getirilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.

Bu paralelde, sağlık işletmelerinde de TFRS' ye uygun mali raporların hazırlanması firmaların/sağlık kuruluşlarının, yurt dışından ülkemizde yatırım yapmak isteyen yatırımcıların ilgisini arttıracak ve şirket satın alma ve birleşmelerinin önünü açacaktır. Bu da ülkemize döviz girişinin artmasını sağlayacaktır.

Örnek olarak incelediğimiz hastane işletmesindeki muhasebe organizasyonunda, gerek eleman seviyesinde, gerekse yönetsel açıdan bazı iyileştirmeler yapılmasında fayda görülmüştür;

- Öncelikle, finansman, maliyet muhasebesi ve bütçe bölümlerinin ayrılarak sorumluluklarının yeniden belirlenmesi gerekmektedir.
- Raporlamaların Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre yapılması, işletmenin kredi veren kurumlar açısından saygınlığını ve kredibilitelerini artıracaktır.
- Maliyet muhasebesi sisteminin yeniden gözden geçirilerek, her birimin ayrı bir kar merkezi olarak planlanması, birimlerin karlılıklarının değerlendirilmesinde önem teşkil etmektedir.
- Bütçe disiplininin sağlanarak, her ay gerçekleştirmelere göre farkların tespit edilmesi ve ilgili birimlerce görüşülmesi verimliliği artıracaktır.

Muhasebe bölümünde profesyonel kişilerin olması doğru zamanda, doğru işlerin yapılmasını sağlayacaktır. Rekabetin yoğun olduğu günümüzde son gelişmeler

paralelinde, muhasebe biriminde olması gereken organizasyon yapısında beş ana sorumluluk alanı bulunmalıdır.

Bunlar;

- Genel muhasebe,
- Maliyet muhasebesi,
- Bütçe ve yönetim muhasebesi,
- Hissedarlarla ilişkiler ve SPK işlemleri bölümü,
- TMS/TFRS (UMS/UFRS) uzmanlığı.

İşletmenin finansman yönetimi, birçok firmada muhasebe dışında ayrı bir bölümde yürütülmekte olup, daha küçük işletmelerde ise genel muhasebe içinde yürütülmektedir. Aynı paralelde, bir sağlık işletmesinde ideal muhasebe organizasyonu aşağıda anlatılan şekilde olmalıdır:

Genel muhasebe bölümü, işletmenin tüm ticari faaliyetleri ve vergisel işlemleriyle ilgili muhasebe hareketlerinin kayıt ve takibinin yapıldığı, personel özlük haklarının muhasebe açısından işlemlerinin yapıldığı bir bölümdür.

Maliyet muhasebesi bölümü, işletme üretim ve hizmet maliyetlerinin çıkarılması ve muhasebe kayıtlarının oluşturulmasının gerçekleştirildiği bir birimdir.

Bütçe ve yönetim muhasebesi bölümü, şirketlerin yoğun rekabet ortamında geleceklerini tahmin etmek istemeleri, risklerini yönetebilme ihtiyaçları, doğru bir şekilde yatırım kararı alabilmeleri, satışları ve maliyetleri yönetme ihtiyaçları, daha önceden bilgi gereksinimini doğurmaktadır. Bu çerçevede, bütçe bölümü, işletme yöneticilerine bu bilgileri sağlayan önemli bir bölüm olacaktır

Hissedarlarla ilişkiler ve SPK işlemleri bölümü, halka açık şirketler için önem taşır. Hissedarların bilgi edinme ve ortaklıktan doğan haklarının yerine getirilmesi, SPK raporlamalarının yapılması bu bölümün işidir.

TMS / TFRS (UMS / UFRS) uzmanlığı, muhasebe standartları ve raporlamalarının uygulamaya geçeceği varsayımı ile bu alanda muhasebe içinde böyle bir sorumluluk alanı oluşturmak gerekli hale gelecektir.

Sonuç olarak yukarıda bahsedilen ideal muhasebe organizasyonu ile ilgili olarak, muhasebe bölümlerinin yapmakta oldukları işleri; kayıt oluşturma, raporlama ve etkili sunum faaliyetlerini tam zamanında, standartlara uygun ve doğru bir şekilde yapmaları işletmeler için hayati önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

1. Akdoğan Nalan ve Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Ankarai Gazi Kitabevi, 2010.
2. Arzova S.Burak, Muhasebe Teorisi, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009.
3. Ateş Metin, Sağlık İşletmeciliği, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2011.
4. Azaltun Murat ve Ergün Kaya, Muhasebe Uygulamaları, Ankara, Detay Yayıncılık, 2010.
5. Bilginoğlu Fahir, Muhasebe Organizasyonu, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No.54, İstanbul, 1988.
6. Büyükmirza Kamil, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara, Gazi Kitabevi, 2011.
7. Coşkun Ali ve Ahmet Akın, Sağlık İşletmelerinde Yönetim Rehberi, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2009.
8. Çıtak Nermin, Hileli Finansal Raporlamada Yaratıcı Muhasebe, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2009.
9. Ertaş Fatih Coşkun, Muhasebe Organizasyonu, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Mayıs, 2011.
10. Ertürk Mümin, Yönetim ve Organizasyon, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1.Basım, 2009.
11. Gökçen Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul, Beta Yayıncılık, Ekim 2006.

12. Karasioğlu Fehmi, Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Çizgi Kitabevi, 2007.
13. Kavuncubaşı Şahin, Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, Siyasal Kitabevi, 2000.
14. Mert Hüseyin, Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları ve Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, 2012.
15. Savaş Halide, Sağlık Çalışanlarının ve Sağlık Kurumlarının Tıbbi Müdahaleden Doğan Sorumlulukları, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007.
16. Tengilimoğlu Dilaver, Oğuz Işık ve Mahmut Akbolat, Sağlık İşletmeleri Yönetimi, Nobel Yayın, 2012.
17. Tokaç Ahmet, Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu ve Denetimi, İstanbul, Tunca Kitabevi, 1.Baskı, 2005.
18. Uygur Akyay ve Ramazan Göral, Yönetim ve Organizasyon, Ankara, Nobel Yayıncılık, Ekim 2005.

KANUN, TEBLİĞ VE ÖZELGELER

1. Hukuk Cep Kitapları Dizisi, Tıp ve Sağlık Mevzuatı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011.
2. Kanun Metinleri Dizisi, Sağlık Mevzuatı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004.

SÜRELİ YAYINLAR

1. Akdoğan Nalan ve Orhan Sevilengül, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul, İstanbul SMMM Odası Yayınları, 7. Baskı, 1996.
2. Aktürk Ahmet ve Durmuş Acar, Muhasebede İhtiyatlılık Kavramı ve Temelleri, Mali Çözüm Dergisi, Eylül-Ekim 2012.

3. Altay Asuman, Sağlık Hizmetlerinin Sunumunda Yeni Açılımlar Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Sayıştay Dergisi, Sayı.64.
4. Ersoy Mehmet, Hesapsal Kişilik Kavramı, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2012, Cilt. XXXII, Sayı. 277-296.
5. İstanbulluoğlu Hakan, Mahir Güleç ve Recai Oğur, Sağlık Hizmetlerinin Finansman Yöntemleri, Dirim Tıp Gazetesi, 2010.
6. İSMMMO Mevzuat Serisi 2. Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı, İstanbul, 2005.
7. Orhaner Emine, Türkiye’de Sağlık Hizmetleri Finansmanı ve Genel Sağlık Sigortası, Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı:1, 2006.
8. Özgen Hacer, Sağlık Hizmetleri Finansmanında Cepten Harcama Nedir? Neden Önemlidir? Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:10, Sayı:2, 2007.
9. Sayım Ferhat ve Tarık Orhan, Sağlık Bakanlığı Web Tabanlı Merkezi Muhasebe Kayıt ve İstatistik Modüllerinin Hastanelerde Kurumsal Yönetim İşlevleri Açısından Değerlendirilmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011.
10. Tetik Nilüfer, Muhasebenin Temel Kavramları ve Mali Tablolar İlkelerinin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 1997, Sayı. 2 (kış).
11. TÜRMOB Yayınları-234, Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı.
12. Uğurluoğlu Ece ve Hacer Özgen, Sağlık Hizmetleri Finansmanı ve Hakkaniyet, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, Cilt:11, Sayı:2, 2008.
13. Yardımcıoğlu Mahmut, Küreselleşme Sürecinde İşletmelerde Muhasebe Organizasyonu, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 29, Mayıs, 2006.
14. Yerebakan Metin, Özel Hastaneler Araştırması Mevcut Durum, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, İstanbul Ticaret Odası, 2000.

15. Yıldırım Hasan Hüseyin ve Türkan Yalçın, Sağlık Hizmetleri Finansmanı, Yeni Türkiye Dergisi, Sağlık Özel Sayısı, 2001.

TEZLER

1. Akdur Recep, Türkiye’de Sağlık Hizmetleri ve Avrupa Topluluğu Ülkeleri ile Kıyaslanması, 1999.
2. Alp Ahmet, Muhasebede Kullanılan Defter ve Belgelerin Elektronik Ortamda İzlenmesi, Ankara, 2007.
3. Bengü Haluk ve Ahmet Vecdi Can, Çevre Muhasebesinin Temel Kavramlarından Sosyal Sorumluluk Kavramı Bağlamında Temellendirilmesi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, Cilt.7, Sayı.1.
4. Dağlı Gamze H. Türkiye’de Sağlık Sektörünün Yapısı, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Ekonomisi (Maliye) Anabilim Dalı, 2006.
5. Erdoğan Zeynep Kaya, Hastanelerde Tek Düzen Muhasebe Sisteminin Uygulanması ve Sorunlarına Yönelik Araştırma, İstanbul, 1995.
6. Kertiş Saime, Hastane İşletmelerinde İç Kontrol Sistemi Ve Özel Bir X Hastanesinde Uygulanması, İstanbul, 2005.
7. Mert Hüseyin, Hastane İşletmelerinde Maliyetleme ve Örnek Uygulama, İstanbul, 2000.
8. Mert Hüseyin, Muhasebede Belge ve Belgelendirme Düzeni, İstanbul, 1992.
9. Taştan Hakan, Vergi Kayıp Kaçağı ile Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki ve Sorumlulukları, İstanbul, 2006.
10. Topaloğlu Beşir, Hastane Organizasyonunda Otomasyon ve Bir Uygulama, İstanbul, 1991.
11. Urlu Muzaffer, Özel Sektör Hastanelerinde Muhasebe Bilgi Sistemleri ve Bir Uygulama, İstanbul, 2002.

12. Yavuz Nurgül, Türkiye ve OECD Ülkelerinde Sağlık Sistemleri ve Karşılaştırılması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, 2011.
13. Yeğin Esra, Özel Sağlık Sektörünün Organizasyon Yapısı, Özel Hastane Organizasyon Yapısına Uygulamalı Bir Bakış, İstanbul, 1994.
14. Yıldız Yasemin, Yataklı Sağlık Kuruluşlarında Yönetmelik Sorunların İncelenmesi Edirne İlinde Örnek Bir Uygulama, Edirne, Temmuz, 2008.
15. Yüksel Dilek Ayhan, Hastane İşletmelerinde Matriks Organizasyon Yapısı ve Bir Uygulama, Ankara, 1993.

İNTERNET KAYNAKLARI

1. http://www.acikogretimfakultesi.com/wp-content/uploads/genel_muhasebe_konu_ozetleri.pdf. 27.09.2012
2. hbogm.meb.gov.tr/modulerprogramlar/.../muhasabe/.../bilanco.pdf (T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Muhasebe, Finansman ve Bilanço, Ankara, 2011). 28.01.2013
3. http://nedir.anlambilim.net/ne_demek/tahsilat. 07.10.2012
4. <http://www.canaktan.org/ekonomi/saglik-degisim-caginda/pdf-aktan/finansman-alternatif.pdf> (Aktan Coşkun Can ve A.Kadir Işık. Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ve Alternatif Yöntemler). 03.11.2012
5. <http://www.dersmuhasabe.com/belgeler/bono-police-cek.html>. 12.10.2012
6. <http://www.eksisozluk.com/show.asp?t=has%C4%B1lat>. 26.02.2013
7. <http://www.eksisozluk.com/show.asp?t=k%C3%A2r>. 25.02.2013
8. gaziantepsmmmo.org/gsmmmo/slaytlar/tekdzen.ppt. (Kurdoğlu, Nusret. Yeni TTK Eşiğinde ve 18. Kullanım Yılında Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulamalarında Sık Rastlanan Hatalar, Oluşan Kavram ve İlke İhaleleri Hatalı Kullanılan Hesaplar). 10.02.2013

9. <http://www.kudret.com.tr/urunlerimiz/resmi-evrak-basimi/tahsilat-makbuzu>.
28.02.2013
10. http://nedir.anlambilim.net/ne_demek/tahsilat. 07.10.2012
11. <http://www.merih.net/m1/whaysur12.htm>. (Sur, Haydar. Sağlık Hizmetlerinin Geçmişi ve Gelişimi). 13.01.2013
12. <http://www.merih.net/m1/wosmhay14.htm>. (Hayran, Osman. Sağlık Hizmetlerinin Özel ve Kamusal Yönü). 21.12.2012
13. <http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/muhasebe-tanimi.html>.
01.03.2013
14. <http://saglik.nedir.com>. 25.11.2012
15. <http://saglikokulu.marmara.edu.tr/sayfa/1122/ulkemizde-sagligIn-tarihcesi>. 2007.
28.12.2012
16. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.50261d76a474b9.03175985. 25.01.2013