

Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Sistemi Perspektifinde Medikal Muhasebe

Burcu NAZLIOĞLU*

Geliş Tarihi (Received): 05.05.2020 – Kabul Tarihi (Accepted): 21.05.2020

Öz

Dünya Sağlık Örgütü'ne göre ülkelerin sağlık sistemleri, herkese gerekli olan sağlık hizmetinin gerekli kalitede verilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmalı, bu hizmet etkili, karşılanabilir maliyette ve toplumca kabul gören tarzda olmalıdır[†]. İşletmelerin başarısındaki önemli unsurlardan birisinin, etkin bir muhasebe sisteminin varlığı ve üretilen finansal bilgilerin kalitesi olduğu gibi, sağlık sisteminde de muhasebe uygulamalarının, sistemin işlerliği açısından önem arz ettiği açıktır. Sağlık yöneticisinden beklenen, insan kaynakları yönetimi, finansal yönetim, maliyet muhasebesi, stratejik plânlama ve karar alma şeklinde sıralanmakta olan sağlık hizmetlerinin koordineli bir şekilde yürütülmesi ve sağlık işletmesinin etkin bir biçimde yönetilmesinin sağlanmasıdır. Bu çalışmada, bahsi geçen fonksiyonlardan muhasebe ele alınmış, beraberinde, günümüzde sağlık işletmelerinde muhasebe dendiğinde, ön plâna çıkmakta olan bir kavram olan medikal muhasebenin açıklanması ve sağlık işletmelerinde muhasebe sistemi içerisindeki yerinin ortaya konması amaçlanmıştır. Bu noktadan hareketle çalışma kapsamında, medikal muhasebe kavramı; tanımı, fonksiyonları, kamu ve özel sektör açısından ayrımı, önemi gibi boyutlarıyla ele alınmış, yükselen bir kavram haline gelmiş olmasından yola çıkılarak, içeriğinin netleştirilmesinde literatürde yer alan kısıtlı çalışmalara katkı sağlanması hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sağlık sektörü, sağlık işletmeleri, sağlık işletmelerinde muhasebe sistemi, medikal muhasebe.

* Arş. Gör. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü burcu.nazlioglu@hbv.edu.tr

[†] <https://sbu.saglik.gov.tr/Ekutuphane/kitaplar/SDPturk.pdf>

Medical Accounting in Perspective of Accounting System in Healthcare Organizations

Abstract

According to the World Health Organization, the health systems of the countries should be designed in a way to provide the necessary quality of health services to everyone, this service should be effective, affordable and socially accepted[‡]. It is obvious that one of the most important factors in the success of the organizations is the existence of an effective accounting system and the quality of the financial information produced, as well as accounting executions in the health system are essential for the operability of the system. What is expected from the healthcare organization manager is to ensure that the health services listed in the form of human resources management, financial management, cost accounting, strategic planning and decision making are coordinated and that the health business is managed effectively. In this study, accounting from the aforementioned functions has been discussed, and it is aimed to explain medical accounting, which is a concept that comes to the forefront when it comes to accounting in healthcare organizations, and to reveal its place in the accounting system in healthcare organizations. From this viewpoint, the concept of medical accounting has been clarified based on its definition, functions, distinction in terms of public and private sectors, and it is aimed to contribute the limited studies in the literature about medical accounting which is a rising concept.

Keywords: Healthcare sector, healthcare organizations, accounting system in healthcare organizations, medical accounting.

[‡] <https://sbu.saglik.gov.tr/Ekutuphane/kitaplar/SDPturk.pdf>

Giriş

Sayısal uygulamalarının yönetim uygulamalarında ön plâna çıktığı ve gittikçe önem kazandığı günümüzde, sağlık işletmeleri de istatistik, niceleyici teknikler, pazar araştırmaları ve *muhasabe* gibi disiplinler ile sayısal veriler toplamaktadır (Ağırbaş, 2014: 420). Bu noktada, bütün bu sayısal veri toplama araçları içinde en büyük önem taşıyanın muhasabe olduğu ifade edilebilir çünkü hemen her işletmede şu veya bu şekilde bir muhasabe uygulamasıyla karşılaşılırken, diğer tekniklerden yararlanabilen işletmelerin sayısı oldukça azdır (Büyükmirza, 2008: 26). Sağlık işletmelerinde muhasabe sisteminin var olması ve ötesinde kalitesi, kurumsal yapının geliştirilmesi ve sürdürülebilirliğin sağlanması için olmazsa olmaz bir faktör haline gelmiştir (Sayım, 2016: 672). Muhasabe, işletmenin iç ve dış müşterilerinin kullanacağı bilgiler üretir ve üretilen bilgilerin hedef aldığı çevreye bağlı olarak da temel iki dala ayrılır; yönetim muhasbesi ve finansal muhasabe (Bayazıtlı vd., 2016: 19). İşletmenin dış çevresine (yatırımcılar, borç ve kredi verenler, satıcılar ve diğer tedarikçiler, müşteriler, hükümetler, kamu) bilgi üreten ve sunan muhasabe dalı finansal muhasabe iken; yönetim muhasbesi işletmenin iç çevresine (yöneticiler ve çalışanlar) bilgi sunan muhasabe dalıdır.

Üretilen hizmet birimleri ve bunların alıcılara sevk edilip paraya dönüştürülmesi için sağlık işletmesinin katlandığı fedakârlıkların parasal ölçüsünü gösteren, bilgilerin incelemesi ve yorumlanmasına olanak verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerini kontrol altına almayı amaçlayan işlemler bütününe sağlık işletmesi muhasbesi denir (Şener, 2018: 17). Hastane muhasbesi ya da sağlık işletmelerinde *finansal muhasabeyi*, Sağlık Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Sayıştay vb. kamu kurumları ve yatırımcılar gibi sağlık işletmesi dışındaki kişi ve kuruluşlara, gelir ve giderleri başta olmak üzere sağlık işletmesinin finansal yapısı hakkında bilgiler vermeyi amaçlayan ve çeşitli alt sistemleri içeren muhasabe sistemi olarak tanımlamak da mümkündür (Ağırbaş, 2014: 421).

Yönetim muhasbesi ise, adından da anlaşılacağı üzere “işletme yönetimi” ile “muhasabe” arasında köprü işlevi gören muhasabe koludur (Büyükmirza, 2008: 15). Yönetim muhasbesinin amacı, işletme yöneticilerinin rasyonel kararlar alabilmeleri için ihtiyaçları olan sayısal bilgileri kendilerine sunmaktır; bu bağlamda ilgili bilgilerin ham veri olarak toplanmasından başlayıp, nihai olarak ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef alarak devam ettirilen tüm çalışmalar, yönetim muhasbesi bütünü oluşturur (Büyükmirza, 2008: 29). Sağlık işletmesi yönetim muhasbesi, genel sekreter, tıbbi

hizmetler başkanı, mali hizmetler başkanı, idari hizmetler başkanı, hastane yöneticisi idari mali işlet müdürü, sorumlu müdür, başhekim ve diğer hastane yöneticilerine yönettikleri sağlık işletmesi hakkında finansal bilgiler sunmayı amaçlayan ve onların sağlıklı kararlar almasına yardımcı olan önemli bir araçtır (Ağırbaş, 2014: 424). Yönetim muhasebesi, sağlık işletmesi yöneticilerine yönetsel faaliyetler esnasında verilecek kararlarda ihtiyaç duyacakları bilgiler ile raporları hazırlayan, yorumlar sunan ve kontrol imkânı sunan bir muhasebe türü olmakla birlikte, sağlık işletmesinin önceki dönem verilerinden yararlanarak gelecek dönemlere yönelik plânların yapılması uygulamalarını kapsar (Bozdemir, 2019: 6). Finansal muhasebe uygulamalarının belirli dış standartlarla uyumlu şekilde yürütülme gerekliliğine karşın, yönetim muhasebesinin hareket noktası ise yöneticilerin bilgi gereksinimleridir (Büyükmirza, 2008: 30).

Sağlık işletmeleri açısından günümüzde maliyetlerin oldukça yüksek olması nedeniyle, hizmetlerin devamlılığı ve faturalandırılması noktasında medikal muhasebe olarak adlandırılan özellikli bir muhasebe kolu gündeme gelmiş, ancak medikal muhasebenin üstlendiği rol açısından sadece faturalandırma ile sınırlandırılmayacak bir fonksiyona sahip bulunduğu anlaşılmıştır. Sağlık işletmelerinde muhasebe sisteminin ayaklarını oluşturan finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve yönetim muhasebesi alt başlığında yer alan ve sağlık işletmelerinde oldukça önemli olan maliyet analizleri ve maliyet muhasebesinin yanı sıra, bir diğer muhasebe ilintisi medikal muhasebe ile kurulmaktadır.

Medikal muhasebe, 2003 senesinde temel olarak “Emekli Sandığı ve devlet memurlarına Maliye Bakanlığı’nın fiyat tespit ve uygulama kitapçığı” olan ve önceki başlığıyla **Bütçe Uygulama Tebliği**[§]ne (BUT) göre sağlık hizmetleri ödemelerini tek bir çatı altında toplayan bir süreç olmakla beraber (Kördeve, 2017: 2) üzerinde sınırlı sayıda çalışma yapılmış olan bir kavramdır ve ağırlıklı olarak resmi kurumlar ve özel sigorta/anlaşma süreçlerinin yönetimi ön plâna alan, işletmeden işletmeye değişik algılamalara yol açmakta olan bir kavramdır (Sır, 2017: 89). Bu çalışmada, sağlık işletmelerinde muhasebe sistemlerinin açıklanmasının ardından son dönemlerde yükselişe geçen bir kavram olan medikal muhasebe kavramı ele alınarak, sağlık işletmeleri muhasebe sistemi içerisindeki yeri ile ilgili saptamalarda bulunulması amaçlanmaktadır.

[§] Resmi kurumların faturalandırılmasında temel alınan en önemli kriter fiyat listeleridir. Sağlık işletmelerinde önceleri Bütçe Uygulama Tebliği (BUT) kullanılmakta iken, sonradan ve hali hazırda geçerli olan Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) yürürlüğe girmiştir.

1. Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Sistemi

Sağlık işletmeleri hem kamu sektöründe hem de özel sektörde sağlık hizmeti sunarken, hizmetin kalitesini düşürmemek şartıyla ellerindeki kıt kaynakları en verimli şekilde kullanmak durumunda olan; bir yandan tedavi hizmetlerini gerçekleştirirken ve iktisadi teşebbüs kurallarına bağlı faaliyet gösterirken bir yandan da sağlık ve diğer tüm personelin gelişimi açısından bir araştırma merkezi ve sosyal faydası ile de toplum açısından önemli bir yere sahip olan işletmelerdir ve ötesinde hizmet üretim süreci karmaşık işletmelerdir (Acar, Kahramanoğlu, 2017: 112). Dolayısıyla, sağlık işletmelerinin günden güne daha büyük ve karmaşık yapılar haline gelmesi, teknolojinin gelişimi, sağlık hizmeti finansmanının karmaşıklığı ve sağlık hizmeti sunumunda hükümetlerin büyük rol üstlenmesi gibi çarpıcı değişiklikler, sağlık işletmelerinin verimli ve etkin bir şekilde yönetilmesini zorunlu hale getirmektedir (Savaş, Ekerkil, 2019: 124). Sağlık işletmeleri muhasebe uygulamaları açısından hangi noktadadır? Sağlık işletmeleri, sahiplik yapılarına göre özel ve kamu sağlık işletmeleri olmak üzere ikiye ayrılmakta (Bozdemir, 2019: 1), muhasebe sistemlerine bakıldığında kamu ve özel sektörde farklılıklar olduğu görülmektedir. Özel sektör sağlık işletmelerinin yöneticileri işletmenin kârını maksimum yapacak seviyede fiyat belirlemede ancak kamu sektöründe sunulan hizmetin maliyeti sağlık işletmelerince belirlenebiliyor olmasına rağmen, sunulan hizmetin fiyatlandırma politikası ve girişimsel işlemlerin fiyatları Sosyal Güvenlik Kurumu'nca tespit edilmektedir (Dayı, 2013: 1).

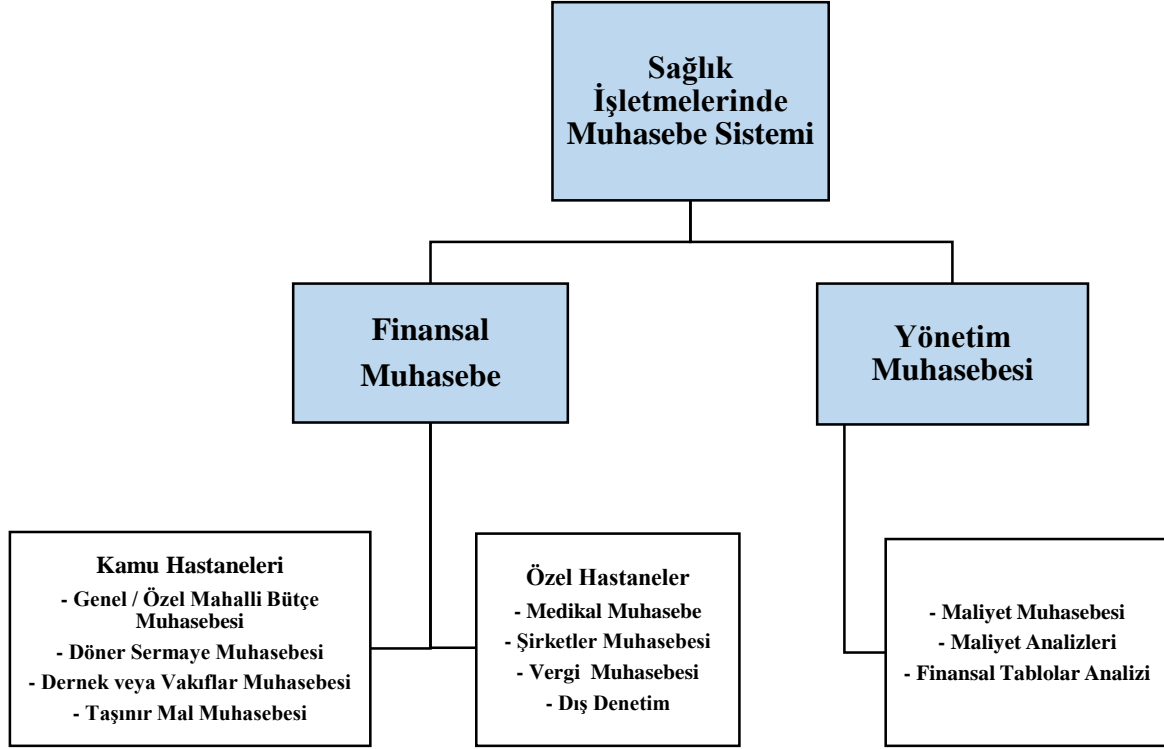
Başarılı bir muhasebe sisteminde bulunması gereken özellikler şu şekilde sıralanabilir (Sayım, 2016: 674);

- İşletmenin yürüttüğü faaliyetlerle uyumlu şekilde içeriği hazırlanmış bir hesap plânı
- Hesapların işleyişini ifade eden muhasebe yönetmeliği
- Bütçe oluşturma sistemi
- Yine işletmenin yürüttüğü faaliyetlerle uyumlu şekilde içeriği hazırlanmış bir maliyet muhasebe sistemi
- İşlerliği olan bir belge akış organizasyonu
- İşlerliği olan bir bilgi işlem sistemi ile işletme faaliyetleriyle uyumlu muhasebe programları.

Bu özellikler tek bir potada eritildiğinde, öne çıkan noktanın, muhasebe sisteminin işletmenin faaliyetlerine ve yapısına uygun şekilde düzenlenmesi gereği olduğu görülmektedir. Sağlık işletmelerinde kullanılan muhasebe sistemi, sektörel muhasebe olarak değerlendirmeye

tabi tutulabilecek kadar farklılaşmış olmamakla birlikte, sektöre has özelliklere sahip bulunmaktadır.

Şekil 1: Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Sistemi



Sağlık işletmelerinde finansal muhasebe, daha önce de ifade edildiği gibi; kamu kurumları ve yatırımcılar gibi sağlık işletmesi dışındaki kişi ve kuruluşlara, gelir ve giderleri başta olmak üzere sağlık işletmesinin finansal yapısı hakkında bilgiler vermeyi amaçlayan ve çeşitli alt sistemleri içeren muhasebe sistemi olmakla birlikte, kamu ve özel sektörde farklılaşan bir alt sisteme sahiptir. Bu farklı yapı kamu sağlık işletmelerinde uygulanan bütçeler ve taşınır mal kayıt sistemindeki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Kamu sağlık işletmelerinde alanla ilişkili bölümler temel noktalarıyla gelir ve gider tahakkukları, maaş mutemetliği, vezneler ve taşınır yetkili birimlerinden oluşmakta iken, özel sağlık işletmelerinde durum medikal muhasebe ve finans departmanının muhasebe ile ilgili işlemleri gerçekleştirilmesi şeklinde yürütülmektedir (Sayım, 2016: 676). Şekil 1’den de izlenebileceği gibi, kamu hastanelerinde finansal muhasebe genel/özel mahalli bütçe muhasebesi, döner sermaye muhasebesi, dernek veya vakıflar muhasebesi ve taşınır mal muhasebesi gibi alt başlıklara ayrılırken, özel hastaneler daha çok medikal muhasebe, şirketler muhasebesi vergi ve dış denetim ile ilgili olmaktadır.

Sağlık işletmelerinin çevreleriyle ilişkilerinin karmaşıklığı finansal muhasebeyi öne çıkarmakta olsa da, sağlık işletmelerinde üst yönetimin maliyet konularında denetlenmesi,

hizmetin niteliğinin saptanması, sığa plânlaması gibi noktalarda bilinçlenmesiyle maliyet verilerine atfedilen önem de artmakta, yönetim muhasebesi de dikkat çeken bir alan haline gelmekte; bu eğilim ise maliyet bilgilerine ihtiyacın artmasına neden olmaktadır (Sayım, 2016: 673; Menderes, 1992: 59). Maliyet muhasebesi ve maliyet analizlerinin yanı sıra, toplumun beklentilerini karşılamak üzere faaliyette bulunan işletmelerin yürüttükleri faaliyetlere ilişkin olarak; ortaklarının, kredi kuruluşlarının, yöneticilerin ve hastaların bilgi edinmeleri gereği, bu bilgilerin sağlanmasında işletmenin iyi bir finansal muhasebe yapısına sahip olmasının yanı sıra finansal analiz yapılmasının önemi de büyüktür (Akca, İkinci, 2014: 112). Sağlık işletmelerinde finansal tablo analizleri; finansal tabloları, çeşitli finansal tablo analiz yöntemleri ile değerlendirmeye tabi tutarak, sağlık işletmelerinin finansal yapısını değerlendirmeyi ve yönetici olan hastane müdürleri ve başhekimlere geleceğe yönelik karar almada ve öngörüle bulunmaya yardımcı olacak bilgileri üreten bir muhasebe alt sistemidir.

Sağlık sektörü hızlı bir şekilde gelişen ve teknolojiye aşırı duyarlı olan bir alandır; bu sektördeki gelişmeleri dikkate almadan sadece “hekim-hemşire odaklı sağlık hizmeti sunumu” yaklaşımının benimsenmesi çeşitlenen sağlık hizmetleri taleplerinin karşılanmasını zorlaştıracaktır (Çapar, 2019: 807). Sağlık hizmeti kullanıcılarının bir sağlık işletmesinden iyi hizmet alması sadece sunulan tıbbi hizmetlerin kalitesi ile ölçülmemekte, pek çok meslek kolunun görev aldığı bahsi geçen işletmelerde, iyi hizmet verilebilmesi için her şeyden önce o işletmenin iyi yönetilmesi gerekmektedir. Sağlık işletmeleri, tüm süreçlerinde teknolojinin gereklerine uyum sağlayacak yönde hizmet sunmalıdır.

2. Medikal Muhasebeye Geçiş

Modern tıp teknolojisinin gelişmesi, ihtiyaçların çeşitlenmesi, talep ve isteklerin çeşitlenmesi, sağlık harcamalarındaki artış, finansal kaynakların kullanımı, sağlık hizmetlerinde kalite arayışında artış, sağlık hizmetlerinde hekim ve hasta arasındaki bilgi asimetrisinin giderek azalması, “sağlıklı olma durumu” konseptinin değişimi, hastalık teşhis ve tedavisinde kullanılan yöntem ve araçların gelişmesi gibi sebepler sağlık hizmetlerinde yeni mesleklerin ortaya çıkmasına ve gelişmesine imkân vermiştir (Çapar, 2019: 803). Muhasebe özelinde bu değişimden alınan pay, medikal muhasebe kavramının ortaya çıkması şeklinde gerçekleşmiştir.

Ülkemizde 2003 yılında uygulanmaya başlanan sağlıkta dönüşüm programı ile sağlık hizmetlerinin etkili, verimli ve hakkaniyete uygun biçimde organize edilmesi, sağlık hizmetlerine finansman sağlanması ve sunulması amaçlanmıştır; “5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu” ve “5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu” ile yapılan

reformla, uzun yıllardır problemlerle gündeme gelen sosyal güvenlik sistemi yeniden düzenlenerek, sistemin katılımcı, eşit ve sürdürülebilir bir yapıya kavuşturulması hedeflenmiş, 2006 yılında Sosyal Güvenlik Reformu gerçekleştirilerek, farklı norm ve standartlara göre hizmet sunan SSK, Bağ-Kur ve Emekli Sandığı tek çatı altında birleştirilmiş, adil bir sağlık sisteminin temelleri böylelikle atılmıştır**. Özel sağlık işletmelerinin tüm sağlık sigortalarına yönelik olarak hizmet sunmaya başlaması, bu özel sağlık kuruluşlarının verdikleri hizmetlerin bedelini SGK aracılığıyla devletten tahsil etmesini gündeme getirmiştir (Kördeve, 2017: 1). Bu noktada, medikal muhasebenin temelini atıldığını ifade etmek doğru olacaktır.

Tüm işletmelerde olduğu gibi, sağlık işletmelerinde de yönetim, üretim, pazarlama, finansman, muhasebe, insan kaynakları, halkla ilişkiler ve araştırma geliştirme gibi fonksiyonların koordineli olarak yürütülmesi gerekmektedir. Bu noktada, amacı sağlık mesleği çalışanları ile sağlık hizmetlerinde faaliyet gösteren diğer meslek mensuplarının görev tanımlarını düzenlemek olan, 22 Mayıs 2014 tarih ve 29007 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Sağlık Meslek Mensupları ve Sağlık Hizmetlerinde Çalışan Diğer Meslek Mensuplarının İş ve Görev Tanımlarına Dair Yönetmelik” in “EK-2” kısmındaki bentlere bakıldığında, bir sağlık yöneticisinden beklenen *muhasebe ve finansla* ilgili görev ve sorumlulukların şu şekilde sıralandığı görülmektedir††:

- a) İşletmenin muhasebe, bütçe, mali analiz ve maliyet analizi faaliyetlerini yürütür.
- b) Sağlık hizmetleri sunumunun planlanması, yürütülmesi ve sonuçlarının değerlendirilmesi sürecinde görev alır.
- c) Kurumda tıbbi ve hasta bakımı dışında verilen hizmetlerin organizasyonu, yürütülmesi ve denetimini sağlar.

Bahsi geçen maddelerde yer alan görev ve sorumluluklar, sağlık işletmelerinde muhasebe sistemlerinin yönetilmesinde özellikli bir alan yaratılması, birbirinden farklı uzmanlık alanlarının birleştirilmesi ile sağlanabilecek bir muhasebe sistemine işaret etmektedir. Bir diğer anlatımla, iş hayatında faaliyet gösteren işletmelerin özellikleri birbirinden farklı olabilmekte, muhasebe açısından ele alındığında; muhasebenin temel kavramları, GKGMİ ve finansal raporlama esasları her farklı sektör işletmesi için ortak olmakla beraber, sektörlerin özelliklerine göre muhasebe uygulamalarında farklılıkları yapılması da kaçınılmaz olmaktadır. Sağlık işletmelerinde gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarının “medikal muhasebe” başlığı altında yeni bir yöne evrildiği gözlemlenmektedir.

** <http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/kurumsal/kurumumuz>

†† <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/05/20140522-14.html>

İşletme yöneticilerinin topladığı sayısal verilerin yönetsel kararlarda kullanılması noktasında sorunlar bulunmakta, muhasebe bu bilgilerin toplanması ve yönetim uygulamalarında kullanılmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle sağlık işletmeleri yöneticilerinin muhasebe uygulamalarını iyi bilmesi ve karar verme sürecinde kullanması gerekmektedir. Muhasebe konusuna hâkim olup bunları çalıştıkları sağlık işletmelerinde uygulayabilen sağlık işletmeleri yöneticileri meslektaşları arasında ayrıcalıklı bir konuma sahip olacaktır (Ağırbaş, 2014: 420). Medikal muhasebeyi süreçlerine entegre edip, personeline gerekli eğitimleri sağlayan işletmelerin de rekabet avantajı sağlayacağı açıktır.

Vergi kanunlarının muhasebe konusundaki düzenlemelerini inceleme konusu edinen vergi muhasebesi, muhasebe sisteminin fonksiyonları gereği bilgisayar programlarının kullanılmasını ifade eden bilgisayarlı muhasebe, enflasyon ortamlarında mali tabloların reel durumunu sunmayı hedefleyen enflasyon muhasebesi, işletmenin ana faaliyet alanıyla ortaya çıkarılan inşaat muhasebesi, banka muhasebesi, sigorta muhasebesi, Türk Ticaret Kanunu'na göre işletmelerin kayıt ve işlemlerinin gerçekleştirildiği şirketler muhasebesi gibi türleri, finansal muhasebenin alt muhasebe çeşitleridir (Bozdemir, 2019: 4). Sağlık işletmelerinin kendi faaliyetleri gereği oluşturdukları medikal muhasebenin de bir alt muhasebe türü müdür?

Dünyada çoğu ülkede görülmekte olduğu gibi Türkiye'de de sağlık hizmetleri yüksek oranda devlet eliyle yürütülmekte; devlet tarafından bu fonksiyon ise kamu ve özel sağlık işletmeleri aracılığıyla yürütülmektedir. Bu durumda, sağlık işletmelerinden hizmet alanların sağlık giderlerinin bir tek devlet bütçesinden karşılanmamakta, çeşitli sigorta şirketleri tarafından sigorta primleri vasıtasıyla da karşılanmakta olduğunu ifade etmek yanlış olmayacaktır. Hizmet alınması ve devamında oluşan ücret, sağlık işletmesi tarafından Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan fatura ibraz edilerek talep edilmektedir (Kördeve, 2017: 2). Sağlık hizmetlerinin giderlerinin takip edilmesi görevi medikal muhasebe birimi tarafından sağlanmaktadır ancak medikal muhasebe kavramı sadece faturalandırmayı takip etmekle sınırlı olmamakta, bunun dışında da pek çok fonksiyonu yerine getirmektedir.

2.1. Medikal Muhasebenin Tanımı

İşletmelerde ön muhasebe olarak nitelendirilen muhasebe uygulamalarının, sağlık işletmelerinde medikal muhasebeye tekabül etmekte olduğu görülmekte, medikal muhasebenin temelde bir muhasebe dalı olmayıp; *finansal muhasebe uygulamalarının sağlık işletmelerinde yürütülmesini sağlayan bir alt muhasebe dalı* olduğu ifade edilmektedir (Bozdemir, 2019: 9).

Medikal muhasebenin tanımını yapmak gerekirse; sağlık işletmesinden hizmet alımı sonrasında ortaya çıkan maliyetlerin Sosyal Güvenlik Kurumu'na fiyatlandırılmasını,

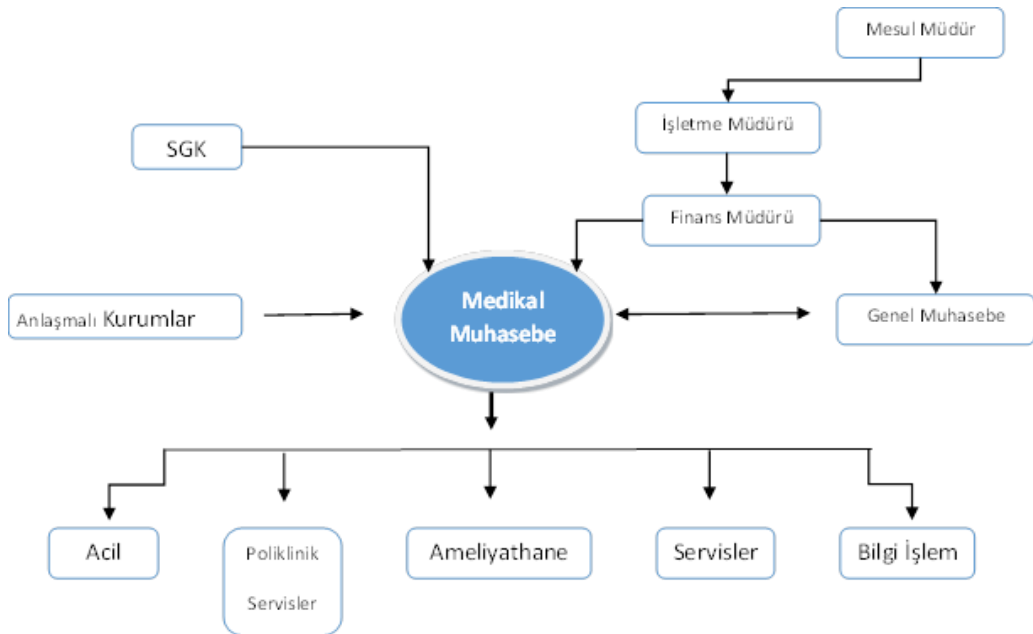
faturalandırılmasını, faturala takibini ve tahsilini sistemsal biçimde izleyen muhasebe bölümünün yürüttüğü işlemlere medikal muhasebe, bahsi geçen işlemleri yürüten uzman personele ise medikal muhasebe uzmanı denmektedir (Kördeve, 2017: 4).

Medikal muhasebe işlerini yapanlar genel muhasebe uygulayanlara ve yöneticilerine karşı sorumludurlar (Bozdemir, 2019: 3). Buradan hareketle medikal muhasebenin sadece genel muhasebenin bir alt sistemi olmadığı, aynı zamanda yönetim kademesine sorumlu olmasından ötürü yönetim muhasebesiyle de bağlantılı olduğu ifade edilebilir.

Medikal muhasebenin amacı, özellikle özel sektör sağlık işletmelerinde, işletme sahip ve ortaklarının işletmeyi daha akılcı yönetebilmeleri için mali mevzuata hâkim, değişimi anlayabilen ve bu değişim sürecini yönetebilen, gelecek için bir vizyon yaratabilen bunu aktarabilen, farklı disiplinlerin oluşturduğu çalışma takımlarıyla çalışabilen, yönetebilen hastane yöneticilerinin yönettiği muhasebe sistemleri oluşturulmasıdır.

Medikal muhasebe direkt olarak provizyon işlemleri ile birebir ilgilenmeyip, daha çok kontrol ve icmal (faturaların listelenmesi) ile muhatap olmaktadır (Sır, 2017: 104). Şekil 2, medikal muhasebenin parçası olduğu sistemin bütünü göstermektedir.

Şekil 2: Medikal Muhasebe İş Akış Şeması



(Kaynak: Kördeve, 2017: 4)

2.2. Medikal Muhasebenin Fonksiyonları

Medikal muhasebenin, bir diğer ifadeyle, bu birimde görev yapan medikal muhasebe uzman personelinin birbirinden çeşitli ama kendi içerisinde de bütünlük sağlayan görevleri bulunmakta; bu görevler muhasebe alanı ile sınırlı olmamakta, hastanın sağlık işletmesine başvurmasından taburcu edilmesine kadar süren geniş kapsamlı bir takip sürecine işaret etmektedir (Kördeve, 2017: 5). Medikal muhasebenin fonksiyonunu, sağlık kullanıcılarının hizmet alımı sonucu oluşan giderlerini SGK'ya tahakkuk ettirmek ile sınırlı olmadığı görülmektedir.

Kamu ve özel sektör işletmelerinde farklılık arz etmekte olan medikal muhasebe fonksiyonları, bazı işletmelerde kendi içlerinde dahi farklılık gösterebilmektedir. Temelde faturalama ve takibinin yapıldığı medikal muhasebe birimlerine bazı sağlık işletmelerinde standart dışında yönetsel fonksiyonların^{**} da yüklendiği görülmektedir (Sır, 2017: 89).

Ülkemizde artık tüm özel sağlık işletmelerinde, muhasebe çatısının altında ancak özerk bir departman olarak faaliyet göstermekte olan medikal muhasebenin görevlerini kapsamlı olarak sırlamak gerekirse (Kördeve, 2017: 5-7);

a) Medikal muhasebe iş süreçleri

- SGK, Özel Sigorta, Banka ve Diğer anlaşmalı kurumların sözleşme süreçlerini takip etmek ve sonuçlandırmak,
- Şirketin Yönetim Kurulu değişiklikleri olması halinde bilgi sahibi olmak ve kurumlar nezdindeki evraklarını takip etmek,
- Sözleşmeye ek protokol süreçlerini takip etmek,
- Sözleşme süreçlerinin tabi olduğu Ruhsat ve Faaliyet işlemlerini yakından takip etmek,
- Hekimlerin işe başlama, işten ayrılma, izin gibi süreçlerini takip ederek SGK'ya bildirmek; tıbbi cihaz tanımlamalarını, branş ilavelerini takip etmek ve sonuçlandırmak,
- Hizmet alım sözleşmelerini takip etmek ve evrak süreçlerini tamamlamak,

^{**} Bu fonksiyonları temelde 2 grupta toplamak mümkündür. İlk grupta standart durumda olan görev ve sorumluluklar, ikinci grupta ise değişik işletmelerde o işletmeye özel yüklenen görev ve sorumluluklar değerlendirilmektedir (Sır, 2017: 89):

I. Grup: Resmi kurumlar faturalandırma (SGK, Belediye, Silahlı Kuvvetleri vb.)

Özel Sağlık Sigortaları

Bankalar/Vakıflar

Anlaşmalı Firmalar (Fabrika, şirket vb.)

Tamamlayıcı sigorta

II. Grup: Yatan hasta hizmetleri

Ayaktan hasta hizmetleri

Fiyatlandırma

Doktor hakediş hesaplamaları

İstatistikler (TİG veri gönderimi, Sağlık Müdürlüğü istatistikleri, yönetim istatistikleri vb.)

Yabancı hasta faturalama (Sağlık Turizmi)

Aracı (Asistans) firma

- Kurum tedavi evraklarını sözleşme ve tedavi protokolleri çerçevesinde faturalandırmak ve açık evrak takiplerini günlük olarak güncellemek,
- Kurum evrak teslimlerinin avans, icmal ve ödeme yazılarıyla birlikte teslimatlarının yapılması ve ödeme planına alınmasını sağlamak,
- SGK'nın aylık ödeme planında olan avans ve genel tedavi faturası ödemelerinin takiplerini yapmak,
- Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) çerçevesinde güncel mevzuat takiplerini yapmak ve ilgili tüm bölümler ile paylaşmak,
- Ceza-i şartlara ve/veya evrak iadelerine neden olan süreçleri kurum içerisinde tamamlamak ve sürdürülebilirliğini sağlamak,
- Hekimle tedavi uygulamalarını dosya üzerinden kontrol etmek ve dosya eksikliklerinin giderilmesini sağlamak kaydıyla kurumun ceza almasını önlemek,
- Güncel mevzuat ve sözleşme değişiklikleri konusunda hekimlerin bilgilendirilmesini sağlamak.

b) Medikal muhasebenin bilgi işlem süreçleri;

- Yapılan muayene, tetkik veya ameliyat hizmetlerinin eksiksiz olarak hastane otomasyonuna tanımlatılması.
- Sözleşme protokollerine uygun olarak fiyatların tanımlatılması ve güncelleştirilmesi
- Hekimlik tanımlamalarının yapılması ve kayıt süreçlerine hazır hale getirilmesi
- Hekimlerin e-reçete veya e-imza süreçlerinin tamamlatılması

c) Medikal muhasebenin poliklinik acil servis süreçleri;

- Adli Vaka-İş Kazası ve Trafik Kazası kurum evrak takipleri kontrol etmek,
- Provizyon süreçlerinin kontrolünü sağlamak,
- Müdahale yapılan hastaların girişlerini ve evrak kontrolünü yapmak, gününbirlik tedavi işlemlerini kontrol etmek, evrak kaşe ve imza kontrollerini yapmak,
- Güncel mevzuat ve sözleşme değişikliklerini, birim sorumlusu ve personeliyle paylaşmak

- Laboratuvar, görüntüleme, patoloji ve ileri tetkik sonuçlarının takipleri yapmak

- Raporlu tedavilerin evrak takipleri (FTR, ESWT, ESWL), kurum evrak gönderimlerinin eksiksiz yapılması.

d) Medikal muhasebenin satın alma süreçleri;

- Tıbbi malzeme tanımlarının mevzuat ve sözleşme kurallarına uygun olarak fatura aşamasında kontrolleri yapmak,
- Malzemelerin son kullanma tarihlerini kontrol etmek ve faturalandırmak,

- Firma sözleşmelerinin eksiksiz olmasını ve mevzuata göre güncellenmesini yapmak,
- Fatura, irsaliye ve barkodların temin süreçlerini tamamlamak,

e) Medikal muhasebenin eczane süreçleri;

- İlaç tanımlarının mevzuat ve sözleşme kurallarına uygun olarak fatura aşamasında kontrollerini yapmak,

- İlaç barkod bilgilerinin otomasyon kontrollerini yapmak,
- Kan ürünlerine ait barkod ve mor reçetelerin takiplerini yapmak,
- Raporlu ilaç takiplerini, ilaç veya kan ürünlerinin son kullanma tarihlerini kontrol

etmek ve faturalandırmak.

f) Medikal Muhasebenin Yatan Hasta ve Ameliyathane Süreçleri

- Kurum mensubu yatan tüm hastaların provizyon ve onay işlemlerini kontrol etmek,
- Tedavi uygulanan hizmetle fatura edilen hizmetlerin dosya kontrollerini yapmak,
- Evrak kaşe ve imza kontrollerini yapmak,
- Güncel mevzuat ve sözleşme değişiklikleri konusunda birim sorumlusu ve

elemanlarını bilgilendirmek,

- Yatan hasta dosyalarının eksiksiz bir şekilde tamamlanması - Epikriz detay formlarının tamamlanması

- Konsinye veya stok malzemelerinin kullanılan barkod veya stiker ürünlerinin kontrollerini yapmak.

g) Medikal Muhasebenin Genel Muhasebe Süreçleri

- Kuruma bağlı şirketlerin 4A prim kesintilerinin mahsuplaştırılması için evrak takipleri yapmak ve genel muhasebeyi bu konuda bilgilendirmek,

- Kurum faturalarının düzenlenmesi ve ödeme takiplerinin yapılabilmesi için genel muhasebe ile paylaşılması,

- Provizyon problemlerinden kaynaklanan fatura veya e-fatura iptallerinin takipleri,
- Dönemsel evrakların kapatılması ve sonlandırılması hakkında bilgilendirmek,
- SGK ödeme takiplerini sonuçlandırmak ve bilgilendirmek.

h) Medikal muhasebenin finans müdürlüğüne bağlı iş süreçleri;

- Şirketin yönetim kurulu değişikliklerinin takibi ve kurumlara ait evrak süreçlerini takip etmek

- Anlaşmalı olan tüm kurumlarımızın sözleşme, ek protokol ve uygulamaları konusunda güncel bilgi paylaşımını sağlamak,

- Anlaşmalı Kurumlar ve SGK faturalandırmaların dönemsel işlemlerini sonlandırmak ve bu bilgilerini eksiksiz bir şekilde üst yönetimle paylaşmak,

- Sözleşmeden doğan evrak iadeleri, savunma talep yazıları ve ceza-i işlemler konusunda bilgi paylaşımı yapmak,

Medikal muhasebenin yerine getirdiği fonksiyonlar, bir diğer ifadeyle medikal muhasebe sisteminin kapsadığı faaliyetleri özetlemek gerekirse (Bozdemir, 2019: 9);

- Poliklinik, klinik, personel gibi sağlık işletmesinin tüm ölçeklenebilir parametrelerine dayalı yıllık hedef bütçe oluşturma teknikleri ve yıl içinde bütçe gerçekleşme takip modelleri geliştirilerek hedef belirleme bütçe oluşturma ve gerçekleşme takiplerinin yapılması,
- Hizmet vermeyi hedeflediği hastaların sosyal güvence durumuna göre saptanması ve buna bağlı farklı fiyatlandırma politikalarının oluşturulması,
- Hastanenin özel sigortalı hasta poliçelerine ait genel ve özel şart bilgilerine göre özel sigortalı hasta kabul anlaşmalarının yapılması,
- Hastaneye tedavi için başvuran yabancı uyruklu hastaların muayene, teşhis ve tedavi işlemlerinde yabancı sigorta şirketleri ile anlaşmaların yapılması ve bunların faturalandırma işlemleri,
- Fatura edilen belgelerin incelenerek ilgili mevzuata uygunluğunun kontrol edilmesi,
- Sağlık işletmesinin yardımcı üretim (MR, BT gibi radyolojik hizmetler) ve yardımcı hizmetlerin (yemek, temizlik, güvenlik gibi) dış kaynak kullanımı ile dışarıdan satın alarak yürüttüğü hizmetler için sözleşmelerin nasıl yapılacağı ve faturalandırma süreç ve usullerinin yapılması,
- SGK güvenceli hasta kabul ve faturalandırma konularında Sağlık Uygulama Tebliği'nin (SUT) uygulanması,
- SUT'un yanlış uygulanması nedeniyle SGK mevzuatından doğan kesinti ve cezalar ve bunların hukuksal süreçlerinin takibatının yapılması,
- SGK ile olan diğer iş ilişkilerinin (işe giriş-çıkış gibi bildirimler) takibinin yapılması,
- Sağlık işletmesinin finansal açıdan performans değerlendirmesinin yapılması,
- Maliyet fayda, maliyet etkililik gibi analizlerin yapılması,
- Sağlık işletmesinin varlıkları, kaynakları, gelir ve giderlerinin takip edilerek üst yönetime rapor edilmesi,
- Vergi Dairesiyle olan iş ilişkilerinin takip edilmesi,
- Sağlık alanındaki diğer muhasebe ve vergi uygulamalarının yapılması gibi işlemleri kapsamaktadır.

2.3. Medikal Muhasebenin Sağlık İşletmeleri Muhasebe Sistemindeki Yeri ve Önemi

Sağlık işletmelerinde muhasebe sistemine bakıldığında, medikal muhasebenin finansal muhasebe ile doğrudan ilintili olduğu, iki birimin bilgi alış verişi içinde olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, finans müdürü, işletme müdürü ve mesul müdüre karşı da sorumlu olduğundan, medikal muhasebenin yönetim muhasebesi ile de bağlantılı olduğu açıktır. Medikal muhasebe kavramına genel muhasebenin alt sistemi şeklinde keskin bir hat çizilememekle birlikte, kavramı yönetim muhasebesi ile finansal muhasebenin kesiştiği bir noktada konumlamak yanlış olmayacaktır.

Sağlık işletmelerinde faaliyetlerin devamlılığı için etkin bir muhasebe sisteminin önemi açıktır. 7/24 hizmet veren, teknoloji ve emek yoğun işletmeler olan sağlık işletmelerinde yöneticiler etkin bir maliyet muhasebesi sistemi sayesinde daha sağlıklı kararlar alabilecekler (Şener, 2018: 18), medikal muhasebenin yerine getirdiği fonksiyonlar ile daha kaliteli süreçler yönetebileceklerdir.

Hastaların Sosyal Güvenlik Kurumu'na fiyatlandırılması, faturalandırılmaları, fatura izlenmesi sırasında yapılacak hatalara Sosyal Güvenlik Kurumunca yüksek miktarlarda ceza kesilmekte, faturalandırılan bu cezalar, sağlık işletmesine hem maddi anlamda zarar vermekte ve hem de işletmenin itibarını zedelemektedir (Kördeve, 2017: 7). Bu noktada, medikal muhasebe biriminin önemi ortaya çıkmaktadır. Bahsi geçen yüksek cezalara katlanmamak, medikal muhasebenin yerine getirdiği fonksiyonların en az hatayla yürütülmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu noktada, özel sağlık hizmeti sunucularının atması gereken en önemli adım, personel seçiminde özenli davranmak, uzman personel yetiştirmek, dahası teorik anlamda donanımlı ve pratikte uygulamayla destekleyerek personelin bu birimlerde istihdamını sağlamak olacaktır.

Medikal muhasebenin, sağlık işletmeleri muhasebe sistemi mevcut yapısı içindeki rolü gün geçtikçe önem kazanmaktadır. Bunu sadece cezaların en aza indirilmesinin sağlanması ile sınırlamak yanlış olacaktır, medikal muhasebe biriminin etkinliği, işletmeye rekabet avantajı sağlamanın yanı sıra SGK'nın da işleyişine kolaylık sağlayacaktır.

Sonuçlar

Muhasebe hayatın her alanında, paranın olduğu her yerde var olan; bir öğrenci bütçesi de olsa ülke ekonomisi de olsa bir muhasebe sistematiği ile yönetmenin esas olduğu bir disiplindir. Sağlık işletmeleri ise, faaliyetlerinin kesintiye uğramasının doğuracağı geri dönülemez sonuçlar nedeniyle, kendine ayrılan kıt kaynakları en etkin biçimde yönetmek

durumda olan işletmelerdir. Bir diğer ifadeyle sağlık işletmeleri, sağlık hizmetlerini en düşük maliyetle, en yüksek nicelikte sunması beklenen işletmeler olmakla birlikte diğer bütün işletmeler gibi ellerdeki kaynakları da rasyonel kullanmaları beklenen işletmelerdir. Dolayısıyla, sağlık işletmelerinde muhasebenin önemli bir rolü olduğu açıktır. Bu çalışmada, sağlık işletmelerinde muhasebe sistemleri ele alınmış ve gün geçtikçe ön plâna çıkmakta olan bir kavram olan medikal muhasebenin, gerekliliği ve gerekleri ile ilgili saptamalar yapılarak sunulması amaçlanmıştır.

Medikal muhasebe finansal muhasebe ile doğrudan bağlantılı, aralarında bilgi alış verişi mevcut olan karşılıklı bir süreç iken, diğer taraftan üst düzey yönetime sorumlu olduğundan, yönetim muhasebesi ile de bağlantılı olmaktadır. Medikal muhasebeyi sağlık işletmeleri muhasebe sistemi içerisinde finansal muhasebe ve yönetim muhasebesinin kesişim kümesinde konumlandırmak yanlış olmayacaktır.

Medikal muhasebe, faturalandırmanın ötesine geçmekte; bütçe hedefi belirleme ve oluşturma, fiyat politikası oluşturma, özel sigortalı hasta anlaşmaları, yabancı hasta ilişkileri, dışarıdan sağlanan hizmetler için sözleşmeler oluşturma, mevzuattan doğan hukuki sorumluluklar ve cezalar, maliyet takipleri, yönetim politikası için raporlama şeklinde sıralanabilecek görevleri olan oldukça geniş kapsamlı bir süreç halinde karşımıza çıkmaktadır. Medikal muhasebenin, teoriden pratiğe geçmiş bir kavram olmayıp, pratikte ihtiyaçtan doğmuş bir muhasebe alt sistemi olduğu açıktır.

Çalışma kapsamında, sağlık işletmelerinde muhasebe uygulamalarının, işletmenin sahiplik yapısına göre kamu ve özel sektöre göre ayrışmakta olduğu görülmüş, medikal muhasebe kavramının da özel sektör sağlık işletmelerinde kendisine yer edindiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu noktada bu çalışma ile kamu sektörünün de medikal muhasebe birimleri oluşturma noktasında alan ile ilgilenmesinin gereği ortaya konmuştur.

Günümüzde ülkemizde, sağlık işletmelerinin temel sorunlarından birisi yeterli kaynağa sahip olmamaktır. İhtiyaç duyulan harcamaları yapabilecek, kaynak oluşturabilecek kayıt ve tüm süreçleri yönetecek nitelikli yöneticilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bahsi geçen nitelikte yöneticilerde ise muhasebe ve finans bilgisinin üst düzeyde olması gerekmektedir. Sağlık yönetimi bölümü müfredatlarına finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin devamında, finansal tablolar analizi, yönetim muhasebesi, çevre muhasebesi ve medikal muhasebe gibi derslere yer verilmesi, alana vasıflı personel sağlanması açısından oldukça önem arz etmektedir.

Sonuç olarak ifade etmek gerekir ki, kendine özgü özellikleri, gerektirdiği bilgi ve birikimleri ve yerine getirdiği fonksiyonlar nedeniyle medikal muhasebe, muhasebe sistemleri ile hem etkileşim halinde ve hem de bağımsız olarak konumlanmakta olan, üzerinde sınırlı

sayıda çalışma yapılmış olmakla beraber, gelecekte daha etkin bir rol oynayacağı düşünülen bir alandır.

Kaynakça

Acar, D., Kahramanoğlu, A. (2017). Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi ve Faaliyet Bölümleri Standardına Göre Transfer Fiyatlaması: Bir Kamu Hastanesinde Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, Cilt 20, Sayı: 2, ss: 111-128.

Ağırbaş, İ. (2014). *Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Akca, N., Somunoğlu İkinci, S. (2014). Ankara’da Yer Alan Özel bir Sağlık İşletmesinin Finansal Tablolarının Oran Analizi Yöntemi ile Değerlendirilmesi. *İşletme Bilim Dergisi*, Cilt 2, Sayı 1, ss: 111-126.

Bayazıtlı, E., Çelik, O. ve Gürdal, K. (2016). *Genel Muhasebe*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Bozdemir, E. (2019). *Sağlık İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Analizi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyükmirza, K. (2008). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi – Tekdüzene Uygun bir Sistem Yaklaşımı*. 13. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Çapar, H. (2019). Sağlık Alanında Meslekleşme ve Türkiye’nin Yaşadığı Sorunlar: Yeni Mesleklere Doğru. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* 21/3, ss: 803-816.

Dayı, F. (2013). *Sağlık İşletmelerinde Uygulamalı Finansal Analiz*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Kördeve, M. (2017). Sağlık Ödemelerinde Yeni Bir Kavram: Medikal Muhasebe. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 26, Sayı 2, ss: 1-13.

Menderes, M. (1992). Sağlık Kurumlarında Muhasebenin Önemi. *Hacettepe Üniversitesi Sağlık İdaresi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, 49-69.

Savaş, A.B., & Ekergil, V. (2019). Üniversitelerin Sağlık Yönetimi Programlarında Muhasebe ve Finans Derslerinin Yeri ve Türkiye Uygulaması. *Alanya Akademik Bakış*, 3 (2), 123-150.

Sayım, F. (2016). Kamu Hastanelerinde Muhasebe İlintisi Kurulan Faaliyetler ve Özel Hastane Karşılaştırması. *International Journal of Management Economics and Business*, ICAFR 16 Special Issue, ss: 672-684.

Sır, G. (Editörler Dr. Öğr. Üyesi Onur Yarar, Öğr. Gör. Özgür İnce). (2017). *Hasta Hizmetleri ve Medikal Muhasebe, Sağlık Kuruluşlarında Hasta Hizmetleri*, İstanbul: Güneş Tıp Kitabevleri.

Şener, Z. (2018). *Sağlık İşletmeciliğinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması: Bir Hastane Uygulaması. Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Mersin.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/05/20140522-14.htm>

(Erişim Tarihi: 15.01.2020)

<http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/kurumsal/kurumumuz>

(Erişim Tarihi: 01.02.2020)

<https://sbu.saglik.gov.tr/Ekutuphane/kitaplar/SDPturk.pdf>

(Erişim Tarihi: 15.02.2020)