

**KAMU HASTANELERİNDE
DU PONT ANALİZİ İLE FİNANSAL
PERFORMANS DEĞERLENDİRİLMESİ
VE BİR UYGULAMA**
Selin ÇALIŞKAN
(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir, 2015

**KAMU HASTANELERİNDE DU PONT ANALİZİ İLE
FİNANSAL PERFORMANS DEĞERLENDİRİLMESİ VE
BİR UYGULAMA**

Selin ÇALIŞKAN

**T.C.
Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**İşletme Bilim Dalı
YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Eskişehir
2015**

ESKİŞEHİR OSMANGAZI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Selin Çalışkan tarafından hazırlanan Kamu Hastanelerinde Du Pont Analizi ile Finansal Performans Değerlendirilmesi baŐlıklı bu çalışma .../.../2015 tarihinde Eskişehir Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından İŞletme Anabilim Dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

BaŐkan:.....

Yrd. Doç. Dr. Nur DİLBAZ ALACAHAN

Üye:

Doç. Dr. Arzum ERKEN ÇELİK

(Danışman)

Üye:

Doç. Dr. Murat KİRACI

ONAY

...../.../2015

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin/projenin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Selin ÇALIŞKAN

ÖZET

KAMU HASTANELERİNDE DU PONT ANALİZİ İLE FİNANSAL PERFORMANS DEĞERLENDİRİLMESİ VE BİR UYGULAMA

ÇALIŞKAN, Selin

Yüksek Lisans – 2015

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Arzum Erken ÇELİK

Bu çalışmanın temel amacı, bir kamu hastanesi işletmesinin karlılığa dayalı finansal performansının ölçülmesidir. Bu amaç doğrultusunda hastane işletmesinin 2009-2013 yılları arasındaki finansal tablo verileri kullanılarak Du Pont Analizi uygulanmış, karlılığa dayalı performansı ve performans sapmalarının nedenleri araştırılmıştır.

Yapılan çalışmada daha çok finansal kontrol sistemi olarak kullanılan bu analizin finansal performans belirleme yöntemi olarak da kullanılabileceği ortaya konmuştur. Örnek alınan kamu hastanesi işletmesinin karlılığa dayalı finansal performansının 2009, 2011 ve 2012 yıllarında 2010 ve 2013 yıllarına göre çok daha iyi olduğu görülmüştür.

ABSTRACT

EVALUATION OF FINANCIAL PERFORMANS WITH DU PONT ANALYSIS IN THE PUBLIC HOSPITAL PERFORMANCE AND AN APPLICATION

ÇALIŞKAN, Selin

Master Degree – 2015

Department of Business Administration

Adviser: Assoc. Prof. Dr. Arzum Erken ÇELİK

The main objective of this study is to measure the financial performance of a public hospital company based on profitability. For this purpose, Du Pont Analysis has been applied by using financial statement data of 2009–2013 period and the financial performance of that company based on profitability and the reasons of its performance deviations has been investigated.

In this study, it has been exhibited that this analysis which is mostly used as a control system, can also be used as a performance determination method. The financial performance of the public hospital company taken as the case has been found much better for the years 2009, 2011 and 2012 than for the years 2010 and 2013.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	v
ABSTRACT	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK HASTANE İŞLETMELERİ

1.1. HASTANE İŞLETMELERİNİN TANIMI.....	2
1.2. HASTANE İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	5
1.2.1. Sundukları Hizmet Türlerine Göre Hastane İşletmeleri.....	5
1.2.2. Ortalama Kalış Süresine Göre Hastane İşletmeleri.....	6
1.2.3. Mülkiyetlerine Göre Hastane İşletmeleri.....	7
1.2.4. Yatak Adetlerine Göre Hastane İşletmeleri.....	7
1.2.5. Diğer Çeşitli Kriterlere Göre Hastane İşletmeleri	7
1.3. HASTANE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ.....	8
1.3.1. Hastane İşletmelerinde Uzmanlaşma Seviyesi.....	8
1.3.2. Hastane İşletmelerinin Yapısı.....	9
1.3.3. Tüketicinin Uzmanın Gücü Karşısındaki Konumu.....	9
1.3.4. Hastane İşletmelerinde Bilgi Asimetrisi.....	9
1.3.5. Hastane İşletmelerinde Profesyonellik.....	10
1.3.6. Hastane İşletmelerinde Tüketici Egemenliği.....	10
1.3.7. Hastane İşletmelerinde Etkinliklerin Niteliği.....	10
1.3.8. Çıktının Tanımlanması ve Ölçümü.....	10
1.3.9. Hastane İşletmelerinde Denetim Eksikliği.....	11
1.4. HASTANE İŞLETMELERİNİN FONKSİYONLARI	11
1.4.1. Tıbbi Fonksiyonlar	12
1.4.2. Eğitim Fonksiyon.....	12

1.4.3. Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu.....	12
1.4.4. Teknik Fonksiyonlar	13
1.4.5. Mali Fonksiyonlar.....	13
1.4.6. İdari Fonksiyonlar.....	13
1.5. HASTANE İŞLETMESİ ORGANİZASYON ŞEMASI.....	13
1.6. HASTANE İŞLETMELERİNDE FİNANSAL YAPI VE FİNANSAL FAALİYETLER.....	14
1.6.1. Finansal Yöneticiler.....	17
1.6.2. Finansman Kaynakları.....	18
1.6.3. Fiyatlandırma ve Maliyetleme.....	18
1.6.4. Döner Sermaye Uygulaması.....	19
1.6.5. Finansal Kontrol ve Denetim.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK SEKTÖRÜNDE FİNANSAL PERFORMANSIN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. PERFORMANS KAVRAMI.....	22
2.2. PERFORMANSIN BOYUTLARI.....	24
2.2.1. Etkinlik (Efficiency)	26
2.2.2. Etkililik (Effectiveness)	27
2.2.3. Verimlilik (Productivity).....	28
2.2.3.1. Hastanelerde Verimlilik.....	29
2.2.4. İktisadilik (Economy).....	30
2.2.5. Kalite (Quality).....	31
2.2.6. Çalışma Yaşamının Kalitesi (Quality of Working Life).....	31
2.2.7. Yenilik (Innovation).....	32
2.2.8. Karlılık (Rantability).....	32
2.2.8.1. Finansal Yapı ve Karlılık.....	32
2.3. PERFORMANS YÖNETİMİ	34
2.3.1. Bireysel Performans Yönetimi	35

2.3.1.1. Performansa Dayalı Ücretlendirme.....	35
2.3.1.2. Sağlık Sisteminde Performans Sistemi	36
2.3.1.3. Performans Ölçütleri.....	36
2.3.1.4. Bireysel Boyutta Performans Değerlendirmesi.....	36
2.3.2. Kurumsal Boyutta Finansal Performans Yönetimi.....	38
2.3.2.1. Finansal Performans Değerleme.....	39
2.3.2.2. Finansal Analiz ve Teknikleri.....	40
2.3.2.3. Finansal Analiz.....	41
2.3.3. Kurumsal Boyutta Performans Değerlendirmesinde Kullanılan Yöntemler / Teknikler.....	41
2.3.3.1. Oran Analizi.....	41
2.3.3.2. Karşılaştırmalı Tablolar Analizi.....	42
2.3.3.3. Trend Analizi	43
2.3.3.4. Veri Zarflama Analizi.....	44
2.3.3.5. Yüzde Yöntemiyle Analiz	44
2.3.3.6. Du Pont Analizi	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BİR DEVLET HASTANESİNDE
FİNANSAL PERFORMANSIN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI	50
3.2. LİTERATÜR TARAMA SONUÇLARI.....	50
3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE VERİLER.....	57
3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	58
3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZ.....	59
3.5.1. 2009 Yılı Du Pont Analizi ve Değerlendirilmesi.....	59
3.5.2. 2009 – 2010 Yılları Karşılaştırmalı Du Pont Analizi ve Değerlendirilmesi.....	61

3.5.3. 2010 – 2011 Yılları Karşılaştırmalı Du Pont Analizi ve Değerlendirilmesi.....	63
3.5.4. 2011 – 2012 Yılları Karşılaştırmalı Du Pont Analizi ve Değerlendirilmesi.....	65
3.5.5. 2012 – 2013 Yılları Karşılaştırmalı Du Pont Analizi ve Değerlendirilmesi.....	67
3.5.6. 2009-2013 Arası Karşılaştırmalı Analiz ve Değerlendirmesi.....	68
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	76
KAYNAKÇA.....	78

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Hastane İşletmelerinde Finansal Yönetim Sorunları	16
Tablo 2: Çeşitli Etkinlik ve Etkililik Bileşimleri	27
Tablo 3: 2009 Yılı Du Pont Analizi.....	58
Tablo 4: 2010 Yılı Du Pont Analizi.....	60
Tablo 5: 2011 Yılı Du Pont Analizi.....	62
Tablo 6: 2012 Yılı Du Pont Analizi.....	64
Tablo 7: 2013 Yılı Du Pont Analizi.....	66
Tablo 8: 2009 – 2013 Yılları Özsermaye Karlılığı Oranları ve Diğer Faktörler...67	

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bütüncül Sağlık Hizmeti Sunan Kurumlar.....	4
Şekil 2: Hastane İşletmesi Genel Organizasyon Şeması.....	14
Şekil 3: Performans Boyutları ve İlişkileri.....	25
Şekil 4: Du Pont Şeması (Aktif Karlılığı).....	47
Şekil 5: Du Pont Şeması (Özsermaye Karlılığı).....	50
Şekil 6: Net Kar Marjı Seyri	69
Şekil 7: Aktif Devir Hızı Seyri	70
Şekil 8: Aktif Karlılığı Seyri	71
Şekil 9: Özkaynak Çarpanı Seyri	72
Şekil 10: Borç Oranı Seyri	73
Şekil 11: Özsermaye Karlılığı Seyri.....	74

GİRİŞ

Türkiye’de kamu hastaneleri sağlık hizmeti verme konusunda en büyük paya sahiptir. 2011 yılında Kamu Hastaneleri Birlikleri Kurumu’nun kurulması ile Sağlık Bakanlığı’na bağlı tüm sağlık kuruluşları bu kuruma bağlanmıştır. Kurumun temel amacı, birliklerin kendi kar-zarar dengelerini kurmaları ve böylelikle kamu hastanelerinin devlet bütçesinden finanse edilmesine son vermektir.

Türkiye’de kamu hastanelerine yönelik uygulanan bu neo-liberal politikalar ile birlikte sağlık artık, “yarı kamusal” bir hizmet olarak görülmektedir. Kamu hastanelerinin öncelikli amacı sosyal fayda sağlamak olsa da güncel gelişmeler, kamu hastanelerini özel hastanelere yakınlaştırmaktadır. Artık kamu hastaneleri sosyal fayda sağlama amacının yanına kâr elde etmeyi de eklerken, mali ve teknik anlamda etkin bir örgüt yapısını da kurmak mecburiyetinde kalmaktadır.

Bu çalışmada kamu hastaneleri için günden güne önemini artıran finansal performans, Du Pont Analizi ile ele alınıp bir kamu hastanesi işletmesi için değerlendirilmiştir.

Bu amaçla çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde hastane işletmelerinin tanımı, sınıflandırılması, özellikleri, fonksiyonları, finansal yapısı ve faaliyetleri hakkında bilgiler sunulmuştur.

İkinci bölümde çalışmanın önemli bir kavramı olan finansal performansın boyutları, yönetimi, bireysel ve kurumsal olarak açıklanmıştır.

Üçüncü bölüm çalışmanın, analiz ve değerlendirme alanı olarak planlanmıştır. Bu bölümde bir kamu hastanesinin 2009 – 2013 yıllarına ait finansal verileri kullanılarak, finansal performansı hakkında bulgulara yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK HASTANE İŞLETMELERİ

Hastane işletmelerinden önce bütünlük açısından işletmenin tanımını belirtmek gerekirse, “Bir işletme belirli bir sistematik içinde şekillenmiş bir faaliyeti gerçekleştirmek, meydana getirmek için teşekkül etmiş faktörler bütünüdür.” denilebilir. Literatürde çeşitli açılardan yapılmış birçok farklı tanım söz konusudur. Ancak özet olarak bir işletme; “Kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretim faktörlerini uyumlu bir biçimde biraraya getirerek, ekonomik mal ve hizmet üretmek ve/veya pazarlamak için faaliyette bulunan kuruluştur.” (Can, Tuncer, Ayhan, 2002: 8). Bir işletme çeşidi olan ve hizmet üreten hastaneleri de çok çeşitli şekillerde tanımlamak mümkündür. Yukarıda geçen işletme tanımı hastane işletmelerine uygulandığında; “Kişilerin sağlık ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, sağlık hizmetinin üretimi için gerekli tüm faktörleri biraraya toplayarak, ekonomik değere sahip hizmet üreten kuruluşlardır.” denilebilir.

1.1. HASTANE İŞLETMELERİNİN TANIMI

Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği’ne göre hastane işletmeleri; 13.04.2003/25078 tarih sayılı değişiklik sonrasında “Asgarî olarak öngörülen bina, tesis, hizmet ve personel standartlarını haiz; birden fazla uzmanlık dalında sürekli ve düzenli olarak, ayakta ve yatarak muayene, tıbbî teşhis ve tedavi, yoğun bakım ve acil sağlık hizmetleri veren, ruhsatında yazılı olup hasta kabul ve tedavi ettiği uzmanlık dallarının gerektirdiği klinikler ile acil ve yoğun bakım üniteleri, radyoloji laboratuvarı ve bu maddenin ikinci fıkrasında belirlenen hastane gruplarına göre biyokimya ve/veya mikrobiyoloji laboratuvarları bulunan, tam gün faaliyet gösteren özel hastanelerdir.” (www.saglik.gov.tr24/03/2006) şeklinde tanımlanmaktadır. Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği kapsamına giren gerçek kişiler ile özel hukuk tüzel kişilerine ait olup, ayakta ve yatarak muayene, tahlil, tetkik, tıbbî

müdahale, ameliyat, tıbbî bakım ve diğer tedavi hizmetleri verilen ve en az on yatak kapasitesi olan tedavi kuruluşlarını ifade eder.

Genel olarak hastane işletmeleri teşhis, tedavi ve rehabilitasyon ihtiyacı olan hasta, yaralı, anormal ve hamile iki veya daha çok kişiye aynı zamanda ve günün 24 saatinde hizmet verebilen ve klinik laboratuvar hizmetleri, teşhise yardımcı, röntgen hizmeti ve tedavi hizmetlerinden; cerrahi, doğum veya bir veya birden çok tıbbi tedavi ünitesi bulunan kurumlardır (Aloğlu, 1985: 7).

Diğer bir tanımla hastane işletmeleri, her türlü sağlık hizmetinin ekonomik ve kesintisiz olarak üretildiği eğitim, araştırma ve toplum sağlığı hizmetlerinin yürütüldüğü, sağlık endüstrisi pazarında çevreden etkilenen ve çevreyi etkileyen, çeşitli girdileri işleyip yararlı çıktılar haline dönüştüren, karmaşık, pahalı ve kendine özgü özellikler gösteren bir hizmet işletmesi türüdür (Akar, Özalp, 2000: 58).

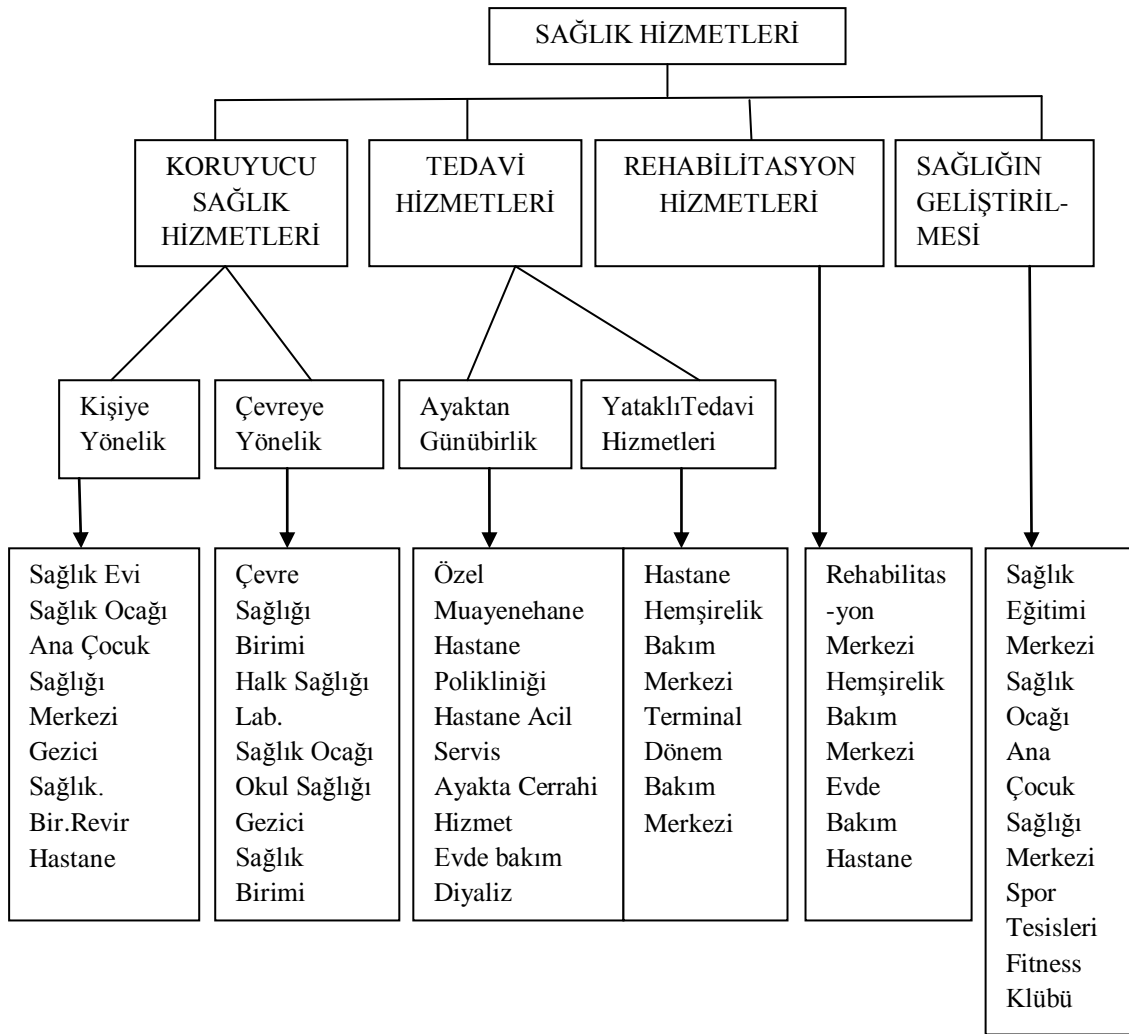
Sağlık sistemi ile kastedilen, bir ülkede sağlığın geliştirilmesi, hastalıkların önlenmesi ve tıbbi bakım hizmetleri için var olan tüm kaynaklar, örgütler ve bunların aralarındaki ilişkilerdir. Sağlık hizmetleri, hastalıkların teşhis, tedavi ve rehabilitasyonu yanında, hastalıkların önlenmesi, toplum ve bireyin sağlık düzeyinin geliştirilmesi ile ilgili faaliyetlerin bütünü anlamına gelmektedir. Sağlık hizmetleri sağlık kurumları tarafından sunulmaktadır. Sağlık kurumları, ürettikleri temel sağlık hizmetleri ölçüt alınarak sınıflandırılabilirler. Sağlık hizmetlerinin ve sağlık kurumlarının sınıflandırılması, Şekil 1'de verilmiştir.

Sağlık hizmetleri içinde hastanelerin konumunu gösteren Şekil 1'de hastaneler;

*Kişiye ve çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetlerinin

*Ayaktan gününbirlik ve yataklı tedavi hizmetlerinin

*Rehabilitasyon hizmetlerinin verildiği yerler olarak tanımlanabilirler.



Şekil 1: Bütüncül Sağlık Hizmeti Sunan Kurumlar

Kaynak: Şahin Kavuncubaşı. Sağlık Kurumları Yönetimi, Ankara, 2000. s.35

Ak ise hastane işletmelerini, her türlü sağlık hizmetlerinin ekonomik olarak kesintisiz üretildiği, eğitim, araştırma ve toplum sağlığı hizmetlerinin yürütüldüğü, sağlık endüstri pazarında çevreden etkilenen ve çevreyi etkileyen, çeşitli girdileri işleyip, yararlı çıktılar haline dönüştüren, karmaşık, pahalı ve kendine göre değişik özellikler gösteren bir hizmet işletmesi çeşidi veya hastalara hizmet vermeye yönelmiş bir otel türü olarak tarif etmektedir. (Ak, 1990: 70).

Bütün bu tanımlar ışığında hastane işletmelerinin hasta bakım sisteminin temel unsurlarından biri olarak tanımlanması mümkündür. Sağlık sisteminin bir alt sistemi olan hastaneler, sağlık hizmetlerinin temel fonksiyonu olan tedavi hizmetleri ile birlikte rehabilitasyon, koruyucu sağlık ve geliştirme hizmetlerinin de yürütüldüğü işletmelerdir denilebilir. Ayrıca çeşitli mali, teknik ve hukuki özellikler taşımaktadırlar. Hastane işletmeleri birer hizmet işletmesi olmasına karşın, diğer hizmet işletmelerinden belirgin bazı farklarla ayrılmaktadırlar (Yiğittop, 2008: 6).

1.2. HASTANE İŞLETMELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Hastane işletmeleri; sundukları hizmet türlerine göre, ortalama kalış süresine göre, mülkiyetlerine göre, yatak adetlerine göre ve diğer çeşitli kriterlere göre sınıflandırılabilirler.

1.2.1. Sundukları Hizmet Türlerine Göre Hastane İşletmeleri

Sunulan hizmet türlerine göre hastane işletmeleri; ilçe / belde hastanesi, gün hastanesi, genel hastaneler, özel dal hastaneleri ve eğitim hastaneleri olarak çeşitlenmektedir.

A) İlçe / Belde Hastanesi: Bünyesinde 112 hizmetleri, acil, doğum, ayaktan ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmetleri ile koruyucu sağlık hizmetlerini bütünleştiren, görev yapan tabiplerin hasta kabul ve tedavi ettiği, ileri tetkik ve tedavi gerektiren durumlarda hastaların stabilize edilerek uygun bir şekilde sevkinin sağlandığı sağlık kurumlarıdır (05-05-2005 tarihli ve 25806 sayılı Resmi Gazete; Madde 3).

B) Gün Hastanesi: Birden fazla branşta, gününbirlik ayakta muayene, teşhis, tedavi ve tıbbi bakım hizmetleri verilen asgari 5 gözlem yatağı ile 24 saat sağlık hizmeti sunan bir hastane bünyesinde veya bir hastane ile koordineli olmak kaydıyla kurulan sağlık kurumlarıdır (05-05-2005 tarihli ve 25806 sayılı Resmi Gazete; Madde 3).

C) Genel Hastaneler: Her türlü acil vaka ile yaş ve cins farkı gözetmeksizin, bünyesinde mevcut uzmanlık dalları ile ilgili hastaların kabul edildiği ve ayaktan veya yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı yataklı, gerekli sihi ve tıbbi imkanlara sahip kurumlardır (Ak, 1990: 82,83).

Her türlü acil vak'a ile yaş ve cinsiyet farkı gözetmeksizin, bünyesinde mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği ve ayaktan ve yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı en az 50 yataklı sağlık kurumlarıdır (05-05-2005 tarihli ve 25806 sayılı Resmi Gazete; Madde3).

D) Özel Dal Hastaneleri: Belirli bir yaş ve cins grubu hastalar ile belirli bir hastalığa tutulanların, ya da bir organ veya organ grubu hastalarının müşahade, muayene, teşhis ve tedavi edildikleri yataklı kurumlardır (05-05- 2005 tarihli ve 25806 sayılı Resmi Gazete; Madde 3). Bu hastane işletmeleri şöyle sıralanmaktadır: Doğum ve çocuk bakım evleri, kaplıca ve fizik tedavi müesseseleri, rehabilitasyon ve göğüs cerrahisi merkezleri, ruh sağlığı ve hastalıkları, trahom, kemik hastalıkları, onkoloji, cüzam, kuduz, tropikal hastalıklar, çocuk hastalıkları, tüberküloz dışı göğüs hastalıkları, astım ve diş hastalıkları (Ak, 1990: 82,83).

E) Eğitim ve Araştırma Hastaneleri: Hastane işletmelerinin sınıflandırmasında Genel Hastaneler ve Özel Dal Hastaneleri'nin dışında ayrıca bir başlık altında Eğitim ve Araştırma Hastaneleri'nin de değerlendirilmesi mümkündür. Öğretim, eğitim ve araştırma yapılan, uzman ve ileri dal uzmanları yetiştirilen, ayakta ve yatarak her türlü hasta, muayene teşhis ve tedavi yapan, tam teşekküllü gerekli sıhhi ve teknik şartlara sahip Genel ve Özel Dal Yataklı Tedavi Kurumları ile Rehabilitasyon Merkezleri'dir (Ak, 1990: 82,83). Öğretim, eğitim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanlarının yetiştirildiği genel ve özel dal sağlık kurumlarıdır (05-05-05 tarihli ve 25806 sayılı Resmi Gazete; Madde3).

1.2.2. Ortalama Kalış Süresine Göre Hastane İşletmeleri

“Kısa Kalış Süreli (Short-Term, Short-Stay) Hastaneler”, genellikle ortalama yatış süresi 30 günden az olan Genel veya Özel Dal Hastaneleri'dir. Ortalama yatış süresinin 30 günden daha fazla olduğu Genel veya Özel Dal Hastaneleri'ne ise “Uzun Kalış Süreli (Long-Term, Long-Stay) Hastaneler” adı verilmektedir.

1.2.3. Mülkiyetlerine Göre Hastane İşletmeleri

Mülkiyetlerine göre, diğer bir deyişle finansal kaynakların türüne göre sınıflandırma, başka bir sınıflandırma türüdür. Burada hastane işletmesinin mülkiyetinin hangi kurum ve kuruluşlara ait olduğuna veya kurum ve kuruluşların niteliğine göre sınıflandırma yapılmaktadır. Bu noktadan hareket edildiğinde Türkiye'deki hastaneler Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı'na, kamu iktisadi kuruluşlarına, tıp fakültelerine, belediyelere, yabancılara, azınlıklara, derneklere, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı dışındaki bakanlıklara ve özel kesime ait hastane işletmeleri olarak sınıflandırılabilir (Seçim, 1985: 8).

1.2.4. Yatak Adetlerine Göre Hastane İşletmeleri

Bu sınıflamada genellikle kadro, personel, finansman, malzeme dağıtımı ve istatistik bir ölçüt olarak kullanılmaktadır (İnceoğlu, 1991: 6).

- Küçük Hastane İşletmeleri: Yatak sayısı yüz ya da daha az olan hastanelerdir.
- Orta Büyüklükteki Hastane İşletmeleri: Yatak sayısı yüz ile üç yüz arasında olan hastanelerdir.
- Büyük Hastane İşletmeleri: Yatak sayısı üç yüz ile bin arasında olan hastanelerdir.

1.2.5. Diğer Çeşitli Kriterlere Göre Hastane İşletmeleri

Ülkemizde kullanılmayan bir diğer sınıflama türü ise hastane işletmelerinin akredite edilme durumuna göre yapılan; akredite olmuş ve akredite olmamış hastane sınıflamasıdır. Başka bir sınıflama ise, hizmet kapsamına göre yapılan sınıflamadır. Birinci basamak sağlık hizmeti sunan hastane işletmeleri (günübirlik tanı ve tedavi hizmetlerinin yürütüldüğü), ikinci basamak sağlık hizmeti sunan hastane işletmeleri (akut vakaların tedavi edildiği) ve üçüncü basamak sağlık hizmeti sunan hastane işletmeleri (gelişmiş teknolojiye sahip) olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Kavuncubaşı, 2000, 79).

1.3. HASTANE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

Sağlık işletmeleri, hizmet işletmeleridir. Bir hizmetin üretiminin ve satışının, mal üretimi ve satışından farklı özellikler göstermesi, ayrıca sağlık hizmetlerinin kendine özgü özellikleri, sağlık işletmelerinin üretim, yönetim, finansman ve yatırım açısından farklılıklar göstermesine neden olur (Seçim, 1995: 314). Hastanelerin birer hizmet işletmesi olmasına rağmen diğer tüm işletmelerden ayrılan birçok yanları ve benzeyen de birçok özellikleri vardır (Ak, 1990: 70). Hastane işletmelerinin örgüt olarak çalışma sistemlerinden ve içinde buldukları genel yapılarından kaynaklanan çeşitli özellikleri bulunmaktadır. (Yiğittop, 2008: 9).

- Hastane işletmelerinde uzmanlaşma seviyesi çok yüksektir.
- Hastane işletmeleri karmaşık bir yapıya sahiptir.
- Tüketici uzmanın gücü karşısında zayıf konumdadır.
- Hastane işletmelerinde bilgi asimetrisi mevcuttur.
- Profesyonellik diğer işletmelere göre çok daha fazladır.
- Tüketici egemenliği yoktur.
- Etkinlikler ertelenemez ve hata kabul etmez niteliktedir.
- Çıktının tanımlanması ve ölçümü güçtür.
- Denetim eksikliği bulunmaktadır.

1.3.1. Hastane İşletmelerinde Uzmanlaşma Seviyesi

Hastane işletmelerinde çalışan personel bakımından uzmanlık gerektiren faaliyetler, diğer işletmelerdeki faaliyetlere göre ağırlıklı olarak göze çarpmaktadır. Gerek yönetim kadrosunda, gerek doktor kadrosunda gerek hemşire, teknisyen ve diğer sağlık personeli kadrosunda uzmanlaşma kaçınılmaz bir sonuçtur. Yüksek bilgi birikimi ve teknolojinin kullanıldığı hastane işletmelerinde belirgin bir özellik olarak uzmanlaşma seviyesinin yüksekliği öne çıkmaktadır. Hastane işletmelerinin fiziki donanımı kadar personel donanımı da sunulan hizmetin kalitesi bakımından önemlidir (Yiğittop, 2008: 9).

1.3.2. Hastane İşletmesinin Yapısı

Günümüzün en karmaşık hizmet üretimi sürecine sahip işletmeleri olan hastane işletmeleri, aynı zamanda matris yapıya sahip örgütlerdir. Matris örgüt yapısı, öncelikle uzay işletmelerinde oluşturulan bir örgüt modeli şeklindedir. Hastane işletmeleri başta olmak üzere tüm sağlık kurumlarında ikili otorite hattı (Matris Yapı) mevcuttur ve bu durum eş güdüleme, denetim ve çatışma sorunlarına yol açar. Ayrıca şu noktada belirtilmesi gereken bir husustur ki: Çalışanların elde ettikleri deneyim ve sahibi oldukları bilgi; yönetime karşı kendilerine güç ve otorite kazandırmaktadır. Bu durum çatışmaları tetikleyen bir unsur olabilmektedir. Matris organizasyon yapısı, iki ayrı ilişki türü üzerine kurulmuş bulunmaktadır: Dikey ve yatay ilişkiler. Diğer organizasyon yapılarında emir komuta şeklindeki dikey ilişkiler esastır, yatay ilişkiler ise istisnadır ve uygulaması özel şekilde tarif edilmiştir. Buna karşılık, matris bir yapıda, hem dikey, hem yatay ilişkiler aynı derecede öneme sahiptir ve biri diğerine üstün değildir (Yığıttop, 2008: 10).

1.3.3. Tüketicinin Uzmanın Karşısındaki Konumu

Hastane işletmelerinde tüketici olarak nitelendirilebilen hastaların, personelin uzmanlığı karşısında bilgi seviyelerinin aşağı olmasından kaynaklanan zayıflıkları söz konusudur.

1.3.4. Hastane İşletmelerinde Bilgi Asimetrisi

Birbirinden çok farklı tıbbi hizmetler (poliklinikler, ameliyathane, acil servis, eczane vb.) yanında otelcilik hizmetleri (banyo, tuvalet, çamaşır, ütü, berber vb.), teknik hizmetler (bakım, onarım, aydınlatma, havalandırma vb.) otomasyon eğitim, araştırma, danışmanlık/yönlendirme, taşımacılık ve diğer birtakım fonksiyonlar sınırlı mekânda birarada bulunur (Yerebakan, 2000: 48). Tüm bu hizmetlerin birarada sunulabilmesi için çok geniş bir kadro ile çalışılması gerekmektedir. Hastane işletmelerinde çalışan personel gurubu içinde bilgi ve uzmanlık seviyesi en yüksek grup olarak ilk akla gelen hekim kadrosudur. Bunun yanında, eğitim ve uzmanlık seviyeleri daha düşük olan temizlik personeli de aynı çatı altında çalışmaktadır (Yığıttop, 2008: 11).

1.3.5. Hastane İşletmelerinde Profesyonellik

Hastane işletmelerinde insan kaynakları genel olarak profesyonel kişilerden oluşur ve bu kişiler kurumsal hedeflerden daha çok mesleki hedeflere önem verir. Bu durum personel sirkülasyonunu artırıcı bir etken olarak da ortaya çıkmaktadır. Genel olarak bakıldığında hastane işletmeleri diğer işletmelere göre daha sık personel değişimine giden işletmelerdir. Bu durumun işletmenin genel performansını etkilemesi kaçınılmazdır. Hastalıkların oluşmasında ve tedavisinde değişiklikler, yeni hastalıkların ortaya çıkması bilim ve teknolojiye hızlı gelişme, uzmanlaşma derecesini artırmaktadır (Yerebakan, 2000: 49).

1.3.6. Tüketici Egemenliği

Diğer sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerde tüketici memnuniyeti; tüketici ihtiyaçlarının yerine getirilip getirilmemesi veya hangi kalitede ihtiyacın giderildiği ile ölçülmektedir. İşletme faaliyeti gerçekleştirilirken tüketicinin fikir ve görüşleri ön planda tutulmaktadır. İstek ve önerileri uygulamada önem arz etmektedir. Örneğin: bir otele gelmiş olan müşteri, oda servisinin sabah kahvaltısı için kendisini rahatsız etmemesini ve öğlen yemeği yerine saat 13.30'da hafif bir kahvaltı getirilmesini isteyebilir. Bu istekler tüketici memnuniyeti için reddedilemez isteklerdir. Öte yandan bu örnek hastane işletmesine uyarlanacak olursa; tüketici konumundaki yatan hastanın sabah ilaçlarını almama veya diyet öğlen yemeği yerine ağır bir kahvaltıyı tercih etme egemenliği kesinlikle mevcut değildir (Yiğittop, 2008: 11).

1.3.7. Hastane İşletmelerinde Etkinliklerin Niteliği

Hastane işletmelerinde gerçekleştirilen etkinliklerin büyük kısmı acil ve ertelenemez niteliktedir. Yapılan işlerde hata ve belirsizliklere karşı duyarlılık yüksek düzeydedir ve tolerans gösterilmez. Söz konusu olan insan hayatı olduğu sürece ihmalkarlığa, gecikmelere ve özensizliğe göz yumulmamalıdır. Hastane işletmelerinde kesintisiz hizmet sunulur. Bir yandan, kişiye yönelik başlatılan hizmet sürekliliği gerekmektedir; öte yandan, kişilerin sağlık hizmetine ne zaman ihtiyaç

duyacakları bilinemez. Çoğu hizmetler ertelendiklerinde giderilmesi zor hatta imkansız sorunlara yol açan niteliktedir (Yerebakan, 2000: 49).

1.3.8. Çıktının Tanımlanması ve Ölçümü

Hastane işletmelerinde diğer işletmelerde olduğu gibi somut bir çıktının elde edilmesi ve bunun çeşitli kriterlere bağlı olarak ölçülmesi daha zordur. Tabii ki çeşitli kriterler önceden belirlenerek meydana gelen sonuçlar değerlendirilmektedir fakat diğer işletmelerde söz konusu çıktı ve değerlendirme kriterleri hastane işletmelerinde mevcut olanlara göre farklılıklar arz edebilmektedir. Sağlık hizmetlerinin sonuçlarını diğer sektörlerde olduğu gibi kısa sürede görmek ve değerlemek mümkün değildir (Yerebakan, 2000: 48).

1.3.9. Hastane İşletmelerinde Denetim Eksikliği

Hastane işletmelerindeki birimlerin çoğu hekimden gelen talebe göre hizmet sunmaktadırlar; kendi inisiyatifleriyle -hekimden talep olmaksızın- çoğu işlemleri yapmaları mümkün değildir. Bazı araştırmalar, gelirin % 75'inin hekimlerin kararlarına ve isteklerine bağlı olduğunu ortaya koymuştur (Yerebakan, 2000: 50). Hizmet miktarını ve sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü belirleyen hekimlerin faaliyetleri üzerinde tam etkili olan yönetsel ve kurumsal denetim mekanizması tam anlamıyla kurulamamıştır. Bu noktada finansal boyutta da meydana gelen denetim eksikliği durumunun olabileceği göz önünde tutulmalıdır.

1.4. HASTANE İŞLETMELERİNİN FONKSİYONLARI

Hastane işletmelerinin içinde yer aldıkları sosyal çevreye, faaliyet alanlarına, idari yapısına hatta kullanılan teknik donanımına bağlı olarak çok çeşitli fonksiyonları bulunmaktadır.

1.4.1. Tıbbi Fonksiyonlar

Hastalara, kendisini hasta hissedenlere ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlere sunulan tıbbi tedavi, teşhis, gözlem, rehabilitasyon, klinik, poliklinik, ameliyathane hizmetleri tıbbi fonksiyonlar kapsamındadır (Ak, 1990: 76).

1.4.2. Eğitim Fonksiyonu

Hastane işletmelerinde öğretim, eğitim, yetiştirme, geliştirme süreçleri, hastane personeline; yürüttükleri görevlerde ve ilerideki çalışması muhtemel olan işlerde gerekli olacak yeni bilgi, beceri ve davranışları kazandırmaya, hekim, hemşire ve diğer sağlık personelini değişimlere karşı duyarlı hale getirme faaliyetleri ile hastalara; hasta sahiplerine; hastalıkları, hastalıklardan korunmaları, nüfus planlaması, aile planlaması, çocuk gelişimi ve bakımı vb. konularda eğitim faaliyetlerini kapsar (Ak, 1990: 77). Hastane işletmelerinin bu fonksiyonu, hastane işletmelerini birer eğitim kurumu haline getirmiştir. Hastane işletmelerinin eğitim fonksiyonu personelin eğitimi, halkın eğitimi, öğrenci eğitimi ve tıpta uzmanlık öğrencilerinin eğitimini kapsamaktadır.

1.4.3. Araştırma ve Geliştirme Fonksiyonu

Hastalıklar devamlı olarak değişmekte ve dolayısıyla da insan vücudunu farklı şekillerde etkilemektedir. Nitekim hastalıkların ortaya çıkarılmasında ve tedavi edilmesi sırasında kullanılacak tıbbi yöntemlerin belirlenmesinde hastane işletmelerinin araştırma faaliyetleri ön plana çıkmaktadır. Bu fonksiyon ilgili klinik içi ve klinik dışı her türlü saha araştırmalarını geliştirme faaliyetlerini kapsar. Tıp biliminin araştırma özelliği bütün bilimlerden daha yoğun ve daha belirgindir. Tıp biliminin yalnızca teorik olması mümkün değildir. Hastane işletmelerinde ameliyathaneler ve laboratuvarlar ampirik çalışmaların en yoğun olduğu yerlerdir. Buralarda elde edilen bilgi ve bulguların (tekrar deneyden geçirilmek suretiyle) teşhis ve tedavi usullerinin geliştirilmesine büyük katkıları olur (Ak, 1990: 77). Bazı hastane işletmelerinde araştırma ve geliştirme bölümleri hastane içinde ayrı olarak bulunur. Bölüm olmayan hastane işletmelerinde bu fonksiyon ilgili servislere

yüklenmiş sayılmaktadır. Bu bölümlerde çalışanlar yayın ve araştırmaları ile bu yükümlülüklerini yerine getirirler. Hastane ve eğitim kuruluşları dışında böyle bir yükümlülüğe rastlanılmamaktadır (Seçim, 1985: 8).

1.4.4. Teknik Fonksiyonlar

Hastane işletmelerinde bulunan her türlü araç, gereç ve malzemelerin bakımı ve onarımı; fiziksel ortamın sağlanması, hastalar için gerekli olan yemek, çamaşır, berber gibi hizmetler hastanelerin teknik fonksiyonu kapsamındadır.

1.4.5. Mali Fonksiyonlar

Hastane işletmesi personeli ve hastalar için gerekli olan mali işlemleri kapsar. Hastaların ihtiyacı için yapılan giderler ve hastane personelinin gerek temin edilmesi, gerekse birtakım mali ihtiyaçlarının karşılanması fonksiyonlarını kapsamaktadır.

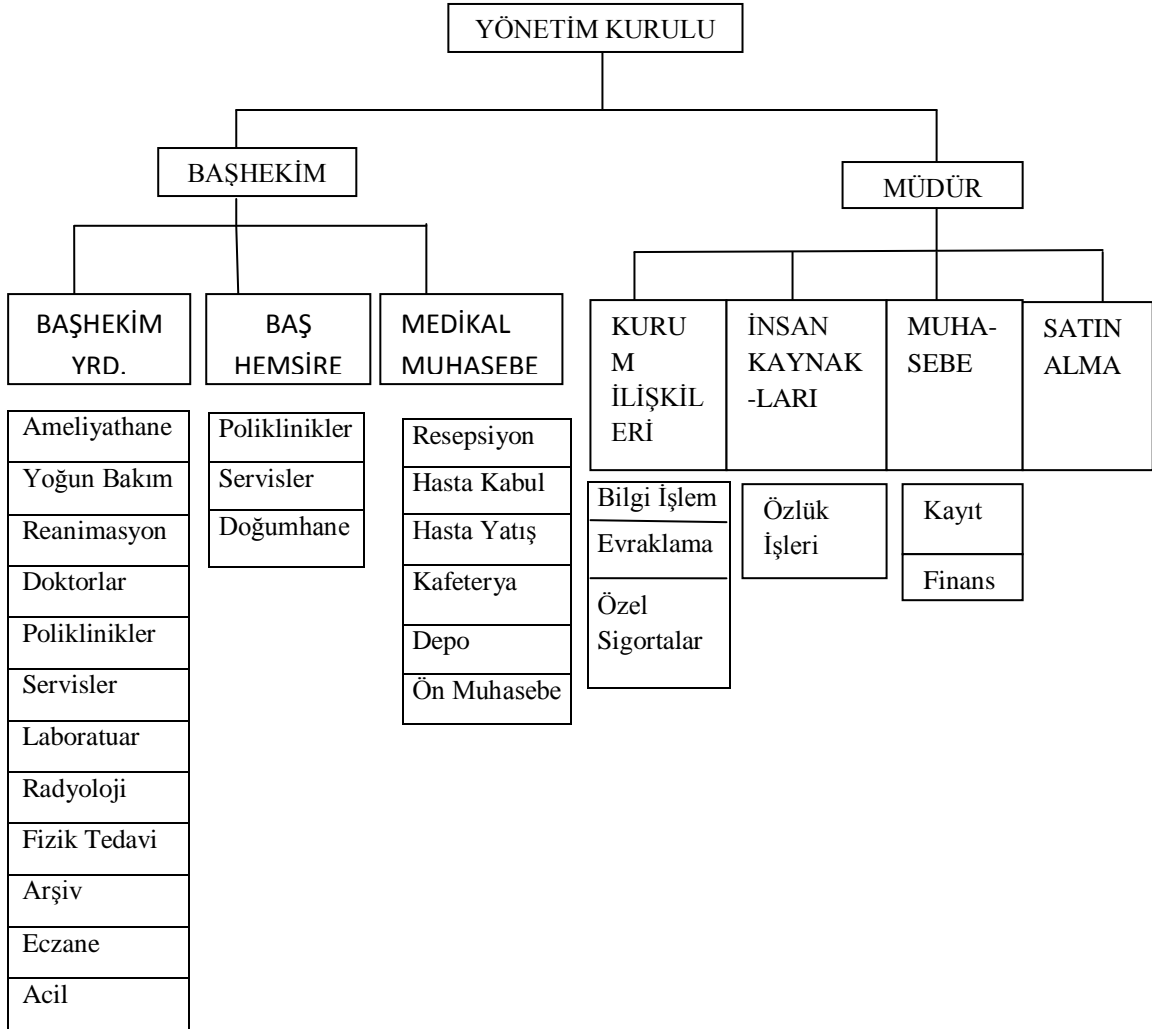
1.4.6. İdari Fonksiyonlar

Tüm örgütler için geçerli olan yönetim fonksiyonları hastane örgütleri için de gereklidir. Planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon, denetim, karar verme gibi yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesi hastane işletmelerinin idari görevi kapsamına girmektedir (Ak, 1990: 76).

1.5. HASTANE İŞLETMESİ ORGANİZASYON ŞEMASI

Genel bir hastane işletmesi organizasyon şeması üzerinde muhasebenin yeri çok daha açık görülebilmektedir. Şekil 2'de yer alan genel bir hastanenin organizasyon şeması içerisinde yer alan Medikal Muhasebe ve Muhasebe Departmanları, bir hastane işletmesi açısından büyük önem arz etmektedirler.

HASTANE İŞLETMESİ ORGANİZASYON ŞEMASI



Şekil 2: Hastane İşletmesi Genel Organizasyon Şeması

Kaynak: Hastane İçi Eğitim Seminerleri Eğitim Notları, Ankara, 2006

1.6. HASTANE İŞLETMELERİNDE FİNANSAL YAPI VE FİNANSAL FAALİYETLER

İşletmeler açısından finansal yönetimin fonksiyonlarını incelediğimizde finansal analiz, finansal planlama, finansal denetim, fonların sağlanması ve fonların yatırılması karşımıza çıkmaktadır. Bu fonksiyon içerisinde sayılanlar, hastane

işletmelerinin finansal yapılanmalarında da kullanılmaktadır. Finansal yapının inşasındaki temel farklılıklar ise hastanelerin mülki yapılarında karşımıza çıkmaktadır. Hastane işletmesi mülkiyetinin özel veya kamuya ait olması finansal açıdan çok değişik sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Kâr amacı gütmeyen Sağlık Bakanlığı hastane işletmeleri ile kâr amaçlı kurulan özel hastane işletmelerinin finansal yapıları hiç şüphesiz birbirinden farklı olacaktır. Bunun dışında finansal yapı açısından özel hastane işletmelerini bağlayıcı koşullar bulunmazken, kamu hastane işletmelerinde finansal yapının organizasyonu ve idaresi ile ilgili birçok kanun ve yönetmelik bulunmaktadır. Örneğin, borçlanma yoluna gidecek olan özel hastane işletmesi piyasa şartlarında kendine en uygun fonu piyasadan temin edebilme olanağına sahipken, yapıları itibariyle kamu hastanelerinde bu mümkün olmamaktadır. Finans fonksiyonunun kapsamını sağlık işletmelerine indirgediğimizde ise bir sağlık işletmesinde finansman fonksiyonunun kapsamı aşağıdaki gibi karşımıza çıkmaktadır:

- En uygun fon kaynaklarının belirlenmesi,
- Fonların en uygun şekillerde sağlanması,
- Elde edilen fonların etkin kullanılması,
- Finansal raporların hazırlanması,
- Finansal analizlerle yapılan kontrollerden elde edilen verilerle gelecek dönemlere ilişkin finansal planların hazırlanması,
- Varlıkların artırılmasına yönelik kararların alınması,
- Sürekliliği sağlanan kazanç fazlalarının dağıtılması,

Bu sayılan finans fonksiyonunun kapsamı, kâr amacı gütmeyen hastaneler açısından değerlendirildiğinde biraz daha daralmaktadır. Daha önce de değinildiği gibi kâr amacı gütmeyen hastane işletmelerinde finansal kararların çoğu kanun ve tüzükler çerçevesinde belirlenmektedir. Kâr amacı gütmeyen hastane işletmelerinin de diğer hastane işletmelerinde olduğu gibi finansal bir amacı mutlaka vardır. Ancak bu hastane işletmelerinde finansal amaç, verimlilik üzerine yoğunlaşmıştır.

İşletmelerin başarısında ya da başarısızlığında finansal kararların büyük önemi vardır. Bu sebeple alınan kararlarda etkinlik arttıkça başarı da buna paralel olarak artabilir. Bu açıdan bakıldığında hastane işletmelerinde finansal yapı ve bu yapı içerisindeki enstrümanlar büyük önem taşımaktadır. Genel olarak hastane

işletmelerinde finansal yönetim faaliyetleri çoğu işletmede olduğu gibi finansal kaynakların sağlanması ile başlamaktadır. Kaynaklar sağlandıktan sonra fonların kullanımı, kayıtların tutulması, özetlenmesi, raporlanması, hastane varlıklarının korunması ve maliyet kontrolü, finansal yönetimin faaliyetleri arasındadır. Bu faaliyetleri aşağıdaki gibi daha ayrıntılı şekilde sıralamak mümkündür:

- Gelirlerin nereden ve nasıl sağlanacağına belirlenmesi,
- Nakit, faaliyet ve sermaye bütçelerinin analiz edilmesi,
- Tüm gelir ve giderler için uygun muhasebe sisteminin oluşturulması, ulusal muhasebe standartlarının kullanılması ve finansal tablolarda standardizasyon,
- Bütçe kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi,
- Kredi ve tahsilat prosedürlerinin hazırlanması,
- Nakit sağlanması, bankalarla ilgili prosedürlerin hazırlanması ve yürütülmesi,
- Etkin kontrol sistemlerinin geliştirilmesi,
- Finansal istatistiklerin oluşturulması ve
- Gerekli finansal raporların hazırlanması.

Söz konusu faaliyetler çerçevesinde hastane işletmelerinde yapılan çalışmalarda birçok sorunla karşılaşmaktadır. Finansal yönetimle ilgili bu sorunlar, Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1: Hastane İşletmelerinde Finansal Yönetim Sorunları

Hastane İşletmelerinde Finansal Sorun Alanları	Önemli Sorunlar
Finansal Planlama	Planlanan faaliyetlerde verimlilik ve etkinlik esaslarının dikkate alınmaması
Bütçeleme	Genel bütçenin yetersiz olması
Finansal Örgütlenme	Yöneticilerin finansal faaliyetler için kalifiye personel istihdam etme yetkilerinin olmaması
Finansal Faaliyetlerin Yürütülmesi	Sağlık Bakanlığı tarafından fiyatların belirlenirken maliyetlerin göz ardı edilmesi
Finansal Kararlara Katılma	Döner sermaye gelirleri ile yatırım kararları alınmaması
Finansal Eğitim	Hastanedeki eğitim birimlerinin finansal yönetim konusunda eğitim verecek yeterlilikte olmaması
Finansal Denetim	Finansal denetim ile ilgili maliyet muhasebesi, işletme bütçe sistemi, istatistik, finansal analiz gibi tekniklerin uygulanmaması

1.6.1. Finansal Yöneticiler

Belirli bir ölçüğe ulaşmış işletmelerde, finans bölümü adı altında departmanlar bulunmaktadır. Dolayısıyla bu departmanların başında da finansal yöneticiler görev almaktadır. Yapılan çalışmalarda finansal yöneticilerin yetki ve sorumlulukları giderek artmaktadır.

Kâr amacı gütmeyen hastane işletmelerinde ise finansal kararların alınmasında ve uygulanmasında daha karmaşık bir yapı hakimdir. Sağlık Bakanı'ndan başlayan bu yapılanma hastanelerin faaliyet alanına göre çeşitlilik göstermektedir. Yataklı tedavi hizmeti veren bir kamu hastanesi işletmesinde finansal yönetim açısından yapılanmanın nasıl olacağı Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye Kanunu 106 Sayılı Yönetmeliği'nce düzenlenmiştir.

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye Kanunu 106 Sayılı Yönetmeliği 8. ve 9. maddelerine göre başhekim, birinci derece imza yetkisine sahip en büyük ita amiridir. Başhekim idari işlerde doğrudan, muhasebe işlemlerinin, ayniyat ve ambar işlerinin düzenli olarak yürütülmesinde döner sermaye saymanı ile ortak sorumluluk taşır. Bunun yanında hastane işletmelerinin döner sermaye hesap işleri, sorumlu sayman olan Döner Sermaye Saymanı tarafından yürütülür. Muhasebe işlerinin düzenli yürütülmesi, alacakların takibi, ödenek ayarlamaları, tahakkuk evraklarının kontrolü, aylık mizanlar, bütçe, bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin düzenlenmesi, vezne işlerinin düzenlenmesi gibi görevleri yerine getirmekle yükümlüdür. Madde (md) 10 ve 11'e göre sorumlu saymanın atanması, Sağlık Bakanlığı'nın teklifi üzerine Maliye Bakanlığı'nca yapılır (Bayram, 2006: 28).

Sağlık Bakanlığı Döner Sermaye Kanunu 106 Sayılı Yönetmeliği ilgili maddelerine göre Sağlık Bakanlığı Hastaneleri'nde döner sermaye faaliyetlerinin yürütülmesinde tahakkuk memuru, sayman yardımcısı, veznedar, ayniyat saymanı, ambar ve depo memurları da görev almaktadır. Görüldüğü gibi kâr amacı gütmeyen hastanelerde finansal faaliyetlerin yürütülmesinde Sağlık Bakanı'ndan başlayıp, döner sermaye saymanına kadar uzanan karmaşık bir yapılanma hakimdir. Bu yapılanmadaki kişilerin farklı yetki ve sorumlulukları, finansal faaliyetlerin başarıya ulaşması için koordineli bir şekilde kullanılmalıdır.

1.6.2. Finansman Kaynakları

Özel sektör firmalarında yukarıda da değinildiği gibi finansal kaynakların başında işletme sahiplerinin (ortaklarının) koymuş oldukları sermaye ile dışarıdan sağlanan ve yabancı kaynak olarak adlandırılan borçlar gelmektedir. Özel hastane işletmeleri açısından da bu durum karşımıza çıkmaktadır. İşletmeler faaliyetlerinin ve yatırımlarının yapısına göre hedef sermayelerini kendileri belirleyebilmektedir. Optimal pasif yapısı olarak ifade edilen hedef sermaye yapısı, işletmelerin finansal başarısında büyük rol oynamaktadır (Okka, 2006: 93). Ancak kâr amacı gütmeyen kamu hastaneleri açısından baktığımızda hedef sermaye yapısının önemli olmadığı görülmektedir. Zira bir devlet hastanesinin yabancı kaynak bulma veya kullanma yetkisi kanun ve yönetmelikler çerçevesinde imkânsızdır. Bunun yanında diğer işletmelerden farklı olarak devlet hastanelerinde bağış ve yardımlar karşılığı finansman kaynağı sağlanması olgusuna oldukça sık rastlanmaktadır. Finansman açısından diğer ayırıcı bir nokta ise özel hastanelerin halka arz yoluyla finansman sağlamaları veya tahvil ihracı ile uzun vadeli borçlanma yoluna gitmeleri mümkünken, devlet hastanelerinde böyle bir uygulama yapılamamaktadır. Sağlık Bakanlığı'nın genel bütçeli bir kuruluş olmasından dolayı bu bakanlığa bağlı olan hastane işletmelerinin ana finansman kaynakları genel bütçeden aldıkları payın dışında aşağıdaki finansman kaynaklarından oluşur (Özgülbaş, 2002: 12):

- 3418 sayılı yasaya göre alınan sağlık hizmetleri fon geliri,
- Döner sermaye gelirleri,
- Hastane işletmesinin vakıflarından ve derneklerinden sağladıkları gelirler,
- Bağış ve yardımlar.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere özel bir hastane işletmesi ile devlet hastanesi işletmelerinin finansman kaynakları birbirinden epeyce farklıdır.

1.6.3. Fiyatlandırma ve Maliyetleme

Özel hastane işletmeleri ile devlet hastane işletmelerinin finansal faaliyetlerindeki büyük farklılıklardan biri de fiyatlandırma ve maliyetleme çalışmalarında ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere devlet hastanelerinde uygulanacak fiyatlar, Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenmektedir ve hükümet veya politika

değişikliklerine bağlı olarak bu fiyatlar değişebilmektedir. Maliyetler açısından ise oldukça karmaşık bir yapı karşımıza çıkmaktadır. Fiyatlar belirlenirken maliyetlerin yeterince göz önüne alınmaması çoğu devlet hastanesinin zarar etmesine neden olmaktadır. Devlet hastanelerinin kâr amacı gütmemesi bile en azından maliyetleri karşılayacak şekilde bir yapıya ulaşmaları sağlık sisteminin düzgün yürüyebilmesi açısından son derece önemlidir. Bu noktada devlet hastanelerinde fiyatlandırma ve maliyetlemenin etkinliği de önem kazanmaktadır (Çam,2008: 20-26).

1.6.4. Döner Sermaye Uygulaması

Kamu hastane işletmelerinde genel bütçelerden sonra en önemli gelir kaynakları, döner sermaye gelirleridir. Döner sermaye, kamu görevlerinin yürütülmesi sürecinde bir ihtiyaç olarak ortaya çıkan hizmetlerin bir yan faaliyet olarak yürütülmesi amacına dayanan bir uygulamadır. Döner Sermaye Sistemi'nde tutulan muhasebe kayıtları 1999 yılında yayınlanan "Döner Sermayeli İşletmeler Muhasebe Yönetmeliği"ne uygun olarak tutulmaktadır. Bu yönetmelik 1992 tarihli Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TMS) düzenlemesinin hastanelere uyarlanmış biçimidir. Hastane Döner Sermaye Sistemi içerisinde finansal planlama (bütçeleme), satın alma, maaş muhasebesi, hasta muhasebesi, genel muhasebe gibi alt uygulamalara rastlamak mümkündür. Döner Sermaye Sistemi'nde yürütülen finansal faaliyetler içerisinde döner sermaye aylık mizanları, döner sermaye bilançosu, döner sermaye gelir tablosu, döner sermaye diğer finansal tabloları gibi finansal tablolar yer almaktadır (Bayram,2006: 41).

Devlet hastanene işletmelerinin finansal bilgi sistemleri üç ayrı finansal sistem ile yürütülmektedir: Genel bütçe sistemi, döner sermaye sistemi ve ayniyat muhasebesi sistemidir. Döner Sermaye Sistemi, 5018 Sayılı Yasa ile Genel Bütçeli kuruluşlar olarak anılan Devlet Hastaneleri'nin, hazine finansmanı ile sağlanan gelirleri ve bu gelirler ile yaptıkları harcamaları kaydettikleri bütçe sistemidir. Sistem yönetiminin en üstünde harcama yetkilisi olarak Sağlık Bakanı yer almaktadır. Sağlık Bakanı bu yetkisini Devlet Hastaneleri'nin üst düzey yetkilileri olan Hastane Başhekimleri'ne devrederek kullanmaktadır (Bayram, 2006: 41).

1.6.5. Finansal Kontrol ve Denetim

Bilindiği üzere özel hastanelerde diğer özel kurumlarda olduğu gibi finansal kontrol ve denetimlerde finans departmanı veya işletme yönetimi tarafından birçok yönetim muhasebesi uygulaması yapılmaktadır. Bu uygulamaların çoğu iç kontrolü sağlamak ve finansal yöneticilerin ileriye yönelik olarak yapacakları finansal planlarda ve alacakları finansal kararlarda büyük rol oynamaktadır. Örneğin, işletme yöneticilerinin çeşitli kararlar almasında etkili bir analiz yönetimi olarak görülen başa baş analizleri, özel hastanelerde maliyetleme ve fiyatlandırma aşamalarında mali kontrol açısından uygulanabilecek bir yöntemdir (Yükçü, 1999: 591). Yine yönetim muhasebesi enstrümanları arasında sayabileceğimiz bütçe ve türevleri özel hastanelerde sıklıkla kullanılabilirlerdir.

Mali ve iç kontrolün sağlanmasına yönelik bu uygulamaları devlet hastanelerinde görmemiz ise günümüzde olanaksızdır. Bunun en büyük sebebi hiç kuşkusuz devlet hastanelerinin kâr amacı gütmemesinden kaynaklanmaktadır. Devlet hastanelerinin kâr amacı gütmemesi bu işletmelerde mali ve iç kontrolün yapılmayacağı anlamına gelmemektedir. Özel hastanelerden farklı olarak devlet hastanelerinden mali ve iç kontrolün nasıl ve ne yöntemle yapılacağı yine kanun ve yönetmelikler çerçevesinde belirlenmiştir. 2005 yılında yürürlüğe giren İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 4. ve 10. maddesi iç kontrol ve ön mali kontrolün kapsamını açıklamaya yöneliktir.

İlgili yönetmeliğin 10. maddesine göre ön mali kontrolün kapsamı şu şekilde açıklanmaktadır (İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, 31/12/2005, Resmi Gazete Sayısı: 26040 (3. Mükerrer)) :

Ön malî kontrol görevi, idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından yerine getirilir. Ön malî kontrol, harcama birimleri tarafından yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrollerden oluşur. Malî hizmetler birimi tarafından yapılacak ön malî kontrol, Usul ve Esaslar'da belirtilen kontroller ile idarelerce yapılacak düzenlemeler çerçevesinde bu birim tarafından yapılması öngörülen kontrollerden meydana gelir. Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin malî karar ve işlemler, harcama birimleri ve malî hizmetler birimi tarafından idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, ayrıntılı harcama veya finansman programları, merkezi

yönetim bütçe kanunu ve diğ er malî mevzuat hükümlerine uygunluk yönlerinden kontrol edilir. Malî karar ve işlemler harcama birimleri tarafından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması açısından da kontrol edilir (Çam, 2008: 27)

İKİNCİ BÖLÜM

SAĞLIK SEKTÖRÜNDE FİNANSAL PERFORMANS DEĞERLENDİRMESİ

Diğer sektörler gibi hızla değişen ve gelişen sağlık sektöründe hizmet veren birimlerin de ayakta kalabilmek için bu gelişme ve değişmelere dinamik bir şekilde uyum sağlaması gerekmektedir. Bu dinamizmin ölçülmesi de kolaylaşmış ve özellikle kamu sağlık sektöründe performans ölçümleri ile daha etkili ve verimli yönetimin çareleri aranmaya başlanmıştır. Ülkemizde en büyük sağlık hizmeti sunucusu Sağlık Bakanlığı Hastaneleri çok büyük miktarlarda kaynak kullanarak hizmet vermektedirler. Ülkemizde sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü oluşturan hastane harcamalarının da etkili ve verimli bir şekilde kullanılarak atıl kaynakların diğer önemli alanlara yönlendirilmesi ile faydalı kullanımı sağlanmalıdır (Ayanoğlu, Atan ve Beylik, 2010: 41-42).

2.1. Performans Kavramı

Bilimsel literatürde performans kavramı hakkında genel olarak kabul edilmiş belli bir tanım olmamakla birlikte performans kavramı literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır (Gencer, 2006: 6).

16. Yüzyıl'da, performans kelimesi bugün anlaşılanın dışında askeri alanda görevleri ve emirleri başarmak anlamında kullanılmıştır (Lawson, 1995: 3).

Günümüzde ise performans genel anlamda, belirli bir amaca yönelik yapılan planlar doğrultusunda ulaşılan nokta olarak tanımlanmaktadır (Gencer, 2006: 6).

Performans, belirlenen koşullara göre bir işin yerine getirilme düzeyi veya iş görenin davranış biçimi olarak da tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle performans, "Bir işgörenin belirli bir zaman kesiti içerisinde kendisine verilen görevi yerine getirmek suretiyle elde ettiği sonuçlardır" (Bingöl, 2003: 273).

Baş ise performansı "Bir işi yapan bireyin, bir grubun ya da bir örgütün planlanan hedefe ne derece ulaşabildiğinin, neyi sağlayabildiğinin nitel ya da nicel anlatımı" şeklinde tanımlamıştır (1991: 13).

Sonuçta; performansı, belirlenmiş olan hedefe ulaşım seviyesinin ölçümü olarak ifade etmek mümkündür. Bu, mutlak ya da nispi olarak değerlendirilebilir. Bir

işletmenin ya da bir üretim biriminin üretim miktarı ya da gerçekleştirdiği üretimin belirlenen hedefe oranıdır. Bu konuda yapılan diğer bir tanıma göre performans; bir işi yapan bireyin, grubun ya da örgütün o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak hangi seviyeye ulaşabildiği, başka bir deyişle neyi sağlayabildiğinin nicel ve nitel olarak anlatılmasıdır (Akal, 1992: 6).

Barkey (2002, 26-27) ise performansı, örgütlerin, ekonomik avantajlar elde etmek amacı ile biraraya getirilmiş verimli varlıkların bir bileşimi olduğu fikrine dayalı olarak tanımlamaktadır. Bir işletmenin varlıkları; işgörenler, yönetim, girişimcilik yeteneği, fiziksel sermaye gibi unsurlardan oluşur. İşletmeler değer yaratmak için bu varlıkları kullanırlar ve her bir varlık kendisinden beklenen bir değere sahiptir. Bu görüşlerden hareketle örgütsel performansın; bir örgütün sahip olduğu varlıkları kullanarak yarattığı ekonomik değer ve yararın, hissedarların en az bunlardan elde etmeyi umduğu değer ve yarar kadar olması gerekir. Eğer elde edilen değer, hissedarların beklentisi altında ise büyük bir ihtimalle yatırımcı bu varlıklarla daha yüksek değeri elde edebileceği alternatif kaynaklara yönelecektir. İşletme kültüründe performans, bir işi yapan bireyin ya da işletmenin o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak nereye varabildiği, başka bir anlatımla neyi sağlayabildiğinin nicel (miktar) ve nitel (kalite) olarak anlatımıdır. Dolayısıyla performans, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesidir (Kenger, 2001: 38).

İşletmelere göre performans “değer yaratabilmek” tir. Hem “doğru işin yapılması” (strateji) hem de “işin doğru yapılması” (Toplam Kalite Yönetimi) ile sağlanabilmektedir. İşletmecilik açısından fonksiyonelliğin kalitesi olarak anlaşılan performans, yönetim açısından ise, yönetim kalitesi ile ilişkilendirilmektedir. 21. Yüzyıl’ın başlarında Taylor’un gerçekleştirdiği üretkenlik ölçümleri ile başlayan performans ölçümü ve değerlendirilmesine yönelik ilgi, günümüze kadar sürekli bir artış eğilimi göstererek devam etmektedir (Pervaiz vd. 1999: 305).

Örgütlerin amacı ve görevi belli bir işi gerçekleştirmektir. Örgüt yöneticilerinin görevi de örgütün, kuruluş amaçlarını ve görevlerini başarılı bir şekilde gerçekleştirmelerini sağlamaya yönelik önlemleri almaktır. Yönetimlerin performans anlayışı ve belirlenmiş olan ölçüm kriterleri geçmişten günümüze zaman içerisinde değişiklik göstermiştir. Performans kavramının bu değişim süreci

içerisinde değişmeyen ve önemini yitirmeyen tek boyutu ekonomiktir. İster özel, ister kamu, ister üretime yönelik, isterse hizmet kurumları olsun kârlılık ve dolayısı ile ekonomiklik temelinde varlıklarını sürdürmek yarışı içindedirler. Kâr ve kârlılık, hem işletme, hem de toplum için önem arz etmektedir. Ancak kârlı olan bir işletme topluma katkı sağlayabilir. Ekonomik kaynaklarla işletmelerde oluşturulan artı değer bütün toplumlarda sosyal hizmetlerin yerine getirilmesini sağlayan ana kaynaklardır (Gencer, 2006: 7).

Performans anlayışının gelişim süreci içerisinde ikinci önemli boyut verimliliktir. II. Dünya Savaşı'ndan sonra mal ve hizmetlere olan büyük talep kıt kaynakların yarattığı ortam, verimlilik kavramını bir kurtarıcı gibi toplumun hizmetine sunmuştur. Verimlilik, yönetimin gayretlerini maliyet ve girdilerden yararlanma düzeyi üzerinde yoğunlaştırmıştır. İlk dönemlerde özellikle işgücü ve malzeme gibi üretim kaynaklarının kullanımında yoğunlaşan verimlilik artışları giderek sermaye ve enerji kaynaklarına doğru kaymıştır (Halis ve Tekinkuş, 2003: 170-171).

İşletme performansı geniş bir boyut içerisinde aşağıdaki sorulara yanıt arayan bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır (Gencer, 2006: 8):

- Şimdi neredeyiz?
- Daha ne kadar iyi olabilirdik?
- Nerede olmalıyız?

Bu üç temel soru işletme performansının ne anlama geldiğini genel olarak açıklamaktadır. Yine bu üç temel soru işletme performansının tanımlanması ve değerlendirilmesine ilişkin alanları belirlemektedir. Aynı zamanda işletmelerde performansın geliştirilme alanlarına bir çerçeve çizmektedir.

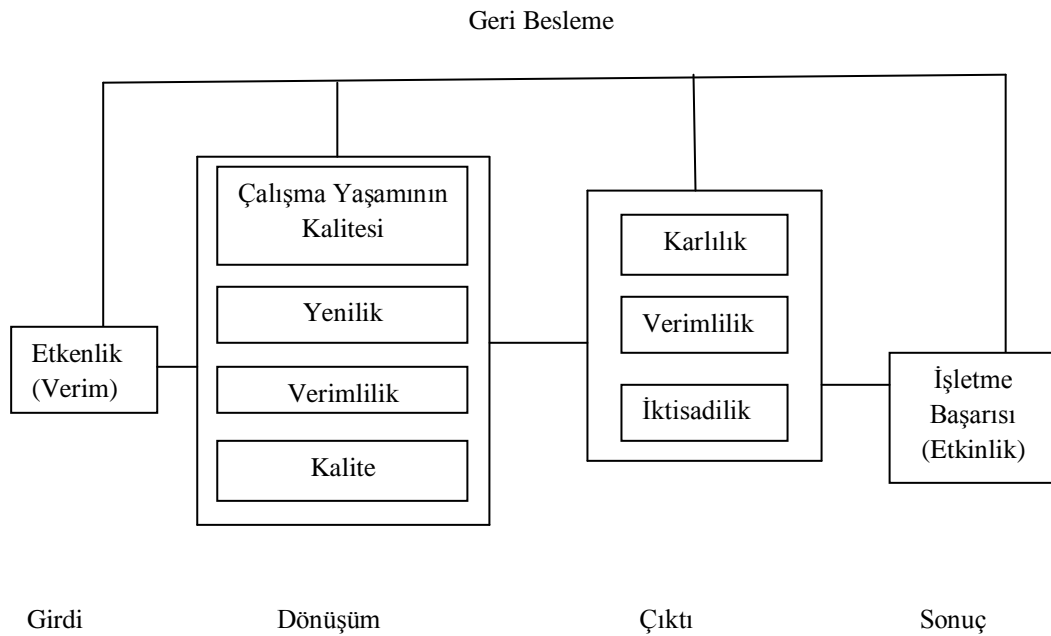
2.2. PERFORMANSIN BOYUTLARI

Örgütsel sistemlerde performans alanlarını, performans boyutlarını belirleyici yönetim görüşleri sürekli bir değişim göstermektedir. Dönem dönem performansı belirleyici olarak farklı boyutlar ortaya konulmaktadır. Endüstri devriminin başlangıcında bu boyutlar kar ve maliyet olarak belirginleşirken, daha sonraki

dönemlerde kar-maliyet-verimlilik üçgeni biçimine dönüşmüş, giderek bu üçgene kalite ve müşteri memnuniyeti eklenmiştir.

Son dönemlerde bu sınıflandırmaya çalışanların davranışı, pazar durumu, ürün liderliği, kamu sorumluluğu gibi daha yeni boyutlar katılmıştır. Son dönemlerdeki sınıflandırmada, örgütsel bir sistemde performans kavramı performansın aşağıdaki boyutlar ile tanımlanmaktadır. (Kenger, 2001: 39-43):

1. Etkinlik (efficiency)
2. Etkililik (effectiveness)
3. Verimlilik (productivity)
4. İktisadilik (economic)
5. Kalite (quality)
6. Çalışma yaşamının kalitesi (quality of working life)
7. Yenilik (innovation)
8. Karlılık (ratabilite)



Şekil 3: Performans Boyutları ve İlişkileri

Kaynak: Daşdemir, 1996: 162

2.2.1. Etkinlik (Efficiency)

Hem performansın boyutlarından biri olarak kabul edilen, hem de verimliliğin içinde yer alan etkinlik kavramı, çoğu zaman literatürde verimlilik, kârlılık, kalite, performans ve etkililik ile eş anlamlarda kullanılmakta, bunun yanında, farklı disiplinler için de farklı anlamlar taşımaktadır. İktisadi anlamda etkinlik, minimum çaba veya masraf ile maksimum sonuçlar elde etme kapasitesi olarak tanımlanmaktadır (Lorcu, 2008: 36).

Etkinlik kelimesi; faal olma, bir iş yapma, etkin olma ve yapılan işin ya da işi yapanın niteliği anlamına gelmektedir. Etkinlik kavramı, belirli bir alanda faaliyet gösteren karar birimlerinin kullandıkları girdiler ve ürettikleri çıktılar dikkate alındığında üretim sonuçlarının nispi olarak karşılaştırılmasını ifade eder. Kamu kurumları açısından etkinlik kavramı, ilgili kurumun yürüttüğü faaliyette (etkinlikte) elde ettiği sonucun niteliği anlamına gelmektedir (Güran, 2005: 115-117).

Etkinlik işletme faaliyetlerinin başarısının bir göstergesidir. Etkin olmaktan amaç mevcut teknoloji çerçevesinde çıktıları olası en az kaynakla (girdi) üretebilme yeterliliğidir. Bu bağlamda işletmeler en az kaynakla olası en büyük çıktıyı elde edebilmek için kısa ya da uzun vadede çeşitli kararlar almak durumundadırlar. Bir işletmenin etkin olup olmadığına kendisine rakip olan işletmelerin verimlilikleriyle karşılaştırılarak karar verilebilir (Dikmen, 2007: 2-3).

Bir şeyin etkin olması onun istenen sonucu vermesi demektir. Bu nedenle etkinlik belirli bir amacı gerçekleştirmek için örgütsel çabayı optimize etme süreciyle ilgilidir (Demir, G. 2004: 10).

Etkinliğin ölçümleri en basit açıklama ile işletmenin gerçekleştirmeyi amaçladıkları ile elde ettikleri arasında yapılan bir karşılaştırmadır. Bu ilişki, aşağıdaki gibi formülize edilebilir:

$$\text{Etkinlik} = \frac{\text{Gerçekleşen Çıktı}}{\text{Beklenen Çıktı}}$$

Etkinlik ölçümleri performans geliştirme sürecinde yönetime iki büyük olanak sağlamaktadır. Bunlar, 1. Mevcut koşullar altında tüm kaynakların tam kapasitede

kullanılmasına ulaşmak. 2. Örgüt içi ve dışı kısıtlamaları yok sayarak ideal potansiyele ulaşmaktır (Akal, 2005: 37).

İşletmeler etkinlik ölçümü ile üretim sürecinde, teknik ya da organizasyona ilişkin etkinsizlikleri tespit ederek, bunların önlenmesi için gerekli tedbirleri almaktadır. Etkinlik ölçümü ile işletme nerede olduğuna ilişkin bir gösterge elde ederken, aynı zamanda, eldeki girdileri ile ne denli iyi biçimde çıktı üretebileceği ve mevcut kapasitenin kullanım düzeyine ilişkin göstergeler de elde edebilmektedir.

Kısacası etkinlik, mevcut kaynakların kullanımı ve bu kaynakların kullanımında kullanılan araçlar ile ilgili bir kavramdır (Lorcu, 2008: 37)

2.2.2. Etkililik (Effectiveness)

Örgütün önceden tanımlanmış amaçlarına ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri etkinliklerin sonucunda bu amaçlara ulaşma derecesidir. Etkililik çıktılarla ilgili bir kavramdır (Demir, G. 2004: 12). Literatürde etkinlik ve etkililik birbirinin yerine kullanılmaktadır. “Etkililik” belirlenen amaçların başarıma, “Etkinlik” ise sonuçları en az kaynakla elde etme başarısının ölçüsü olarak tanımlanmaktadır (Dikmen, 2007: 3). Bu iki kavram arasındaki ilişki aşağıda Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Çeşitli Etkinlik ve Etkililik Bileşimleri (Baş ve Artar, 1991: 35).

ETKİLİLİK	KAYNAKLARIN KULLANIMI (ETKİLİLİK)	
	KÖTÜ	İYİ
YÜKSEK	Etkili fakat etkin değil, bazı kaynaklar boşa harcanıyor.	Hem etkili hem etkin, kaynaklar iyi kullanılıyor, performansı yüksek.
DÜŞÜK	Ne etkili, ne etkin, hem hedeflere ulaşamıyor hem de kaynaklar boşa harcanıyor.	Etkin fakat etkili değil, kaynak kullanımı iyi fakat hedeflere ulaşamıyor.

Etkililik, elde edilen çıktıların planlanan çıktılara ne derece yakın olduğunu gösteren bir kavramdır.

$$\text{Etkililik} = \frac{\text{Gerçekleşen Çıktı}}{\text{Planlanan Çıktı}}$$

Sağlık sektöründe etkililiğin ölçümü, yapılan herhangi bir müdahale sonrasında gerçekleşen sağlık kazanımlarının ölçümünü gerektirir. Örneğin bir bağışıklama kampanyasının sonrasında önlenebilir vaka sayısı o müdahalenin etkililiğinin ölçümüdür. Etkililik sağlık sektöründe genellikle; kurtarılan yaşam sayısı, önlenebilir vaka sayısı, kazanılan Kaliteye Ayarlı Yaşam Yolları – QALY gibi ölçütlerle tanımlanır (Tatar, 2007: 22).

2.2.3. Verimlilik (Productivity)

Günümüzde verimlilik kavramının, birçok farklı anlamda kullanıldığı görülmektedir. En geniş anlamda verimlilik; verilen bir çıktının en az maliyetle üretilmesidir. Dar anlamda ise; üretim odaklı bir kavram olup, asıl olarak etkinlik ve etkililik bileşenlerinden oluşmakla birlikte randıman, yenilik, çalışma yaşamının kalitesi gibi performans boyutlarını da içine almaktadır. Ekonomik açıdan ise, üretim sürecinde, elde edilen girdiler ile mümkün olan en çok çıktının üretilmesi anlamını taşırken, mühendislik açısından bakıldığında, gerçekleşen çıktının, istenen çıktı ile karşılaştırılması anlamında kullanılmaktadır. Verimlilik girdi kaynaklarının üretim sürecinde ne kadar iyi kullanıldığının bir ölçüsü olarak da tanımlanmıştır (Lorcu, 2008: 32-33).

Üretim süreci sonucunda elde edilen mal ve hizmet ürünlerinin, bu ürünleri üretmek için tüketilen kaynaklar arasındaki oran olarak da tanımlanabilen verimlilik, genelde performans ölçmede kullanılan statik bir durum belirleme olarak görünse de, aslında üretimin ilk aşamasından son aşamasına kadar kaynakların kullanımı ile ilgili bir süreç içinde her zaman geçerli dinamik bir ölçüt olup, ekonomik anlamda rasyonel bir yolun izlenmesidir (Özdemir, 1991:169).

Performans ölçütlerinden biri olan ve yaygın olarak kullanılan verimlilik kavramının çoğu kez etkinlik kavramından farkı anlaşılmadan, yanlış kullanıldığı görülmektedir. Verimlilik veya diğer adıyla üretkenlik veya produktivite kavramı (productivity), en basit tanımıyla, çıktının girdiye oranıdır (Tarım, 2001: 11).

$$\text{Verimlilik} = \frac{\text{Çıktı}}{\text{Girdi}}$$

Bu matematiksel ilişkiye göre verimlilik, bir üretim ya da hizmet sürecinin belli bir dönemi sonunda üretilmiş olan ürün ve hizmetlerle (çıktı), bu üretimi gerçekleştirmek amacıyla kullanılan üretim kaynaklarının (girdi) birbirine oranlamasıyla elde edilen bir katsayıdır (Akal, 2005: 47).

Bir işletmenin etkin olup olmadığına kendisine rakip olan işletmelerin verimlilikleriyle karşılaştırılarak karar verilebilir. Verimlilik bireysel ve örgütsel performansta, dolaylı olarak etkililiği ve etkinliği kapsamaktadır. “Etkililik” belirlenen amaçların başarıma, “etkinlik” ise sonuçları en az kaynakla elde etme başarısının ölçüsü olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, çıktının girdiye oranı söz konusu olduğunda “verimlilik”, çıktıların en az kaynakla elde edilme başarısı söz konusu olduğunda “etkinlik” kavramı kullanılmalıdır (Dikmen, 2007: 2-3).

2.2.3.1. Hastanelerde Verimlilik

Hastane işletmesi hizmetlerinin verimli üretim yapabilme sorunu, yalnızca gelişmekte olan ülkelere özgü bir sorun değildir. Bugün sağlık sistemi ve hastanelerin verimliliğini artırma yönündeki araştırmaların büyük çoğunluğunu gelişmiş ülkeler de yapmaktadır. Diğer ekonomik örgütlerle karşılaştırıldığında hastanelerde verimlilik ölçümleri ve bunun yönetim tarafından bir denetim aracı olarak kullanılması oldukça yakın bir geçmişe sahiptir. Bu gecikmede, hastanelerin ekonomik bir örgüt olarak kabul edilip edilmeyecekleri konusundaki görüş ayrılığının oldukça etkili olduğu söylenebilir. Hastane işletmelerinin ekonomik bir örgüt olmadığını savunanlar, bu görüşlerinin çıkış noktasını, hastanelerin temel

amacının kazanç olmamasına dayandırılırlar. Bu görüşte olanlar, kazanç amacı gütmeyen ve sosyal nitelikleri daha ağır basan kuruluşların, ekonomik ilişkiler içerisinde yönetilemeyeceğini ileri sürerler. Bu görüşe göre; hastane hizmetlerinde verimliliğin göz önünde tutulması, hastaların sağlıklarının tehlikeye atılması ve toplum bireylerinin sağlık hizmetlerinden yararlanmalarının önemli ölçüde sınırlandırılması anlamına gelmektedir. Hastanelerin ekonomik bir örgüt olduğunu, bu nedenle de ekonomik ilkeler içerisinde yönetilmeleri gerektiğini savunanlar ise, bu görüşlerini temelde onların faktör ve mal pazarında, birçok yönden başka örgütler gibi rekabet koşullarında çalışmalarıyla açıklamaya çalışırlar. Yapılan araştırmalar hastanelerin başka ekonomik örgütlerle birçok ortak yönlerinin bulunduğunu ortaya koymaktadır. Kazanç amacı gütmeseler de diğer örgütler gibi hastaneler de toplumun kıt kaynaklarını kullanmaktadırlar ve ekonomik ilkeler içerisinde, en azından toplumların sağlık için ayırdığı kaynakları akılcı biçimde kullanmak zorundadırlar (Kavuncubaşı, 1995: 13-14).

Hastaneler gibi emeğin yoğun olduğu örgütlerde toplam harcamaların %50-70'i çalışanlara ödenen ücretlerdir. Bu sebeple verimlilik ile ilgili tartışmaların çoğu işgücü saati başına çıktı etrafında odaklanmaktadır. Ancak hastanelerde hizmet üretimi yalnızca emeğin bir fonksiyonu değildir. Bu nedenle hastanelerde çalışma saatini esas alan girdi ile çıktı karşılaştırmalarına dayalı verimlilik yerine, gerçekte üretilen hizmet ile ilgili üretim faktörlerinin kombinasyonunun verimliliği ölçülmelidir (Şahin, 1998: 11).

2.2.4. İktisadilik (Economic)

Ekonomiklik ölçütü, performans yönetiminde önemini hep koruyan başlıca ölçütlerden biridir. Çünkü ister özel sektör kuruluşları olsun, ister kamu kurum ve kuruluşları olsun ve hatta sosyal amaçlı kurumlar olsun, ekonomiklik, performansın temel ölçütüdür. Ekonomiklik ölçütü, diğer performans ölçütlerinde olduğu gibi kuruluş için bir amaç değil, araçtır.

Kamu hizmetlerinde ekonomik olmak, verimli olmak anlamına gelmemelidir. Zira ekonomiklik ölçütü, kuruluşların amaçları da göz önünde bulundurularak, sahip olunan üretim kaynaklarının uygun miktar ve kalitede, uygun zamanda ve uygun

yerde, en uygun maliyetle elde edilmesi anlamına gelmektedir. Ekonomiklik, uygun nicelik ve nitelikteki kaynakların en düşük maliyetle, uygun zamanda elde edilmesi demektir. Kamu performans yönetiminde ekonomiklik ölçütünün verimlilik ölçütünden farkı ise, mal ve hizmetlerin üretim ve sunumunda anlaşılmaktadır. Buna göre, ekonomiklik üretim girdilerine ilişkin bir ölçüt olurken; verimlilik ölçütü üretim girdileriyle çıktıları arasındaki bir etkileşim ve orantı kurmaktan ibarettir (Bilgin, 2004: 37-38).

2.2.5. Kalite (Quality)

Kalite, kaynakların verimli kullanımını sağlayan, ürün ve hizmetlere kullanım uygunluğunu kazandıran, müşteri gereksinimlerine uygun üretim ve hizmet anlayışını egemen kılan ve böylece işletmelerin kamusal sorumluluklarını da olumlu olarak gerçekleştirmelerine olanak hazırlayan bir performans boyutudur (Akal, 2005: 49).

Sağlık hizmetleri sunumunda kalite; uluslararası geçerliliği olan göstergelerdeki standartlara uygun tanı, tedavi ve bakım hizmetlerinin yanısıra, tüm hizmet süreçlerinde hastaların beklenti ve ihtiyaçlarının tam olarak karşılanması olarak tanımlanabilir. Buna göre kalite; sağlık hizmetlerinde gerekli kaynakların verimli bir şekilde dağıtılması ve kullanılması, hizmetin etkili biçimde verilmesi, gerek kaynak dağıtımında gerekse hedef kitlenin hizmetlere ulaşımında hakkaniyete özen gösterilmesi ve hizmet sunumu sırasında ve sonrasında hizmeti kullananların memnuniyetinin sağlanması olarak tanımlanmaktadır (Uz, 1995: 50).

2.2.6. Çalışma Yaşamının Kalitesi (Quality of Working Life)

Çalışma yaşamının kalitesi, çalışanların çalışma yaşamının farklı yönlerine ilişkin düşünce ve davranışlarıdır. Çalışma yaşamının konusu insan olduğundan çalışma yaşamının kalitesi ile işletme performansı arasındaki ilişki karmaşıktır. Çünkü insanlar sosyal yaşamlarında olduğu gibi çalışma yaşamlarında da koşullardan ve olgulardan farklı etkilenir ve farklı tepki gösterirler (Demir, 2004: 20).

2.2.7. Yenilik (Innovation)

Yenilik, insan ve maddesel kaynaklara yeni ve daha çok değer yaratma kapasitesi sağlama görevidir. Yenilik, toplumun gereksinimlerinin daha kârlı bir işletme için olanaklara çevrilmesi sürecidir (Drucker, 1997: 102-103).

Yenilik iç ve dış çevrelerden kaynaklanan her türlü baskı, tehdit, istek ve olanaklara, teknoloji, ürünler, hizmetler, yöntemler, politikalar açısından başarılı olarak yanıt vermek için yapılan değişimleri içeren yaratıcı bir süreçtir (Sink, 1989: 26; Akt; Akal, 2005: 53).

2.2.8. Karlılık (Rantabilite)

Kâr, satışlarla maliyetler arasındaki artı farktır. Bu fark eksi olduğunda zarar oluşur. Kârlılık, ise gelir ve gider ağırlıklı bir ilişki içinde tanımlanırsa, dönemsel kârın, satışlara bölünmesiyle bulunan bir oranın ifadesidir. Kâr ve kârlılık en net şekilde ve anlaşılabilen performans boyutudur (Akal, 2005: 63-64).

İşletmeler yatırım projelerini üç şekilde finanse edebilirler: Borçlanma, hisse senedi ihracı ile öz kaynak elde etme (dışsal özkaynak) ve faaliyetlerden elde edilen kaynaklar (içsel özkaynak). Finansmanda özkaynak kullanımı ister içsel özkaynak olsun isterse dışsal özkaynak olsun, borç finansmanı ile ortaya çıkacak olan vergi tasarruflarının kaybedilmesine yol açmaktadır. Çünkü yatırım projesinin finansmanı özkaynakla sağlanmaması durumunda yabancı kaynakla finanse edilmesi gerekir. Karlılık ise üç önemli finansman kaynağından birisi olan iç kaynakları doğrudan etkilemesi nedeniyle işletmelerin finansal yapılarında kritik bir rol oynamaktadır. Sermaye harcamalarının en önemli kaynağının iç fonlar olduğu da unutulmamalıdır (Chen ve Zhau, 2005:1). Bu çerçevede karlılık, hem işletmeler hem de yatırımcılar açısından işletme ile ilgili olarak alınacak kararlarda göz önünde bulundurulması gereken önemli göstergelerden biridir (Albayrak ve Akbulut 2008:57).

2.2.8.1. Finansal Yapı ve Karlılık

Finans kuramında finansal yapının genel olarak sektör, büyüklük, büyüme, vergiler, iş riski gibi birçok faktörlerle olan ilişkisi araştırılmıştır. Bu alanda

araştırılan konulardan en önemlilerinden birisi ise finansal yapı ile karlılık arasında nasıl bir ilişki olduğudur. Finans kuramında işletmenin borçlanma durumunu gösteren finansal kaldıraç ile karlılık arasındaki ilişki üzerine yapılan araştırmalarla ortaya çıkan genel kabul görmüş olan yaklaşım, özellikle Myers (2001) ve Kester (1986) çalışmalarında bu iki faktör arasında negatif yönlü bir ilişki bulmuşlardır (Megginson, 1997:307). Bu durum bu çalışmaya konu olan hastane işletmesi içinde geçerlidir.

Modern anlamda Modigliani ve Miller'ın (1958) ortaya koyduğu borç ve özsermaye finansmanı arasındaki tercihin tam yetkin sermaye piyasalarında sermaye maliyeti veya firma değeri üzerinde etkili olmadığını göstermesi (Myers, 2001:81) ile başlayan ve daha sonra karlılık ile finansal yapı arasındaki ilişki üzerine yapılan araştırmalarda ve geliştirilmiş olan teorik yaklaşımlarda bu konuda genel kabul gören bir durum benimsenememiştir. Örneğin vergi temelli modeller, diğer şeyler sabit kabul edildiğinde karlı işletmelerin borcun vergi kalkanından yararlanmaktan dolayı işletmelerin daha fazla borçlanmaları gerektiğini önerirken, finansman hiyerarşisi teorisi ise ilk etapta yatırım fonları olarak işletmelerin dağıtılmayan karları kullanacaklarını ve eğer ihtiyaç varsa tahvil ve özsermaye fonlarını kullanacaklarını önermektedir. Bu durumda ise karlı firmalar daha az borçlanma eğiliminde olacaklardır. Bu çalışmada kamu hastanesi ele alındığı için vergiler hesaba katılmamıştır.

Toplam aktif devir hızı da karlılığı etkileyen bir faktördür. Bu oran işletmenin aktif varlıklarının kaç katı satış yapıldığını gösterir. Aktif devir hızının yüksek olması olumludur.

Karlılığı etkileyen diğer bir faktör net kar marjıdır. Söz konusu oranın hesaplanmasında, olağanüstü giderlerin dışındaki tüm giderler ve vergiler dikkate alınarak firmanın etkinliği belirlenir. Aynı zamanda fiyatlama, maliyet yapısı ve üretim etkinliğine ilişkin bilgi de veren net kar marjından faaliyet performansının ölçülmesine önemli bir gösterge olarak yararlanılmaktadır. Yatırımların sermayeye göre karlılığının belirlenmesi yatırım veri oranı ile ölçülmektedir. Du Pont Sistemi, kar marjı ile toplam varlıkların devir hızı arasında önemli bir bağıllık olduğunu gösterir ki çalışmada bu durum açıklanmıştır.

Çalışmada performans ölçütü olarak kullanılan ve karlılığı etkileyen bir diğer unsur aktif karlılığıdır. Bu oran aktiflerin işletmede ne oranda karlı kullanıldığını tespit etmede kullanılır.

2.3. PERFORMANS YÖNETİMİ

Belli bir iş ya da hizmeti yerine getirmek üzere görevlendirilen kişinin ulaşması beklenen başarı ve etkinlik düzeyi, performans standartları ile belirlenir. Performans standartları personel değerlendirme sisteminin temelini oluşturmaktadır. Bu standartlara dayalı değerlendirmeler; performans değerlendirme olarak tanımlanır. Performans standartlarının belirlenmesi hem çalışanlar, hem de yönetim açısından yararlıdır. Çalışanlar kendilerinden beklenen başarı düzeyinin ne olması gerektiğini önceden bilme, eksikliklerini öğrenme ve böylece yeteneklerini ve performanslarını iyileştirme ve geliştirme olanağını bulurlar. Yönetim ise personel ile ilgili kararlarını objektif bir esasa dayandırma, çalışanların potansiyel yeteneklerini öğrenme ve uygulanan personel yöntem ve tekniklerinin geçerliliğini deneme fırsatını elde eder. Fiziksel ve mekanik işlerde bu ölçütlerin belirlenmesi daha kolaydır. Ancak, çeşitlilik gösteren, türdeş olmayan faaliyetlerde bu standartların saptanması çok zor olabilmektedir (Bozkurt, Ergun, Sezen, 2008: 203-204).

Performans yönetimi, yönetimin planlama ve denetim faaliyetlerinin daha geniş bir çerçevede ve performans kavramındaki gelişmeler ışığında uygulanmasına yönelik çağdaş bir yönetim anlayışı olarak tanımlanmaktadır. Örgütün amaçlarını ve görevlerini mümkün olabilecek en iyi ve en başarılı biçimde gerçekleştirmek için örgüt kaynaklarını performanslarına göre seçme ve değerlendirme sürecidir. Performans yönetimi verimliliğe, etkililiğe, karlılığa ve ekonomik olmaya odaklanmış örgüt yönetimi anlayışı olup tüm bunlara ulaşabilmek için ölçülebilir hedefler koymayı ve bu hedeflere ilişkin çıktılarını sürekli ölçmeyi gerekli kılmaktadır (Bilgin, 2004: 13).

2.3.1. Bireysel Performans Yönetimi

Çalışan performansını artırmaya yönelik her türlü eylem ve görev bireysel performans yönetiminin kapsamına girmektedir. İşletmelerin hedeflerinin bireysel hedeflere dönüştürülmesi, işletme ile çalışan arasındaki mutlak uyum ile gerçekleşir. Bu uyumu yakalamak, çalışanın verimliliğini artırır.

Verimlilik kavramı tüm kaynaklardan en etkili faydayı elde etmekle ve bunlardan en yüksek katma değeri kazanmakla ilgilidir (Prokopenko ve North, 2011). Bu bağlamda, en önemli üretim faktörü olan insan kaynağının verimliliğinin artırılması, örgüt performansının artışında belirleyici bir unsur olmaktadır. Motivasyon, eğitim, ücret, ödüllendirme gibi insan kaynağının verimliliğini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır.

2.3.1.1. Performansa Dayalı Ücretlendirme

Bir üretim sürecine katılan fiziksel/düşünsel çalışma yeteneği olarak işgücüne yapılan ödemelere ücret denir. Kamu yönetiminde ücret rejimleri 20. Yüzyıl'da temel olarak iki ayrı sistemde kurulmuştur. Bunlardan biri ücretlendirmeyi piyasa temelinde belirleyen ve model uygulaması ABD'de görülen *eşit işe eşit ücret sistemidir*. İkinci model kamu hizmeti ve kamu yararı kavramları üzerinden Kıta Avrupası'nda refah devleti uygulamalarında görülmekte olan *sosyal ücret sistemidir*. 21. Yüzyıl'ın başlarında, bu ilke ve sistemlerin yerlerini kamu reformları çerçevesinde üçüncü bir tür olarak belirlemekte olan *performans uygulamalarına* bırakmakta oldukları gözlemlenmektedir (Güler, 2005: 311).

Temel ücrete değil, performansa dayanan rekabetçi ücret sisteminin yaratıcılığı teşvik edeceği, yüksek yetenekli işgücü istihdamı sağlayacağı, kamu hizmetlerinde sonuca odaklanmış bir sistem kurulmasını sağlayacağı düşünülmektedir. Performans sistemine eleştiriler; performansa dayalı yönetim biçimlerinin kamu kesimindeki personel yönetimi anlayışının korumalı, güvenceli, üstün ve kendine özgü yapısını bozduğu iddiasına dayanmaktadır. Bu çerçevede kamuda yaratılmak istenen sistemin performansa dayalı ücret sistemi olması durumunda kamu görevlisinin kamu hizmetini sadece emeğini sattığı bir olgu olarak

görüp, genel kamu yararı yerine bireysel çıkarlarını gözeticeği yönündedir (Güler, 2005: 311).

2.3.1.2. Sağlık Sisteminde Performans Sistemi

Performansa dayalı ek ödeme, Sağlık Bakanlığı'na bağlı tüm sağlık tesislerinde uygulanmakta olan, Bakanlık'ça belirlenen hizmet sunum şartları ve ölçütleri de dikkate alınmak suretiyle, çalışan personelin; unvanı, görevi, çalışma şartları ve süresi, hizmete katkısı, performansı, serbest çalışıp çalışmaması, kurumlarda yapılan muayene, ameliyat, anestezi, girişimsel işlemler, özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi unsurlar esas alınarak sağlık kurumlarında, sağlık hizmetlerinin iyileştirilmesi, kaliteli ve verimli hizmet sunumunun teşvik edilmesinin sağlanması amacıyla, görevli personele döner sermaye gelirlerinden yapılacak ek ödemenin oran, usul ve esaslarının belirlendiği bir sistemdir. Bu sisteme göre Sağlık Bakanlığı hastaneleri elde ettikleri döner sermaye gelirlerinin azami %40'ını personeline ek ödeme olarak dağıtabilir. Bu sistemde sağlık personeline yapılan ek ücret ödemeleri hizmet başı ödeme modeli esas alınmak suretiyle, sunulan hizmetlerin kurumsal ve bireysel performansı da gözeterek dağıtılması temel prensiptir (Aydın, Demir, 2007: 30).

2.3.1.3. Performans Ölçütleri

Sağlık çalışanlarını motive etmek, onların daha verimli işler yapmasını sağlamak, kaliteli hizmet sunumunu teşvik etmek için hizmet tanımlarının ölçülebilir bir biçimde yapılması gerekmektedir. Performans yönetiminde bu amaca dönük olarak performans ölçütleri belirlenmiştir. Sağlık hizmeti sunulan insanların mutluluğunu sağlamak, daha iyi bir sağlık düzeyi oluşturmak, kaliteli bir sağlık hizmeti sunumu sağlamak, alt yapı ve insan kaynağını geliştirmek bu ölçütlerin başlıcalarıdır (Akdağ, 2011: 240).

2.3.1.4. Bireysel Boyutta Performans Değerleme

Performans değerlendirme belirli bir görev ve iş tanımı çerçevesinde bireyin bu iş ve görev tanımını ne düzeyde gerçekleştirdiğinin belirlenmesi çabası ve çalışanın

tanımlanmış olan görevlerini belirli zaman dilimi içinde gerçekleştirme düzeyinin belirlenmesidir.

Performans değerlendirme kurumda görevi ne olursa olsun bireylerin çalışmalarının, etkinliklerinin, eksikliklerinin, yeterliliklerinin, fazlalıklarının, yetersizliklerinin bir bütün olarak tüm yönleri ile gözden geçirilmesidir. Kişilerin gerek kendilerini gözden geçirmeleri gerekse kurum tarafından gözden geçirilmeleri, işgal ettikleri rolün gereklerini ne düzeyde yerine getirdiklerini görmek bakımından önemlidir.

Hastaneler, sağlık ve insan yaşamı gibi talep elastikliği olmayan hizmetlerin verildiği bu nedenle maliyet ve etkinlik hesaplarının pek geçerli olmadığı kuruluşlardır. Hastanelerde verilen tıbbi hizmetin üstün gerekleri ve kamusal düzenin mevzuat kısırlıkları bir araya geldiğinde özellikle kamu hastanelerinde ciddi yönetim ve kontrol sorunları gözlenmektedir. Bu sorunlar hastanelerde sağlıklı bir performans değerlemeyi de zorlaştırmaktadır. Hastane yönetimi, politikanın öngördüğü hizmetin gereklerini, geliştirme planlarını ve kontrollerini içeren aşamaları, hedefleri, sorumlulukları belirler. Bu planlama projesinde aşağıdaki aşamalar izlenir.

1. Mevcut durumun analizi
2. Bölümlere duyurulması
3. Uygulamayla ilgili bölüm görüşlerinin alınması
4. Bölümlerden gelen görüşlerin entegrasyonu
5. Hastane iletişim ve performans iyileştirme politikasının hazırlanması
6. İzleme ve değerlendirme faaliyetleri
7. Tepe yönetim değerlendirmesi
8. Yönetimin gözden geçirme toplantı kararları
9. Veritabanına kayıt

Hastaneler maliyet etkili sağlık hizmetlerini sağlayabilmek için performanslarını ve esnekliklerini korumak zorundadırlar. Hastanelerin performansının değerlendirilmesi, hastane yönetiminin sorumlulukları arasındadır.

Sağlık organizasyonlarının etkin ve verimli bir şekilde hizmet verebilmesi idari ve genel personelin ortak misyon ve vizyonlarını gerçekleştirebilmeleri

periyodik olarak performans değerleme ve kontrollerinin yapılmasına ve sonuçların doğru şekilde doğru yorumlanmasına bağlıdır (Çam, 2008: 41).

2.3.2. Kurumsal Boyutta Finansal Performans Yönetimi

Kurumsal boyutta performans ölçümü, işletmelerin geçmişe yönelik eylemlerinin etkinlik ve/veya verimliliğinin belirlenmesi sürecidir. Bir performans ölçütü ise, verimliliği ve/veya etkinliği ölçmek için kullanılan bir parametredir. Örneğin; bir işletmenin sunduğu ürün ve hizmetleri ile ilgili müşteri memnuniyeti, o işletmenin bir etkinlik ölçütüdür. Bir performans ölçüm sistemi, alınacak kararlarda ve yapılacak iş ve eylemlerde bilinçli hareket etmeye olanak sağlamaktadır. Çünkü başarılı bir performans ölçüm sistemi; veri toplama, derleme (harmanlama), analiz etme ve yorumlama yoluyla, geçmişte yapılan işlemlerin etkinliğini ve verimliliğini rakamlara dökmektedir (Neely vd., 2002: 14).

1980’li yıllardan itibaren tüm dünyada uygulanmaya başlanan neo-liberal politikalar, özellikle 1990’lı yıllardan sonra sağlık sektöründe de etkisini göstermeye başlamıştır. Neo-liberalizm, serbest piyasa ekonomisini desteklerken ekonomik hayatta devletin rolünü azaltmaktadır. 2003 yılından sonra Türkiye’de, sağlık sektöründe neo-liberal döneme geçiş, Sağlıkta Dönüşüm Programı ile gerçekleşmiştir. Program’ın temel amacı, sağlık hizmetlerinin etkili ve verimli bir şekilde organize edilmesi, finansmanının sağlanması ve sunulması olarak ifade edilmektedir (Sağlıkta Dönüşüm, 2003: 24). Bu temel amaç doğrultusunda 2007 yılında hazırlanan Kamu Hastane Birlikleri Tasarısı da, Türkiye’de sağlık sektöründe uygulanmaya çalışılan neo-liberal politikaları destekler niteliktedir.

Türkiye’de kamu hastanelerinde uygulanacak fiyatlar, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından belirlenmektedir. Maliyetler ise, oldukça karmaşık bir yapıdadır. Bu karmaşıklık, birim maliyet hesabı yapmayı zorlaştırmaktadır. Dolayısıyla fiyatlar belirlenirken birim maliyetlerin doğru bir şekilde saptanamaması, çoğu kamu hastanelerinin zarar etmesine neden olmaktadır (Çam, 2008: 25-26). Kamu hastanelerinin devlet üzerinde oluşturduğu bu yük, 2007 yılında TBMM’ye sunulan Kamu Hastaneleri Birlikleri Pilot Uygulaması Hakkında Yasa Tasarısı’nın hazırlanmasında etkili olmuştur. Yasa tasarısının asıl hedefi, bakanlığa bağlı ikinci ve üçüncü basamak sağlık kuruluşlarını; kamu tüzel kişiliğe sahip, özerk ve kamu

hastane birlikleri çatısı altında yeniden örgütlemektir (Kamu Hastane Birlikleri Pilot Uygulaması Hakkında Kanun Tasarısı, 2007: Madde 1 ve Madde 2). Örgüt yapısındaki yenilik; her birliğin yıllık olarak hizmet altyapısının ve organizasyonunun kalite, verimlilik ve hasta memnuniyeti açısından performans denetimine tabi tutulacak olmasıdır. Performans denetimi ile birliklerin kendi finansmanını, yerine getireceği hizmetler karşılığında elde edecekleri gelirlerle oluşturması amaçlanmaktadır.

Diğer bir deyişle tasarı, birlikleri, gelir-gider dengesini kurması gereken kurumlar olarak görmektedir. Böylelikle birliklerde oluşturulacak etkin yönetim ile kamu hastanelerinin devlet bütçesinden finanse edilmesine son vermek istenmektedir (Ataay, 2007: 5-17). Yasa tasarısı Sağlık Bakanlığı tarafından hazırlanarak Başbakanlık aracılığıyla TBMM'ye gönderilen Plan ve Bütçe Komisyonun'da 04 Mart 2010 günü görüşülerek kabul edilmiştir. 2011 yılında Bakanlar Kurulu tarafından, 663 Sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin kabul edilmesiyle beraber Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu kurulmuştur. Böylece Sağlık Bakanlığı'na bağlı tüm hastane ve sağlık işletmeleri, bu çatı altında toplanarak, sağlık hizmetinde yeni bir dönemin başladığı görülmektedir.

Türkiye'de kamu hastanelerine yönelik uygulanan bu neo-liberal politikalar ile birlikte sağlık artık, “yarı kamusal” bir hizmet olarak görülmektedir. Kamu hastanelerinin öncelikli amacı sosyal fayda sağlamak olsa da güncel gelişmeler, kamu hastanelerini özel hastanelere yakınlaştırmaktadır. Artık kamu hastaneleri sosyal fayda sağlama amacının yanına kâr elde etmeyi de eklerken, mali ve teknik anlamda etkin bir örgüt yapısını da kurmak mecburiyetinde kalmaktadır.

2.3.2.1. Finansal Performans Değerleme

Kurumsal performans değerlendirme, teknik ve finansal olarak iki temel şekilde yapılmaktadır. Teknik performans ölçümü daha çok, verimlilik ve personel gibi finansal olmayan veriler üzerine yoğunlaşırken; finansal performans ölçümü, mali tablolara ve finansal verilere dayalı olarak yapılmaktadır.

Finansal performansın ölçümünde; girdilerin çıktılara dönüşme sürecinde etkinliği ölçen, sayısal değerlerden oluşan finansal ölçütler kullanılmaktadır. Finansal performans ölçütleri bu anlamda, işletmenin varlıklarını ve kaynaklarını etkin kullanıp kullanmadığını göstermektedir (Çam, 2008: 67).

Hastane işletmelerinde finansal performansın ölçümünde genellikle; oran analizi (Ercan, 2013), trend analizi (Özgülbaş ve ekibi, 2008) ve veri zarflama analizi (Ayanoglu ve ekibi ,2010 / Beylik ve ekibi, 2012) kullanılmaktadır.

Bu çalışmada ise yatırımların karlılığını ortaya koyan ve bu şekilde finansal performans hakkında bilgi veren Du Pont Mali Kontrol Sistemi kullanılmaktadır.

2.3.2.2. Finansal Analiz ve Teknikleri

Çalışmada, kamu hastane sektörünün finansal performansı ve finansal performansına etki eden faktörler, karlılık açısından belirlenmeye çalışıldığı için bu boyutla alakalı finansal analiz ve tekniklerden bahsetmek yararlı olacaktır.

Çeşitli analiz tekniklerinden yararlanılarak, işletmenin karlılık durumunun yeterli olup olmadığı, borç ödeme yeteneğinin mevcut olup olmadığı, gerek kısa gerekse uzun vadeli borçların zamanında ödenip ödenmeyeceği, varlıkların kullanılış biçimlerinin verimli olup olmadığı gibi konular saptanmaya çalışılarak, işletmenin zaman içinde göstermiş olduğu değişim analiz edilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2003: 518).

Sağlık işletmelerinde finansal tablo analizleri, hastane genel muhasebesi, hastane maliyet muhasebesi ve hastane maliyet analizleri alt sistemlerinde oluşan finansal tabloları, çeşitli finansal tablo analiz yöntemleri ile değerlendirmeye tabi tutarak, hastane işletmeleri finansal yapısını değerlendirmeyi ve işletme yöneticileri olan hastane müdürleri ve başhekimlerin ileriye yönelik olarak alacakları kararları yönlendirmeyi amaçlayan bir yönetim muhasebesi alt sistemidir (Özgülbaş, 2009: 202).

2.3.2.3. Finansal Analiz

Finansal analiz, çeşitli analiz tekniklerini muhasebe raporlarına (finansal tablolar/raporlar) uygulamak suretiyle elde edilecek sonuçları, firmanın finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını açıklamak amacıyla çeşitli yorumlara tabi tutmaktır.

Bu tanıma göre; işletmenin finansal durumu, faaliyetleri ve bunların sonuçlarını gereğine uygun olarak gösterecek şekilde bir döneme veya birbirini izleyen dönemlere ait bilanço, gelir tablosu ve başka tabloların finansal analiz tekniklerinden yararlanarak incelenmesi, yorumlanması, eleştirilerin yapılması ve değerlendirilmesi finansal tablolar üzerindeki analiz çalışmalarını oluşturmaktır (Özdemir, 1999).

2.3.3. Kurumsal Boyutta Performans Değerlendirmesinde Kullanılan Yöntemler/Teknikler

2.3.3.1. Oran Analizi

Oran analizi tekniğinde finansal tablo kalemleri arasındaki ilişki, rakamların birbirleriyle oranlanması sonucu hesaplanmaktadır. Diğer bir ifadeyle “Rasyo Analizi” olarak adlandırılan bu yöntem, hesap veya hesap grupları arasındaki matematiksel ilişkilerin kurulmasıyla; işletmenin finansal yapısı, likidite gücü, kârlılığı ve varlıklarını etkin kullanıp kullanamadığı ölçülmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2007: 640). Sağlık işletmelerinde de oran analizi tekniğini kullanmak suretiyle; hastanelerin yıllara göre performansı ölçülerek, diğer hastanelerle ve hatta sektör ortalamaları ile karşılaştırma olanağı bulunmaktadır (Çam, 2008: 69).

Oran analizi tekniğinde; işletme içi mali oranlar veya endüstrinin standart mali oranları, firmanın hesapladığı oranlar ile karşılaştırılarak firmanın performansı ölçülmektedir. Bu noktada oran analizinden beklenen başarı, hesaplanan oranların doğru yorumlanmasına bağlı olmaktadır.

İşletmeler için çok sayıda oran hesaplanabilmesine rağmen, ancak finansal performansın değerlendirilmesi açısından ancak bazı oranlar anlamlı olabilmektedir. Bir işletmenin finansal yapı durumunu gösteren dört temel gösterge vardır. Bu finansal oranlar, dört kategoride sunulmaktadır: Kârlılık oranları, Faaliyet (verimlilik) oranları, Mali yapı (finansal) oranları ve Likidite oranları (Bertoneche ve

Knight, 2001: 74). Bu çalışma ile alakalı olarak karlılık ve performans ilişkisi bakımından karlılık oranlarına açıklık getirmek faydalı olacaktır.

Karlılık oranları; likidite ile borç ve aktif yönetim politikalarının genel olarak tüm faaliyetlerin veya her bir faaliyetin verimliliği üzerindeki etkilerini gösteren oranlardır. Kar ile satışlar ve kaynaklar arasında bir ilişki kurarak işletmenin karlılığı ölçülür. Karlılık oranları ile işletmenin geçmişteki kazanma gücü ve faaliyetlerinin etkinlik derecesi değerlendirilir. Firmanın karlılık durumunun değerlendirilmesinde; satışlarla kardaki gelişmenin karşılaştırılması, sektör ile işin niteliğine uygun bir karlılığa ulaşıp ulaşımadığı ortaya koyulur (Aydoğdu, 2010: 82).

Karlılık analizinde kullanılan başlıca karlılık oranları şunlardır.

Brüt Kar Oranı: Net satışlar ile satılan malın maliyeti arasındaki farkın, satışlara bölünmesiyle hesaplanır. Brüt karlılık oranı satılan malların satış fiyatı ile maliyetleri arasında ne ölçüde bir marjın olduğunu, kaynakların ucuz temin edilip edilmediğini gösterir (Okka, 2011: 53).

Net Kar Oranı: Bu oran her satıştan ne kadar kar elde edildiği ve işletme faaliyetlerinin net verimliliği konusunda bilgi verir. Net kar oranı, net karın net satışlara bölünmesiyle elde edilir (Özgülbaş, 2009: 212).

Varlıkların Karlılığı: Varlıkların verimli kullanılıp kullanılmadığını ve her bir varlık başına karı gösterir. Varlıkların karlılığı, net karın toplam varlıklara bölünmesiyle elde edilir (Özgülbaş, 2009: 212).

Öz Sermayenin Karlılığı: Bu oran işletmeye yatırım yapmış olan ortakların yatırdıkları kaynak karşılığında her bir birim sermaye için ne oranda kar sağlandığını gösterir. Özsermayenin karlılık oranı, net karın öz kaynaklara bölünmesiyle elde edilir (Brigham, 1996: 276).

Karlılık oranları direkt olarak performans ile ilişkilidir. O halde tüm bu oranlardaki artış, performansın pozitif yöndeki değişimi olarak nitelendirilebilir.

2.3.3.2. Karşılaştırmalı Tablolar Analizi

Karşılaştırmalı analiz bir işletmenin farklı tarihlerde düzenlenmiş finansal tablolarında yer alan kalemlerde görülen değişikliklerin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Karşılaştırmalı analiz dinamik bir analizdir. Karşılaştırmalı

analizde sadece belli bir tarihte düzenlenmiş finansal tabloda yer alan kalemler arasındaki ilişki değil, aynı zamanda bu kalemlerin zaman içinde göstermiş olduğu artış veya azalışlarda incelenmektedir. Bu şekilde düzenlenmiş finansal tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler tek dönemli finansal tablo analizine oranla daha anlamlı hatta daha önemli ve yararlı olabilmektedir. Bu uygulama sayesinde bir işletmenin birbirini izleyen hesap dönemlerine ait bilanço ve gelir tabloları kendi aralarında karşılaştırmalarının yapılmasıyla hesaplardaki değişimler saptanmaktadır ve işletmenin geçmişteki ve şimdiki durumu görülerek gelecek hakkında tahminlerde bulunma imkânı elde edilebilmektedir (Özdemir, 1999).

Analiz sonucu bulgular göz önüne alındığında işletmenin geçmişe nazaran ne denli karda olduğu görülebilir. Böylece kar ve performans arasındaki doğru orantı ile yıllara göre performansı değerlendirilebilir.

2.3.3.3. Trend (Eğilim) Yüzdeleri Yöntemiyle Analiz

Trend analizi, finansal yöneticilerin ve analistlerin bir şirketin şu anki mali durumunun gelişiyor ya da kötüleşiyor olup olmadığını görmelerine yardımcı olur (Gallagher ve Andrew, 2003: 104). Trend analizinde amaç, ilgili kalemin durumunda meydana gelen artış veya azalışları tespit etmektir (Küçüksavaş, 2005: 639). Eğilim yüzdeleri analiz tekniği, belli faaliyet dönemleri arasında mali tablolarda yer alan kalemlerdeki artış veya azalışları ve değişikliklerin baz olarak alınan yıla kıyasla görece önemlerini ortaya koyarak, dinamik bir analiz yapılmasına olanak vermektedir (Akgüç, 1998: 106).

Bu yöntemde, önce herhangi bir yılın mali tablosundaki tutarlar temel olarak alınır ve bu yıldaki her kaleme ait değerler 100 olarak kabul edilir. Diğer yıllardaki aynı kaleme ait değişikliklerde buna göre temel yılın bir yüzdesi olarak ifade edilir. Trend yüzdeleri, mali tablolarda yer alan bütün kalemler için hesaplanmamalıdır. Aralarında anlamlı ilişkiler kurulabilecek kalemler için trend yüzdelerinin hesaplanması daha doğrudur. Mali tablolarda yer alan kalemlerin trend yüzdelerinin hesaplanması, herhangi bir yıla ait bu kalem tutarının, temel yıldaki tutara bölünmesiyle yapılır (Çetiner, 2010: 138).

Mali durumun ana göre iyileşiyor ya da kötüleşiyor olması işletmenin kar etme durumuyla direk alakalı olduğu için bu yöntem ile anlık kar zarar durumları belirlenip, finansal performans değerlemesi yapılabilir.

2.3.3.4. Yüzde Yöntemiyle Analiz

Bu yöntemle, işletmenin bilanço ve gelir tablosu yüzde değerleri ile ifade edilir. Yüzde yöntemiyle tek bir yılın finansal tabloları kullanılabileceği gibi, birden fazla yılın tabloları kullanılarak, her bir yılın yüzdeleri karşılaştırılabilir.

Bu yöntemde, işletmenin bilançosundaki toplam varlıklar %100 olarak kabul edilir. Her bir varlık kalemi toplam varlıkların yüzdesi olarak ifade edilir. Aynı şekilde toplam kaynaklarda %100 olarak kabul edilir ve borçların ve öz kaynakların toplam kaynaklardaki payı belirlenir.

İşletmenin gelir tablosunda ise net satışlar en önemli kalemdir çünkü işletmelerin esas gelir getirici faaliyetleri satış işlemleridir. Bu nedenle net satışlar %100 kabul edilir diğer gelir tablosu kalemleri buna göre belirlenir.

Net satışları baz alan bu yöntem de işletme karını ölçmede dolayısıyla performans belirlemede kullanılabilir. Çünkü kar, net satışlardan maliyetleri çıkarılarak bulunur.

2.3.3.5. Veri Zarflama Analizi

Veri Zarflama Analizi (VZA), ya da literatürdeki adıyla Data Envelopment Analysis (DEA), doğrusal programlama prensiplerine dayanan ve spesifik olarak “karar verme birimleri”nin (literatürde “Decision Making Units” olarak anılmaktadır.) görelî etkinliğini tahmin etmek için tasarlanmış olan parametresiz bir yöntemdir. Veri Zarflama Analizi’nde ‘karar verme birimi (KVB) terimi, birtakım girdileri birtakım çıktılara dönüştürmekten sorumlu işletme veya ekonomik kuruluşlar olarak tanımlanır. Bu tanıma şirketler, organizasyonlar, şirket içerisindeki departmanlar, hükümet programları, hatta şehirler dâhil edilebilmektedir. VZA ilk

olarak girdi ve çıktıları için piyasa fiyatları bulunmayan kamu kuruluşları, yani kâr amacı gütmeyen işletmelerde performans ölçülebilmek amacıyla geliştirilmiştir.

Fiyatlar var olmadığından, görece performansın ölçülebilmesi için ağırlıkların belirlenmesi gerekmektedir. Yöntem, klasik regresyon tekniğinin direkt olarak uygulanamadığı çoklu girdi ve çoklu çıktılar içeren üretim ilişkilerinde performans karşılaştırmaları için kullanılmaktadır (Yavuz, 2001: 15).

2.3.3.6. Du Pont Analizi

DuPont, 1802 yılında, Amerika Birleşik Devletleri'nde, Fransız Devrimi sırasında daha iyi bir hayat kurmak amacıyla Amerika'ya göç eden Eleuthère Irénée du Pont de Nemours adlı bir Fransız göçmeni, tarafından kurulmuştur. Fransa'da, ünlü kimyager Lavoisier'den kimya eğitimi alan genç DuPont, Wilmington, Delaware'de barut üretimi yapan bir fabrikayı kurarak işe başladı.

DuPont'un ilk ve sonraki bir çok yılında üretimini yaptığı ürün cephan ve madencilikte patlayıcı olarak kullanıldı. Bu mütevazı başlangıçtan sonra firma 19. yüzyıl'da zamanla büyüdü. Satın almalar ve büyüme dönemi ise 20. yüzyılın ilk yıllarında başladı.

20. Yüzyıl'ın başlarında, bilimsel araştırmalar yoluyla endüstriyel gelişmeye katkıda bulunmak amacıyla ilk "Deney İstasyonu" kuruldu. Tesis, DuPont'un ilk bilimsel laboratuvarı olmakla beraber, Neoprene, Nylon ve Lycra gibi önemli buluşlara ev sahipliği yapmış olan kurumdur. 1920'lerden itibaren araştırmaya oldukça önem veren DuPont'un günümüzde Araştırma & Geliştirme'ye ayırdığı bütçe yaklaşık 1.4 milyar dolardır.

1930'larda DuPont ilk olarak ticari başarı yakalayan sentetik kauçuk/lastik, neopreni ve materyal devrimini başlatan Nylon'u geliştirdi. 1960'lı yılların başında

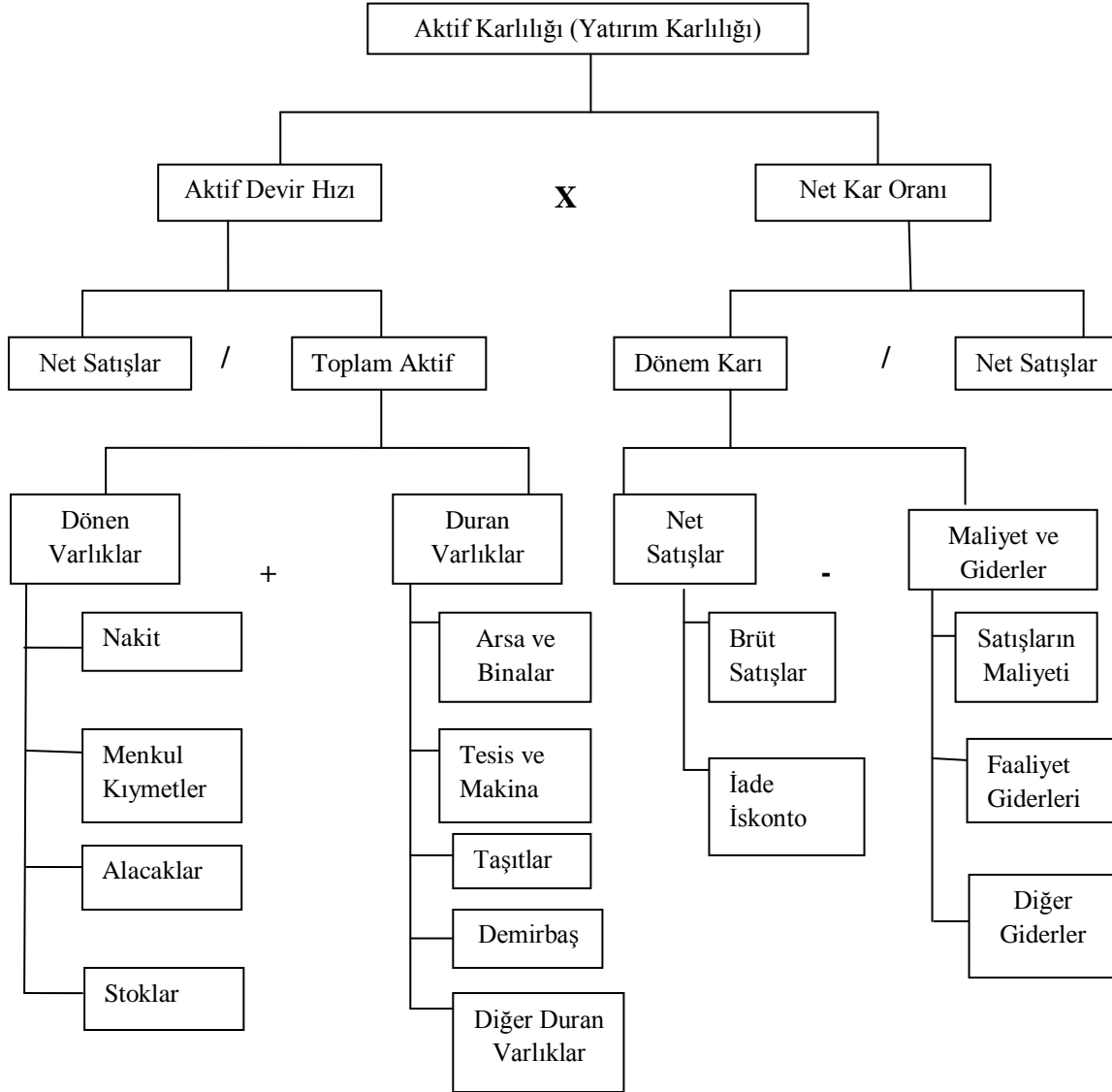
yapışmaz mutfak malzemesi kullanımıyla yıldızı parlayan Teflon, 1938'de Roy Plunkett tarafından icat edildi (www.dupont.com).

Du Pont Analiz Tekniği, 1918 yılında Du-Pont de Nemours & Co'nun oranlarına dayanılarak geliştirilen ve işletmelerde yatırımların karlılığının artırılmasını amaçlayan bir analiz sistemidir (Almarazi, 2012; Berk, 2010). Du Pont işletmesi ilk defa oranlar arasındaki ilişkilerden hareketle bu analizi gerçekleştirdiği için teknik Du Pont Analiz Tekniği veya sistemi olarak adlandırılmaktadır (Moyer, McGuigan ve Rao, 2007). Du Pont Analiz Tekniği, bir işletmenin finansal olarak yatırım performansını ölçen iki temel ölçüt (aktif karlılığı ve özsermaye karlılığı) ve bir tane de yan ölçüt (satış karlılığı) üzerinde durmakta ve temel ölçütleri unsurlarına ayırarak yatırım karlılığının performansı analiz edilebilmektedir (Aydın, Başar ve Çoşkun, 2010; Herciu, Ogrea ve Belascu, 2010). Du Pont Analiz Tekniği ilk olarak aktif devir hızı (net satışlar / aktif toplamı) ile satışlar üzerinden net kar oranını (ROS / Return on Sales) (net kar / net satışlar) bir araya getirmekte ve bu oranlar arasındaki karşılıklı etkinin bir işletmenin karlılığını nasıl etkilediğini ortaya koymaktadır. Bu süreçte ortaya çıkan ilk temel ölçüt aktif karlılığıdır. Aktif karlılığı (ROA/Return on Assets) (net kar / aktif toplamı), aktiflerin işletmede ne ölçüde karlı kullanıldığını gösteren bir orandır (Bakır ve Şahin, 2009) ve Du Pont Analiz Tekniği'nde aşığıdaki gibi hesaplanmaktadır (Aydın, Başar ve Çoşkun, 2010:129);

$$\frac{\text{Net Kar}}{\text{Aktif Toplamı}} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Aktif Toplamı}} \times \frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}}$$

Yukarıdaki eşitlik incelenirse ROA işletmenin her bir para birimlik varlık yatırımı üzerinden kaç para birimlik satış yaptığını ve işletmenin toplam satışları üzerinden ne kadar kazandığına bağlıdır (Aydın, Başar ve Çoşkun, 2010). Eşitliğin sağ tarafında bulunan aktif devir hızı ve net kar marjı oranlarının hesaplanmasında kullanılan net satışlar sadeleştirdiğinde aktif karlılığına ulaşılmış olmaktadır. İşletmenin

aktif karlılığını etkileyen unsurlar aşağıda verilen Du Pont Analiz Şeması'nda oluşum sırası ile görülmektedir (Çabuk ve Lazol, 2011).



Şekil 4: Du Pont Şeması (Aktif Karlılığı / ROA)

Kaynak: Berk (2010:492); Çabuk ve Lazol (2011:233)

Yukarıdaki aktif karlılığı ile ilgili Du Pont Analiz Şeması incelendiğinde bir işletmenin aktif karlılık oranını yükseltebilmesi için net kar marjını artırması veya aktiflerin paraya dönüşümünü hızlandırması ya da bu iki unsuru ortak sonuçları olumlu olacak şekilde değiştirmesi gerektiği görülmektedir (Akgüç, 2011). Net kar

oranını yükseltebilmek için maliyet ve giderleri satışlara göre mümkün olabildiğince düşük tutmak böylelikle satışlarla maliyet ve giderler arasındaki olumlu oranı yüksek tutmak gerekmektedir. Net satışların artırılması ise doğru ürün karması ve doğru fiyatlama ile brüt satışların artırılmasına ve minimum iade ve satış iskontosunun uygulanmasına bağlıdır. Diğer yandan aktif devir hızının yükseltilebilmesi için net satışların aktif toplamından daha fazla oranda artması veya daha düşük oranda azalması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle yapılan aktif yatırımının dönen ve duran varlıklar yönüyle dengelenmesi ve atıl varlık bulunmaması gerekmektedir (Çabuk ve Lazol, 2011).

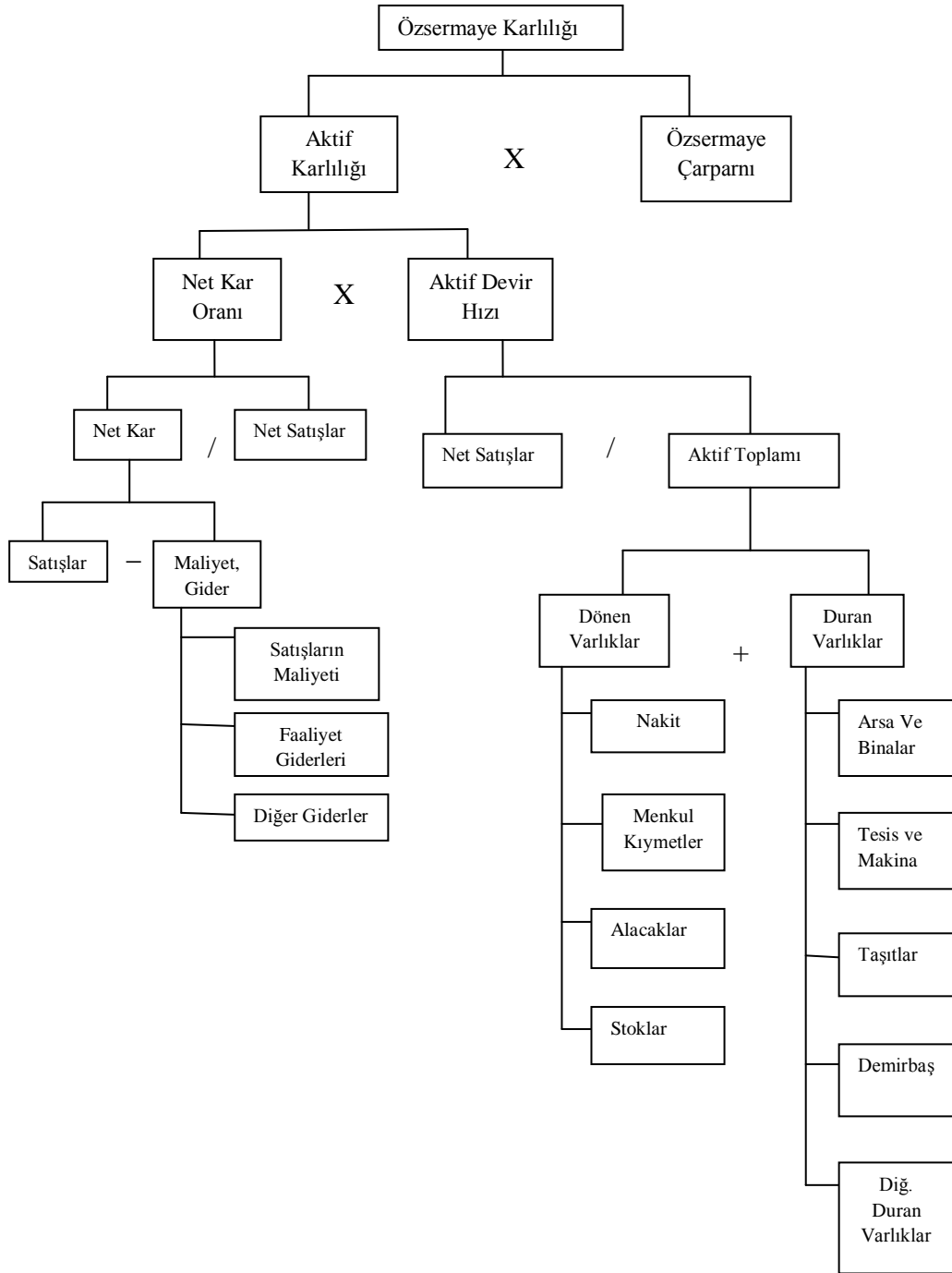
Du Pont Analiz Tekniği'nde oranlar arasındaki ilişkilerden hareketle özsermaye karlılık analizi de gerçekleştirilebilmektedir. Özsermaye karlılık analizi yapılırken, net kar oranı (net kar / net satışlar), aktif devir hızı (net satışlar / aktif toplamı) ve özsermaye çarpanı (aktif toplamı / özsermaye toplamı) olmak üzere üç değişken kullanılmakta ve eşitlikte net satışlar ve aktif toplamı sadeleşerek özsermaye karlılık oranına (net kar / özsermaye toplamı) ulaşılmaktadır. Özsermaye karlılık oranı (ROE/Return on Equity), yatırılan sermaye karşılığında elde edilen karın yeterliliğinin ölçülmesinde kullanılan bir orandır. Ortaklar veya yatırımcılar bu oranın yüksek olmasını beklerler (Karapınar ve Zaif, 2012). Du Pont Analiz Tekniği'nde özsermaye karlılık oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (Aydın, Başar ve Çoşkun, 2010:129);

$$\frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}} \times \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Aktif Toplamı}} \times \frac{\text{Aktif Toplamı}}{\text{Özsermaye Toplamı}}$$

Eşitliğin ilk iki çarpanı işletmenin aktif karlılığını vermektedir. Eşitliğin en sağındaki çarpan ise özsermaye çarpanı olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla işletmenin özsermaye karlılığı, net kar oranıyla ölçülen satış karlılığına, aktif devir hızıyla ölçülen aktiflerin kullanım etkinliğine ve özsermaye çarpanıyla ölçülen kaldıraç oranına bağlıdır. Yukarıdaki eşitlik yeniden düzenlendiğinde özsermaye karlılığı aşağıdaki gibi de hesaplanabilir (Aydın, Başar ve Çoşkun, 2010);

$$\begin{array}{ccc}
 \frac{\text{Net Kar}}{\text{Aktif Toplamı}} & \times & \frac{1}{\text{Borçlar}} \\
 & & \frac{1}{\text{Aktif Toplamı}}
 \end{array}$$

İşletmenin özsermaye karlılığı analiz edilirken, bu karlılığı etkileyen unsurlar özsermaye karlılığıyla ilgili Du Pont Analiz Şeması'nda oluşum sırası ile aşağıdaki gibi görülebilmektedir. Özsermaye karlılığıyla ilgili yukarıda verilen Du Pont eşitliklerine ve Du Pont şemasına göre aktiflerin kullanım etkinliğinin düşük olması, özsermaye karlılığını düşürecektir. Diğer şartlar değişmezken işletme daha fazla borçlanarak diğer bir ifadeyle finansal kaldıraçtan daha fazla yararlanarak özsermaye karlılığını artırabilir. Ancak işletmenin daha fazla borçlanarak özsermaye karlılığını artırabilmesi için aktif karlılığının borç maliyetinden yüksek olması gerekir (Aydın, Başar ve Çoşkun, 2010).



Şekil 5: Du Pont Şeması (Özsermaye Karlılığı / ROE)

Kaynak: Aydın, Başar ve Coşkun (2010:131)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİR DEVLET HASTANESİNDE

FİNANSAL PERFORMANSIN DU PONT ANALİZİ İLE

DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ VE AMACI

Kâr amacı gütmeyen kamu hastanelerinde ana amaç verimliliği artırarak en yüksek faydayı sağlamaktır. Ancak neo-liberal anlayış çerçevesinde; Türkiye’de 2003 yılında kabul edilen Sağlıkta Dönüşüm Programı ve 2011’de oluşturulan Kamu Hastaneleri Birlikleri (KHK) ile kamu hastanelerine, sosyal fayda oluşturma yanında kâr elde etme misyonu da yüklenmektedir.

Kamu hastaneleri kâr amacı gütmeseler bile, kâr amacı güden bir işletme gibi finansal sorunlar yaşamaktadır. Bunun için kamu hastaneleri de satışlarını artırmak ve maliyetlerini azaltmak için etkin finansal yöntemler kullanmalıdırlar (Gapenski, 2007: 8-9).

Bu doğrultuda çalışmanın temel amacı Çanakkale Biga Devlet Hastanesi’nin 2009 – 2013 yılları arasındaki özsermaye karlılıklarının karşılaştırmalı analizini yapmak ve finansal performansı ile ilgili bir yorum sunmaktır. Bu amaç kapsamında özsermaye karlılıklarına etki eden faktörlerin Du Pont Analizi çerçevesinde neler olduğu incelenmiştir.

3.2. LİTERATÜR

Hastanelerin finansal performanslarının değerlendirilmesi konusunda literatürde, hastanelerden ve/veya ilgili kamu kuruluşlarından alınan veri setleri ile yapılmış çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmaların bir kısmı hastane gruplarının, bir kısmı ise hastanelerin bireysel olarak performanslarının değerlendirmeleri şeklinde tasarlanmıştır.

Davis ve ekibi (2013), Yeni Zelanda Sağlık Bakanlığı tarafından oluşturulan veri tabanından elde ettikleri, Yeni Zelanda’da 2001 – 2009 döneminde 35 adet kamu hastanesine başvurmuş 3.974.316 hasta ile ilgili veri seti ile hastane performans değerlendirmesi yapmışlardır. Yazarlar performans ölçütü olarak; verimlilik, etkinlik

ve eşitlikten oluşan üç boyutlu bir matris yapı kurmuşlar ve her bir ölçütün diğer iki ölçüte dayandığı matris yapı ile 35 kamu hastanesinin performansını karşılaştırmalı olarak analiz etmişlerdir. Verimlilik ile ilgili ölçütlerden nispi hastanede kalma endeksi (RSI) ve standartlaştırılmış gününbirlik cerrahi oranları, etkinlik ile ilgili olarak hastaneye planlanmamış yatış oranları ve 30 günlük ölüm oranları ile eşitlik ölçülerinden etnik eşitlik ve sosyal – ekonomik eşitlik arasında sınırlı da olsa tutarlılık bulunduğu sonucuna varmışlardır (Davis vd., 2013: 1-9).

Gonçalves (2011) ise bir İsveç firması olan Health Consumer Powerhouse (HCP) tarafından değerlendirilmeye dahil edilen 33 ülkeden, veri kümesine tam olarak ulaşılan 22 ülkenin sağlık sistemlerini, kısmi en küçük kareler regresyon yöntemi (PLS) kullanarak analiz etmiştir. Çalışma; toplam gider, insan kaynakları yatak kapasitesi ve Avrupa Sağlık Tüketici Endeksi (EHCI) sonuçları arasındaki ilişkiyi incelemektedir. Bu amaçla sağlık yatırımlarının, insan kaynaklarının ve yatak kapasitesinin ulusal performans üzerindeki etkisi, üç adet hipotez ile analiz edilmektedir. Analizin sonucu, sağlık yatırımları ve yatak kapasitesi ile ulusal performans arasında güçlü bir pozitif ilişki olduğunu göstermektedir. 22 ülkenin sağlık uzmanlarının (doktorların ve hemşirelerin) yoğunluğu ile sağlık sisteminin performansı arasında ise negatif bir ilişki bulunmaktadır. Böylece sağlık uzmanlarının yoğun olduğu bölgelerde, ulusal performans yüksek olmamaktadır. Gonçalves çalışmasının devamında bu sonucu çok ilginç bulduğunu vurgularken; bu durumun muhtemel sebepleri arasında organizasyon problemlerini yani ölçek ve kaynak tahsisi sistemlerindeki hataları göstermektedir (Gonçalves, 2011: 196-200).

Fernandes ve ekibi (2007), Sağlığı Destekleyici Ulusal Ajans (ANS) tarafından verilen 2002 yılının son çeyreğine ilişkin veriler ile Brezilya'da destekleyici sağlık sektörünün analizini yapmışlardır. Yazarların analiz için kullandıkları veri kümesinde; 8 kuruluş türüne ait 1349 adet sağlığı destekleyici kuruluş, 1006 adet finansal değişken ve 362 adet finansal endeks bulunmaktadır. Sektörde faaliyet gösteren şirketlerin, finansal performansını değerlendirmek için çalışmada veri zarflama analizi kullanılmıştır. Analiz sonuçları, sağlığı destekleyici kuruluşların finansal performanslarının verimsiz olduğunu göstermektedir.

Çalışmanın devamında ise, gerçek amacından sapma gösteren sağlıklı destekleyici kuruluşların neden olduğu düşük seviyedeki kişi başına kamu yatırımları ile Brezilya'daki gelir dağılımı arasındaki uyumsuzluk tartışılmaktadır (Fernandes vd., 2007: 242-257).

Ercan'ın 2013 yılında yayınlanan çalışmasında, Kastamonu ili genelindeki 12 kamu sağlık işletmesinin 2008-2012 yılları arasındaki mali tabloları kullanılarak oran analizi yöntemi ile finansal performansları belirlenmeye çalışılmıştır. Çalışmada alacak devir hızı, alacakların ortalama tahsil süresi, stok devir hızı, stokların ortalama devir süresi, aktif devir hızı, net karlılık oranı, aktif karlılık oranı ve özsermaye karlılık oranı kullanarak finansal durum değerlendirmesi yapılmıştır. Analiz sonucunda, Kastamonu il genelindeki kamu hastanelerinin 2008-2012 döneminde birbirini izleyen her yıl, varlıkların ne derece verimli kullanıldığını gösteren faaliyet oranlarını iyileştirdikleri belirlenmiştir. Bu, verimlilik artışına işaret olarak kabul edilmiştir. Ancak kaynakların ne derece verimli kullanıldığını gösteren karlılık oranları, negatif değerler almaktadır. Bu ise kaynakların verimli kullanılmadığına işaret eder (Ercan, 2013: 55-71).

Özgülbaş ve ekibi (2008), Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası kayıtlarından aldıkları, 1994 – 2005 yılları arası mevcut olan toplam 797 özel hastaneye ait veriler ile özel hastane sektörünün finansal değerlendirmesini yapmışlardır. Hastanelerin finansal durumlarını oran ve trend analizi ile finansal performansa etki eden faktörlerin belirlenmesini ise Mann – Whitney U testi ile gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada likidite oranlarını, finansal yapı oranlarını, devir hızlarını ve karlılık oranlarını kullanarak özel hastanelerin finansal durumlarını değerlendirmişlerdir. Sonuç olarak, araştırma kapsamındaki hastanelerin %52,95'nin finansal performans düzeylerinin yüksek olmamasına rağmen genel olarak likidite sıkıntısı yaşanmadığı anlaşılmıştır. Özel hastaneler kısa vadeli borçlarını ödeme gücüne sahiptirler ve hastanelerin finansal performansı hem likidite hem de net çalışma sermayesi durumundan etkilenmektedir. Stok devir hızı ise performansı etkileyen bir faktör değildir. Ayrıca duran varlık finansmanının finansal performansa etki etmediği;

ancak hastanelerin finansal yapılarının, finansal performans düzeylerini etkilediği sonuçlarına varılmıştır (Özgülbaş, vd 2008: 120 - 131).

Ayanoğlu ve arkadaşları (2010), Sağlık Bakanlığı Performans Yönetimi ve Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı'ndan 16 Sağlık Bakanlığı hastanesinin 2007 yılına ait verilerini alarak hastane sektörünün finansal değerlendirmesini yapmışlardır. Bu çalışmada, Veri Zarflama Analizi (VZA) yöntemi kullanılarak 5 adet girdi ve bir adet çıktıdan oluşan veri seti, analiz edilip finansal durum değerlendirmesi yapılmıştır. Sonuç olarak çalışmada hastanelerin finansal performansı ölçülmüş, etkinlik ve karlılık/zararlılık değerleri belirlenmiş, etkin olmayan birimlerin etkin duruma geçebilmeleri için hangi giderlerinde ne kadarlık iyileştirme yapacakları ve bu durumun karlılıklarına etkisi ortaya konmaya çalışılmıştır (Ayanoğlu, vd. 2010: 40 – 62).

Beylik ve ekibi (2012) de, Ankara'da bulunan eğitim ve araştırma hastanelerinin, ilgili taşra teşkilatı kayıtlarından alınan veriler ile Veri Zarflama Analiz Yöntemi'ni kullanarak eğitim ve araştırma hastanelerinde etkinlik analizlerini ve değerlendirmesini yapmışlardır. Analizde 2 girdi ve 3 çıktı değişkeni kullanılmıştır. Sonuç olarak eğitim ve araştırma hastaneleri birimlerinde etkinlik ölçümleri yapılmıştır. Etkin olmayan her birim için hangi kaynakta ne kadar iyileştirme yapmaları gerektiği tanımlanmıştır (Beylik, vd. 2012: 119 - 156).

Gider (2011), 1998-2003 dönemi için özel statüde bir sağlık kuruluşu niteliğinde olan Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.'ye ait finansal oran hesaplamaları yaparak bu oranların, finansal performansı etkilemesi muhtemel unsurlar ile arasında korelasyon olup olmadığını, Spearman Korelasyon Analizi ile incelemiştir. Araştırmadan elde edilen bulgular, finansal oranların birçoğunun istenilen seviyeleri yakaladığını ve bu oranların hem finansal hem de operasyonel unsurlar tarafından etkilendiğini göstermektedir. Araştırmada Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.'nin, Kasım 2000 ve Şubat 2001 ekonomik krizlerinden olumsuz yönde etkilendiği ancak bu olumsuzluğun takip eden yıllarda sürmediği sonucuna varılmıştır (Gider, 2011: 87-103).

Çam (2008) ise bir kamu kuruluşu olan Karaman Devlet Hastanesi'nin, 2003-2007 yılları arasındaki mali tablo verilerini kullanarak finansal performansını değerlendirmeye çalışmıştır. Araştırmada; Karaman Devlet Hastanesi Döner Sermaye Saymanlığı'ndan, hastane arşivlerinden ve hastane yönetimi ile yüz yüze yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bazı bilgilerden derlenmiş veriler kullanılarak, oran analizi yöntemi tercih edilmiştir. Araştırmada; 2003 yılında uygulanmaya başlanan performansa dayalı ücret sistemi ile çalışanların döner sermayeden aldıkları payın artırılmasının, verilen sağlık hizmeti sayısının çeşitlenmesine ve dolayısıyla satışların % 87 artmasına neden olduğu ortaya konulmuştur. Satışlardaki bu artışa karşılık satılan hizmet maliyeti % 97, faaliyet giderleri ise % 175 artmıştır. Buna karşılık net kârlardaki artış sadece % 4 olarak gerçekleşmiştir. Bu durum 2007 yılına kadar devam etmiştir. Çalışmanın devamında Çam, bunun temel sebebini faaliyet giderlerindeki artış oranının satışlardaki artış oranından fazla olması ile açıklamaktadır. 2007 yılında ise alınan tasarruf tedbirleri çerçevesinde faaliyet giderleri azaltılmıştır. Bu durum hastanenin 2007 yılındaki finansal oranlarının düzelmesine neden olmuştur (Çam, 2008: 1-122).

Özgülbaş (2006) ise Sağlık Bakanlığı'na ait İstatistik Yıllığı'ndan ve Sağlık Bakanlığı Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü kayıtlarından sağlamış olduğu veriler ile 1996 - 2000 dönemi için örnek bir kamu hastanesinde; likidite, sermaye yapısı, faaliyet ve kârlılık oranlarını kullanarak, trend analizi tekniği ile finansal durum değerlendirmesi yapmıştır. Analiz sonucunda hastanenin, nakitlerini daha etkin kullanarak dönen varlık devir hızını artırması gerektiğini ve hem toplam varlıkların hem de dönen varlıkların finansmanında yabancı kaynak kullanımına daha fazla yönelmesinin doğru olacağını vurgulamaktadır (Özgülbaş, 2006: 129-139).

Literatür incelemesinde tez çalışmasında performans değerlendirme tekniği olarak kullanılan Du Pont Analizi'nin hastane işletmelerinin finansal verileri üzerinden kullanımı ile ilgili herhangi bir uygulamalı çalışmaya rastlanmamıştır. Diğer alanlarda bu analizin uyguladığı bazı çalışmalar ise şunlardır:

Almazari (2012), çalışmasında Du Pont Sistemi'ni kullanarak Ürdün Arab Bank'ın finansal performansını analiz etmiştir. Bu çalışma, bir banka için Du Pont Sistemi'ne dayalı bir finansal analiz modeli önermektedir.

Bankanın özsermaye getirisi net kar marjına, varlık devir hızına ve özsermaye çarpanına ayrılmaktadır. Bu model, Ürdün'ün en büyük bankalarından biri olan Arab Bank of Jordan'a uygulanmıştır. Du Pont Analizi bu bankanın 2000 – 2009 yılları arasındaki performansını ve son yıllarda bölgeyi sarsan finansal krizin etkisini göstermektedir. Dünyadaki çoğu bankaya negatif bir etki yapsa da finansal krizin Arab Bank of Jordan'ın performansını kısmen etkilediği sonucuna varılmıştır (Almazari, 2012).

Laitinen (1999), çalışmasında harcama bütçelemesi için bir karar destek sistemi geliştirmiştir. Sistem geçerli (cari) harcama bütçesini sabit harcama (sermaye) bütçelemesi ile aynı ilkelere göre desteklemektedir. Analizin çerçevesi, firmanın karlılığını varlık devir hızının ve kar oranının bir fonksiyonu olarak kabul eden geleneksel Du Pont Sistemi'nin gelişmiş versiyonuna dayanmaktadır.

Analizde kullanılan model iki örnek vakaya (SIEMENS ve ABB) ait yayınlanmış finansal tablo verileri kullanılarak uygulanmıştır.

Herciu, Ogrea ve Belascu (2011), çalışmalarında dünyadaki en karlı yirmi şirketin karlılık durumlarını Du Pont Analizi ile incelemişlerdir. Makalede en karlı şirketlerin çoğu durumda yatırımcılar için en çekici şirketler olmadığı, Du Pont Analizi yöntemi ile gösterilmeye çalışılmıştır. Bunun için 2009 yılında (Fortune'a göre) en karlı yirmi şirketin durumu incelenmiştir. Varlık getirisi (ROA), özkaynak getirisi (ROE) veya satışların getirisi (ROS) gibi göstergeler ele alındığında Du Pont Analizi kullanılarak sıralamanın aynı kalmadığı sonucuna varılmıştır (Herciu, Ogrea ve Belascu, 2011).

Koşan ve Karadeniz (2013), çalışmalarında Türk İmalat Sektörü'nde faaliyet gösteren küçük, orta ve büyük işletmelerin finansal performansını Du Pont Analiz Tekniği ile analiz ederek, ölçek temelinde finansal performans açısından farklılık

olup olmadığını belirlemeye çalışmışlardır. Bu kapsamda Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Sektör Bilançoları yardımıyla İmalat Sektörü'nün 2009, 2010 ve 2011 yıllarına ait finansal performansı ölçek temelinde Du Pont Analiz tekniği ile incelenmiştir. Analiz neticesinde büyük işletmelerde aktif devir hızı, ROS, ROA ve ROE gibi değerlerle ölçülen finansal performansın daha başarılı olduğu belirlenmiştir. Küçük işletmelerde ise özellikle aktif kullanımının verimsiz gerçekleştiği, orta büyüklükteki işletmelerin finansal performansının küçük işletmelere göre daha başarılı olduğu saptanmıştır (Koşan ve Karadeniz, 2013).

Şenkayas ve Kaderli (2009) ise, çalışmalarının amacını, gelecekte önemli bir gelişme potansiyeli olan lojistik sektöründeki firmaların son yıllardaki özsermaye verimliliklerinin ve zaman içerisinde özsermaye verimliliklerindeki değişimin analiz edilmesi olarak belirlemişlerdir. Çalışmada, lojistik sektöründeki küçük, orta ve büyük ölçekli firmaların özsermaye verimlilikleri Du Pont Kontrol Şeması ile ayrı ayrı analiz edilmiş ve elde edilen bulgularla sektördeki her bir grubun özsermaye verimlilik düzeyleri, özsermaye verimliliklerindeki değişimler ve bunları etkileyen faktörler ortaya konmuştur (Şenkayas ve Kaderli 2009).

Koşan ve Karadeniz (2013) de çalışmalarında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) Sektör Bilançoları yardımıyla “Konaklama ve Yiyecek Hizmeti Alt Sektörü”nün 2010, 2011 ve 2012 yıllarına ait finansal performansının Du Pont Analiz Tekniği ile incelemişlerdir. Analiz neticesinde sektörün 2010 ve 2012 yıllarında satış, aktif ve özsermaye karlılıklarının pozitif olduğu 2012 yılında ise negatif gerçekleştiği saptanmıştır. Yine sektörün maliyet ve gider kalemlerinin yüksek olduğu, aktif devir hızının istenilen düzeyde olmadığı ve sektörün aktif yatırımlarını daha fazla yabancı kaynakla finanse ettiği ve bu bağlamda finansal riskinin yüksek olduğu belirlenmiştir (2014: 75 – 89).

3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE VERİLER

Araştırmada Çanakkale Biga Devlet Hastanesi'nin, 2009-2013 yılları arasındaki mali tablo verileri kullanılarak Du Pont Analizi yöntemi ile karlılık yapısı

ve bu yapıyı etkileyen faktörlerdeki değişimler ortaya konmaya çalışılmıştır. Hastanenin finansal performansının değerlendirilmesi bu boyut esas alınarak yapılmıştır.

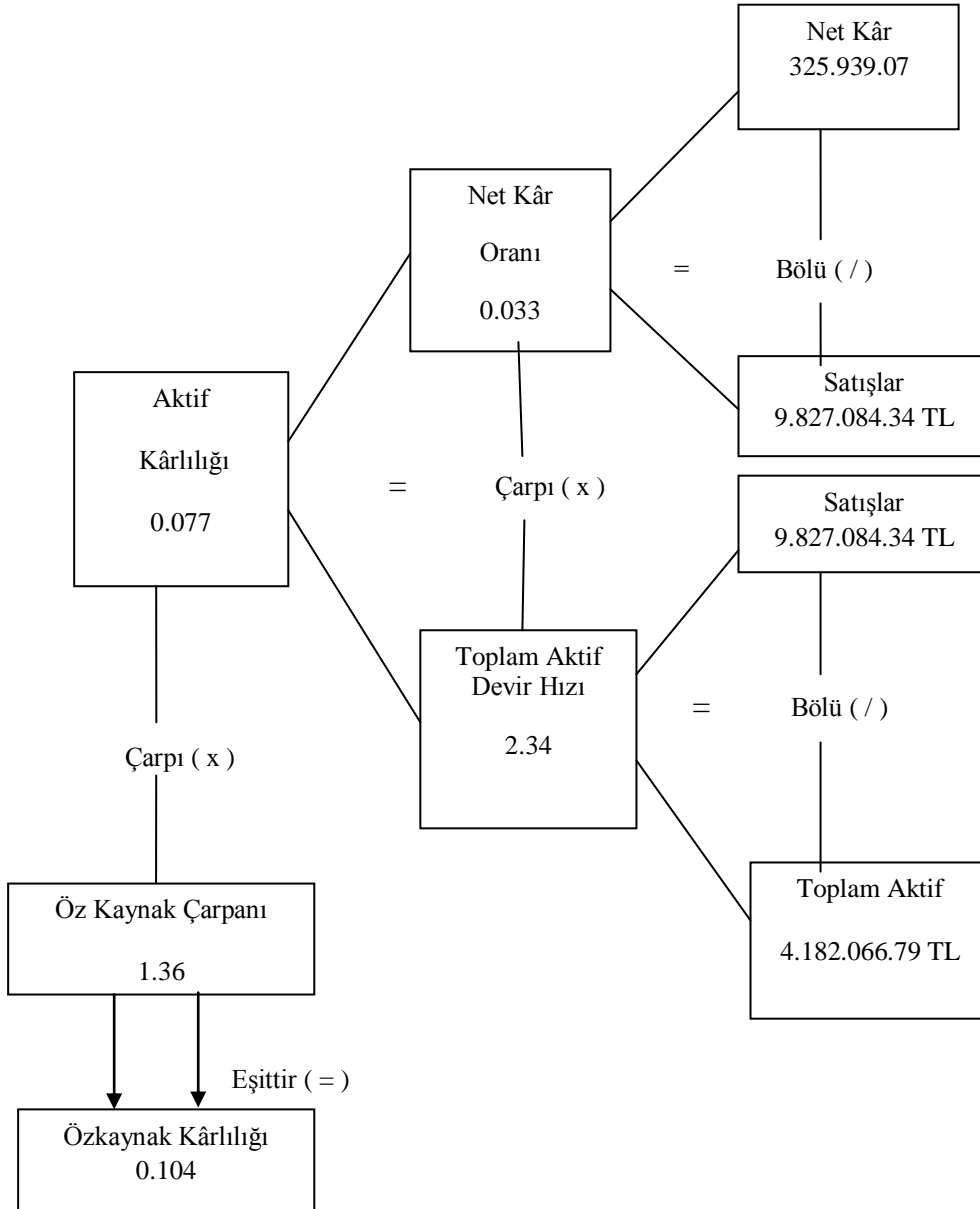
3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada ilgili hastanenin mali tablo verileri Du Pont Sistemi kullanılarak analiz edilmiş, finansal performansında beş yıl içinde meydana gelen değişimler incelenmiştir.

3.5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI VE ANALİZ

3.5.1. 2009 Yılı Du Pont Analizi ve Değerlendirmesi

Tablo 3: 2009 Yılı Du Pont Analizi



$$\begin{aligned} \text{Özkaynak Çarpanı} &= \text{Varlık Toplamı} / \text{Özkaynak} \\ &= 4.182.066.79 / 3.067.428.51 = 1.36 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Finansal Kaldıraç} &= \text{Yabancı Kaynaklar} / \text{Varlık Toplamı} \\ &= 1.114.638.28 / 4.182.066.79 = 0.26 \end{aligned}$$

Tablo 3'te görüldüğü üzere 2009 yılında hastanenin toplam aktif karlılık oranı:

$$\text{Toplam Aktif Karlılık Oranı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}} * \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Toplam Aktifler}} \text{ formülünden,}$$

$$\text{Toplam Aktif Karlılık Oranı} = \frac{325.939,07}{9.827.084,34} * \frac{9.827.084,34}{4.182.066,79} = 0,077 \text{ olarak}$$

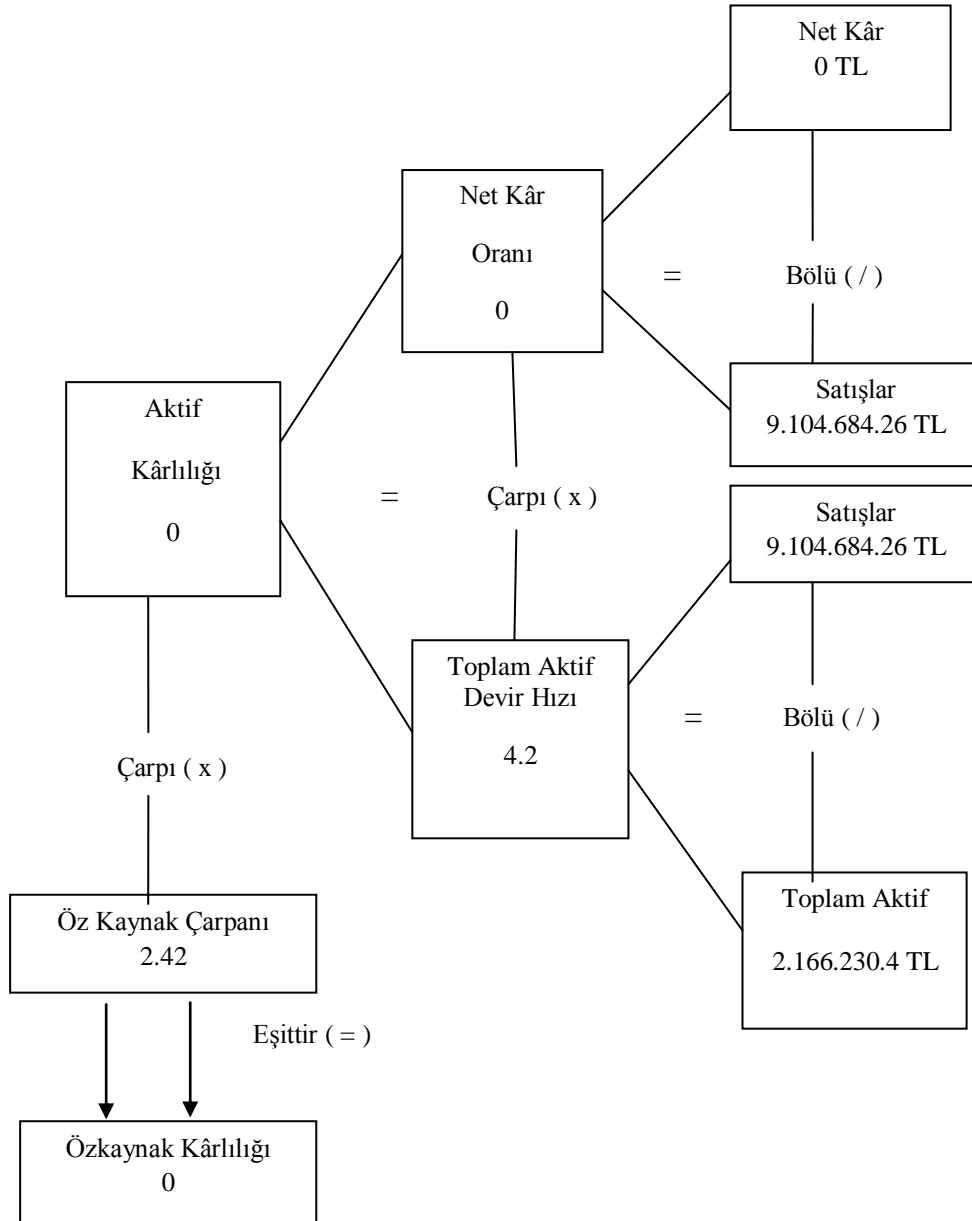
hesaplanmıştır. Sonuçta 2009 yılında hastane toplam aktiflerinden ya da varlıklarından % 7,7 oranında net kar elde etmiştir.

Özsermaye karlılık oranı açısından değerlendirme yapılacak olursa: Hastane işletmesi tüm aktiflerinin ya da varlıklarının hepsini özsermaye ile finanse ederse, toplam aktif karlılık oranı aynı zamanda özsermaye karlılık oranı olacaktır. Böyle bir durumda hastane işletmesinin özsermaye karlılık oranı % 7,7 olacaktır. Fakat hastane işletmesi, aktiflerinin finansmanı için borç (% 26 oranında) kullandığına göre, özsermaye ve borç ile finanse ettiği toplam aktiflerinden elde ettiği bu % 7,7 oranındaki karlılığı, aslında aktiflerinin finansmanında kullandığı % 74 oranındaki öz sermayeyi kullanarak sağlamıştır.

Başka bir ifade ile hastane işletmesi borcu kaldıraç olarak kullanmış, aldığı borcu ve faizlerini ödedikten sonra % 74 özsermaye oranı ile % 7 oranında bir toplam karlılık sağlamıştır. Çünkü bu kar özsermaye sahibine başka bir deyişle kamuya/devlete kalmaktadır. Dolayısıyla özsermaye karlılık oranı toplam aktifler karlılık oranından daha yüksek olacaktır. % 100 oranındaki toplam varlıklardan % 7 oranında kar etmişse, % 74 özsermayeden ters orantılı olarak daha fazla oranda kar elde etmiştir. Öyle ki Tablo 3'e bakıldığında özsermaye karlılığının % 10,4 olarak hesaplandığı açıkça görülmektedir.

3.5.2. 2009 - 2010 Yılları Karşılaştırmalı Du Pont Analizi ve Değerlendirmesi

Tablo 4: 2010 Yılı Du Pont Analizi



$$\begin{aligned} \text{Özkaynak Çarpanı} &= \text{Varlık Toplamı} / \text{Özkaynak} \\ &= 2.166.230.4 / 894.066.08 = 2.42 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Finansal Kaldıraç} &= \text{Yabancı Kaynaklar} / \text{Varlık Toplamı} \\ &= 1.272.164.32 / 2.166.230.4 = 0.58 \end{aligned}$$

Tablo 4'te 2010 yılı Du Pont Analizi şeması görülmektedir. Analiz sonuçlarına göre hastane işletmesinin 2010 yılına ait net karı sıfırdır. Bu sebeple bu yıl için herhangi bir varlık karlılığı ya da özsermaye karlılığından söz edilememektedir. Hastane işletmesinin varlık karlılığını artırmak için öncelikle satışlarının karlılığını artırması gerektiği açıktır. Satış karlılığını artırdıktan sonra varlık devir hızını ya da ölçülü bir şekilde finansal kaldıraç oranını yükselterek aktif ve özsermaye karlılığını artırabilir.

2009 yılı ile 2010 yılı Du Pont Analizleri'ne karşılaştırmalı olarak bakılırsa; hastane işletmesinin 2009 yılındaki kar oranı % 3,3 iken 2010 yılında bu rakam düşerek sıfırlanmıştır. Yani işletme 2010 yılında daha yüksek maliyetle çalışmıştır denilebilir.

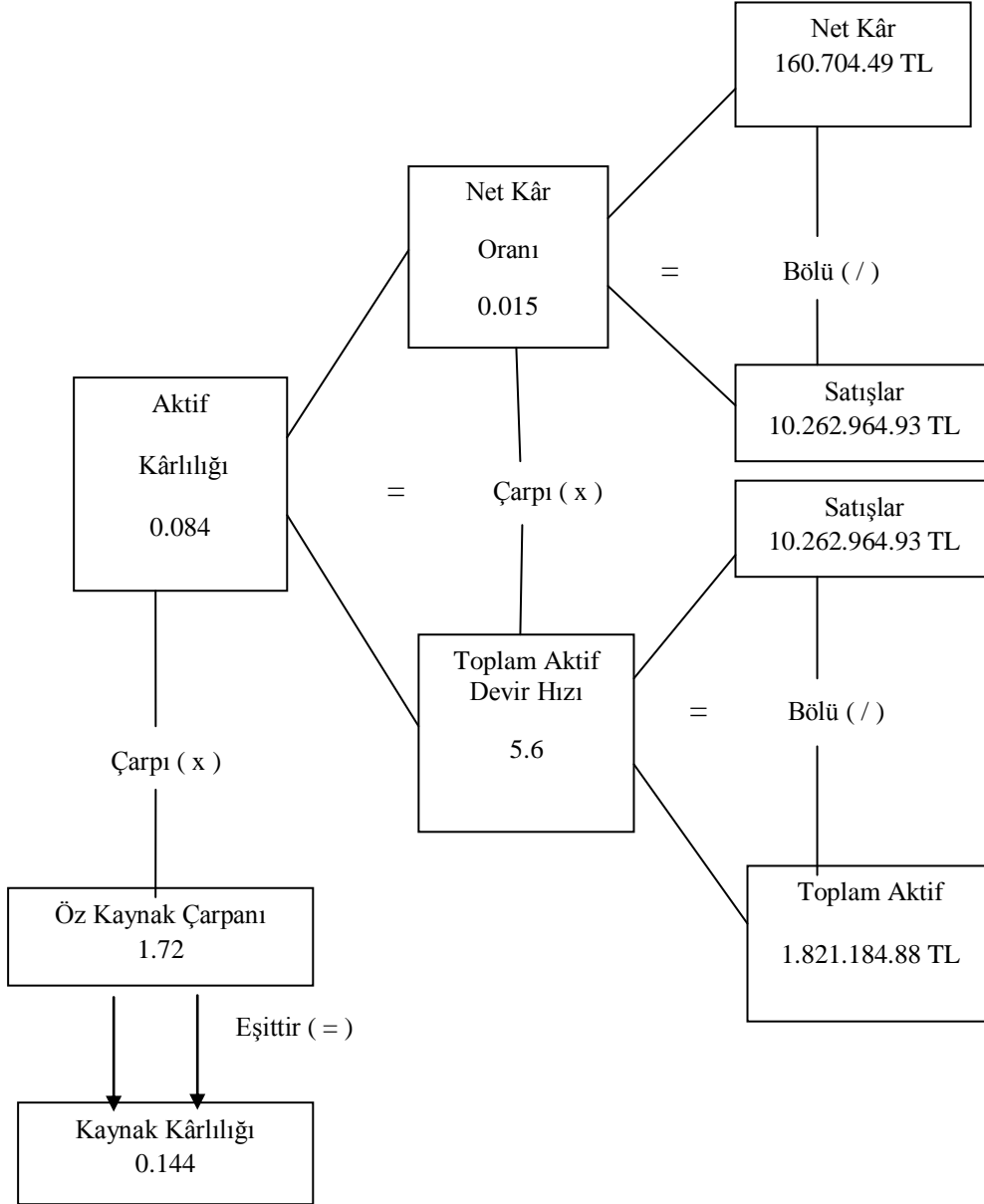
Bu iki senedeki aktif devir hızları karşılaştırıldığında 2009 yılında 2,34 iken 2010 yılında bu rakam 4,2'ye yükselmiştir. Dolayısıyla varlıkların 2010 yılında daha etkin kullanıldığı düşünülebilir ancak bu durum yanıltıcı da olabilir.

Bu hastane işletmesinin iki yılını özsermaye karlılığı açısından değerlendirirsek 2010 yılında aktif karlılığındaki azalış aynı yıl aktif devir hızı artışına rağmen engellenememiştir. Çünkü 2010 yılında net kar oranının azalması büyük bir dezavantajdır. Bu sebeple aktif devir hızındaki artış 2010 yılında hastane varlıklarının etkin kullanımından çok, borçla finanse edilmesinden kaynaklanmaktadır. Zaten her iki yılın borç oranlarına bakıldığında 2009 yılındaki borç oranının % 26 iken 2010 yılındaki borç oranının % 58'e yükseldiği görülmektedir. Söz konusu bu durum özsermaye oranını azaltmakta ve devir hızını yüksek çıkartarak, varlıkların etkin kullanıldığı izlenimini vermektedir. Doğal olarak 2010 yılındaki özsermaye çarpanının (2.42), 2009 yılına göre (1.36) yüksek olması 2010 yılı için borç oranının yüksek olduğunu doğrular niteliktedir. Borçlanma arttıkça özsermaye çarpanı da rakamsal olarak büyümektedir.

Sonuç olarak 2009 yılında hastanenin aktif devir hızı 2010 yılına göre daha düşük olmasına rağmen özsermaye karlılığı yüksektir. Demek oluyor ki aktif devir hızının yüksek olması, her zaman varlıkların etkin kullanıldığı anlamına gelmemektedir. Bu durum, finansal kaldıraçtan fazla yararlanmaktan kaynaklanmaktadır.

3.5.3. 2010 - 2011 Yılları Karşılaştırmalı Du Pont Analizi ve Değerlendirmesi

Tablo 5: 2011 Yılı Du Pont Analizi



$$\begin{aligned} \text{Özkaynak Çarpanı} &= \text{Varlık Toplamı} / \text{Özkaynak} \\ &= 1.821.184.88 / 1.054.770.57 = 1.72 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Finansal Kaldıraç} &= \text{Yabancı Kaynaklar} / \text{Varlık Toplamı} \\ &= 766.414.31 / 1.821.184.88 = 0.42 \end{aligned}$$

Du Pont sistemi ile 2010 ve 2011 yılları için ayrı ayrı yapılan analiz sonuçlarına göre; 2011 yılı özsermaye karlılık oranının bir önceki yıla göre % 14,4 oranında arttığı görülür. Bununla birlikte Tablo 5 ve Tablo 4'teki verilere göre net kar oranındaki değişimin olumlu olduğu açıkça ifade edilebilir. Net kar oranındaki bu olumlu değişimin hastane işletmesinin 2011 yılında satışlarının maliyetini ya da faaliyet giderlerini düşürmesi ile ilgisi olabilir.

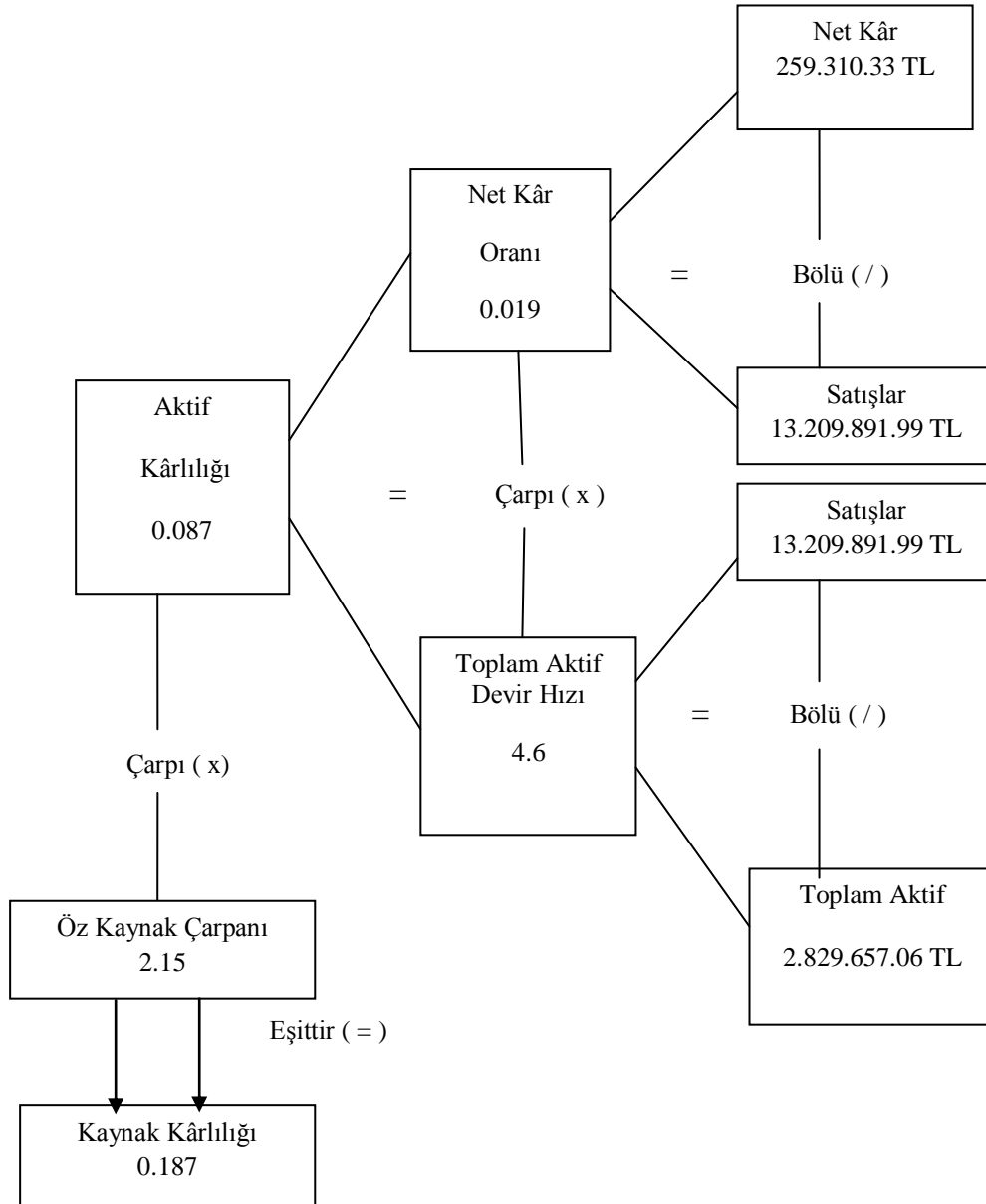
Net kar oranı hafifçe artarken (% 0.1,5) işletmenin toplam aktifler karlılık oranı da yaklaşık % 8,4 oranında artmıştır. Bu artışın nedeni ise doğrudan net kar oranının artmasına bağlıdır. Net kar oranının artması ise net karda ortaya çıkan artışa bağlıdır denilebilir.

Toplam aktifler azalırken (%48) satışların artması aktif devir hızını yükselttiği için işletmenin karlılığına olumlu katkı yapmıştır. Toplam aktiflerin azalması hastane işletmesinin nakitinde oluşan bir düşüş ya da stoklardaki bir azalış ile ilgili olabilir denilebilir.

Finansal kaldıraç oranındaki azalış (0.58'den 0.48'e) işletmenin 2011 yılında daha az borçla kendisini finanse ettiği anlamına gelmektedir ki özkaynak çarpanındaki azalış da (2.42'den 1.72'ye) bunun ispatı niteliğindedir.

3.5.4. 2011 – 2012 Yılları Karşılaştırmalı Du Pont Analizi ve Değerlendirmesi

Tablo 6: 2012 Yılı Du Pont Analizi



$$\begin{aligned} \text{Özkaynak Çarpanı} &= \text{Varlık Toplamı} / \text{Özkaynak} \\ &= 2.829.657.06 / 1.314.080.9 = 2.15 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Finansal Kaldıraç} &= \text{Yabancı Kaynaklar} / \text{Varlık Toplamı} \\ &= 1.515.576.16 / 2.829.657.06 = 0.53 \end{aligned}$$

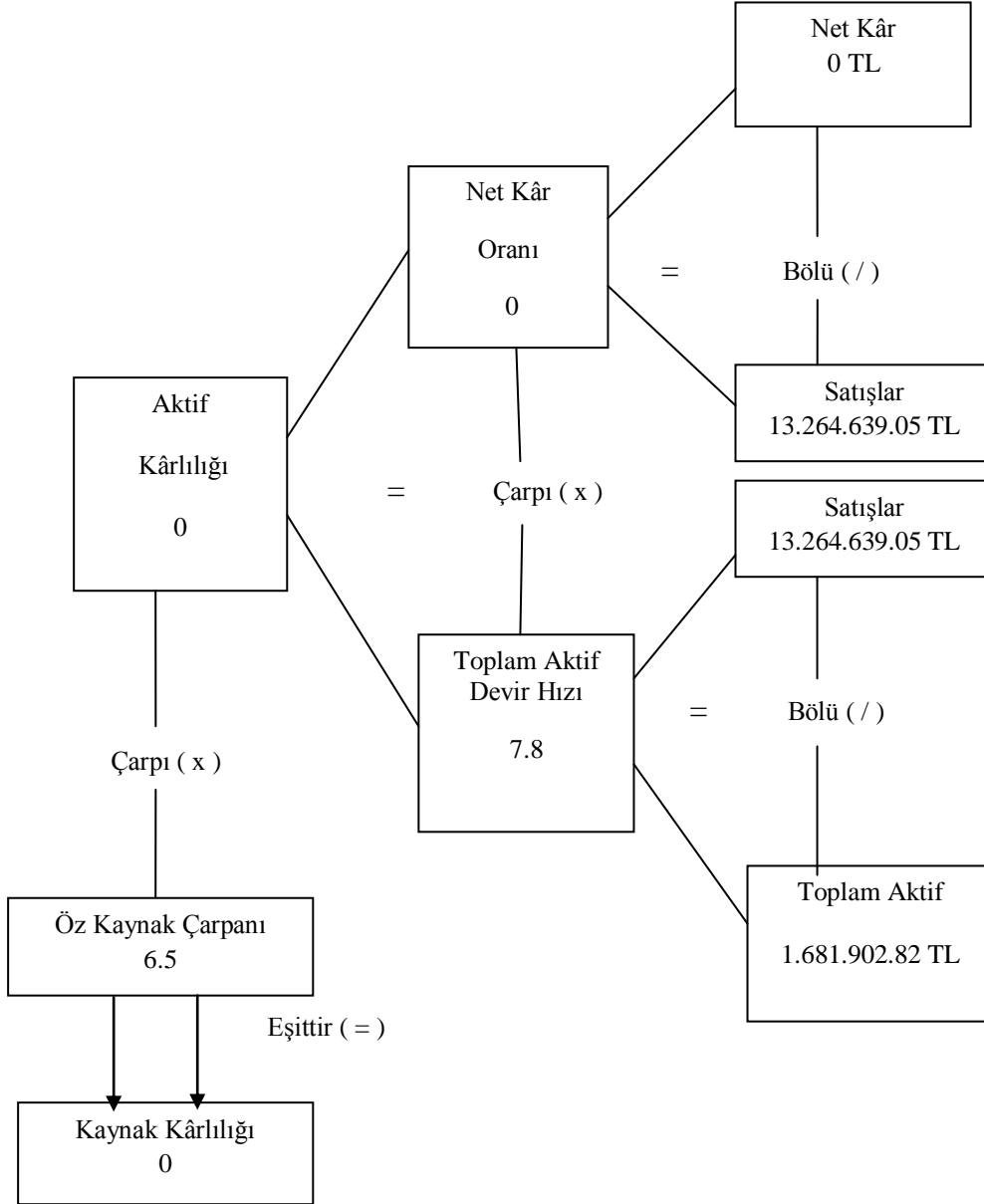
2011 ve 2012 yılları karşılaştırıldığında, 2012 yılındaki net karın yaklaşık 100.000 lira kadar arttığı görülmektedir. Aynı zamanda 2012 yılında satışlar da (10.262.946 TL' den, 13.209.891 TL'ye) artmıştır. Satışlardaki bu artış (%28,7), net kardaki artıştan (%61) az olduğu için 2012 yılında, net kar oranı % 1,9'a yükselmiştir. Diğer yandan 2012 yılında aktif devir hızındaki düşüşe (5,6'dan, 4,6'ya) rağmen bu yıldaki aktiflerin karlılık oranı yükselmiştir (%8,4'den, %8,7'ye). Bu durum net kar oranındaki artıştan kaynaklanmaktadır (%1,5'dan, %1,9'a).

2012 yılında toplam aktiflerde büyük bir artış (%55,3) gözlemlenmektedir. Aktiflerdeki artışın nereden geldiğine bakıldığında, bu artış yeniden değerlendirme değer artışlarının işletme aktiflerine ilavesinden kaynaklanabileceği gibi hastane işletmesine alınan yeni bir makine, cihaz veya araçtan da kaynaklanabilir. Hastane işletmenin aktiflerinin artması aktif devir hızını düşürmüştür. Bu sebeple 2012 senesindeki net kar oranı artışına rağmen aktif karlılığı fazla yükselmemiştir.

Buna rağmen özsermaye karlılık oranının yükseldiği (%14,4'den, %18,7'ye) görülmektedir. Bunun sebebi ise işletmenin 2012 yılında finansal kaldıraç oranının yükselmesidir (0,42'den 0,53'e), denilebilir. Özkaynak çarpanındaki artış da (1,72'den 2,15'e) bu görüşü desteklemektedir. Düşen devir hızının özsermaye karlılığında yaratacağı azalış bu şekilde bertaraf edilmiştir.

3.5.5. 2012 - 2013 Yılları Karşılaştırmalı Du Pont Analizi ve Değerlendirmesi

Tablo 7: 2013 Yılı Du Pont Analizi



$$\begin{aligned} \text{Özkaynak Çarpanı} &= \text{Varlık Toplamı} / \text{Özkaynak} \\ &= 1.681.902.82 / 258.406.42 = 6.5 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Finansal Kaldıraç} &= \text{Yabancı Kaynaklar} / \text{Varlık Toplamı} \\ &= 1.423.496.4 / 1.681.902.82 = 0.84 \end{aligned}$$

2012 ve 2013 yılları ayrı ayrı Du Pont sistemi ile analiz edildiğinde, 2009 – 2010 yılları karşılaştırmasına benzer bir tablo ile karşı karşıya kalınmaktadır. Hastane işletmesi 2013 yılında hiç kar edemediği için net kat oranı, aktif karlılığı ve dolayısıyla özsermaye karlılığından bahsetmek anlamsız olacaktır. Özkaynak çarpanındaki artış (2,15’den 6,5’e) finansal kaldıraçtaki artışı (0,53’ten 0,84’e) desteklemektedir. Finansal kaldıraçta görülen artış özsermaye karlılık oranını olumsuz şekilde etkilemektedir.

Hastane işletmesi Du Pont Sistemi’nin değerlendirilmesinden yararlanarak özsermaye karlılık oranını artırmak için üç seçenek veya bunların kombinasyonunu kullanabilir.

Birinci seçenekte net kar oranını artırabilir ki bunun için satışlarının karlılığını artırmalıdır.

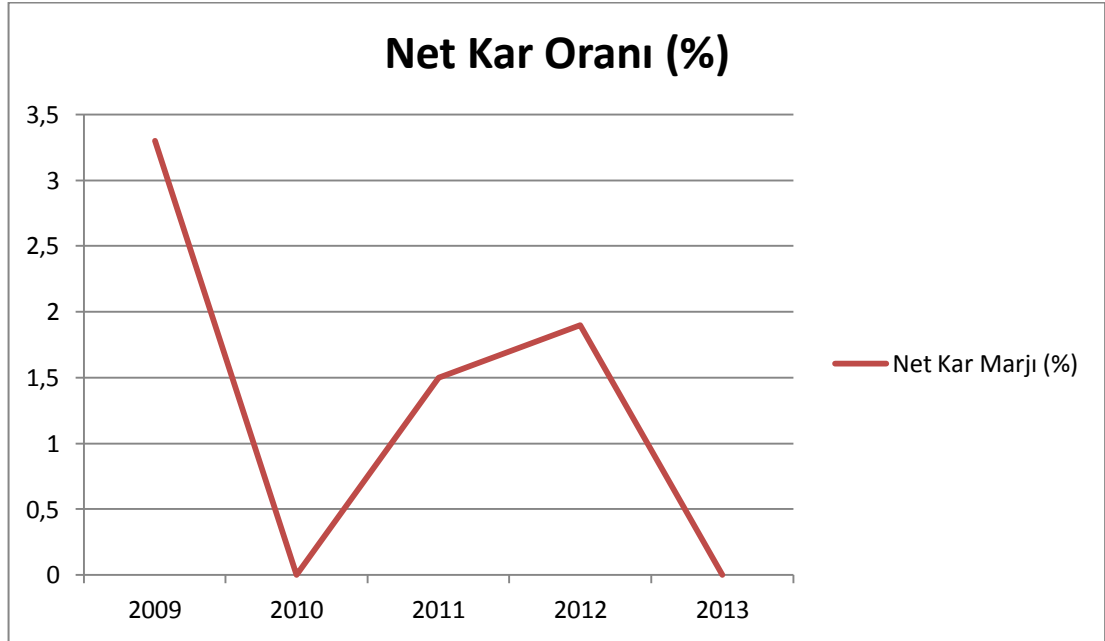
İkinci seçenek aktiflerini (varlıklarını) daha iyi değerlendirerek devir hızını artırmaktır.

Son olarak finansal kaldıraçını artırarak yani bir miktar yabancı kaynak yaratarak özsermaye karlılık oranını yükseltebilir.

3.5.6. 2009-2013 Arası Karşılaştırmalı Analiz ve Değerlendirme

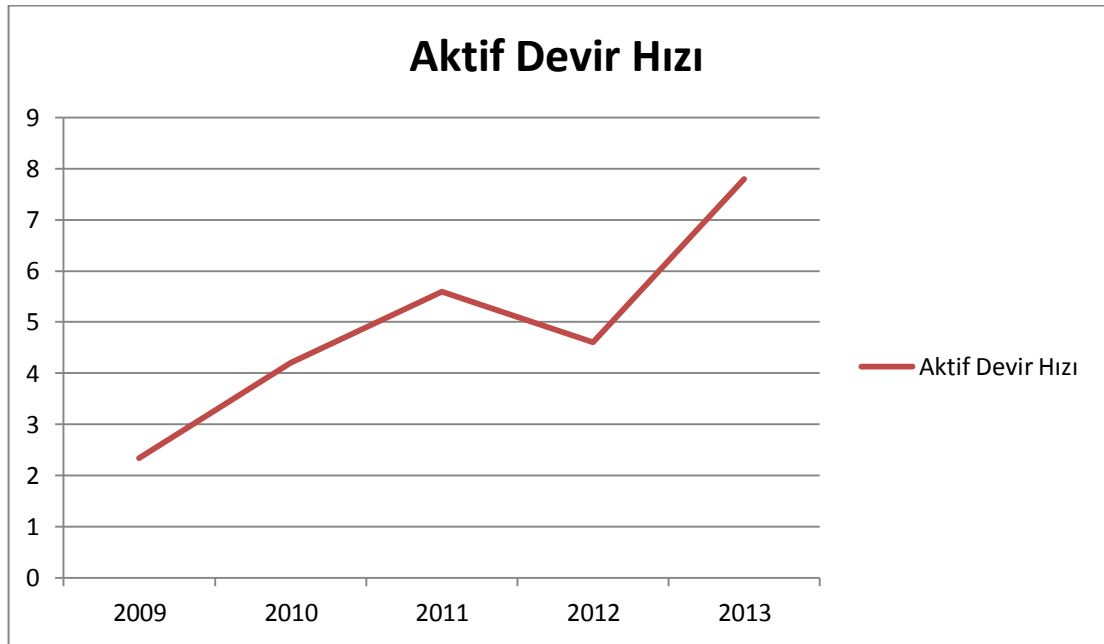
Tablo 8: 2009 – 2013 Yılları Özsermaye Karlılığı Oranları ve Diğer Faktörler

Oranlar	2009	2010	2011	2012	2013
Net Kar Oranı	% 3,3	% 0	% 1,5	% 1,9	% 0
Aktif devir Hızı	2,34	4,2	5,6	4,6	7,8
Aktif Karlılığı	% 7,7	% 0	% 8,4	% 8,7	% 0
Özkaynak Çarpanı	1,36	2,42	1,72	2,15	6,5
Borç Oranı	%26	% 58	% 42	% 53	%84
Özsermaye Karlılığı	% 10,4	% 0	% 14,4	% 18,7	% 0



Şekil 6: Net Kar Oranı Seyri

Net kar oranında 2009 yılından sonra ciddi bir düşüş (%3'ten, %0'a) yaşanmıştır. Daha sonraki yıllarda aynı düzey yakalanamamıştır. 2010'dan 2011'e gelindiğinde %1,5'e yükselmiştir. 2011'den 2012'ye kadar da yükselmeye devam etmiştir (%1,5'dan %1,9'a). Net kar oranındaki bu artış, net karda ortaya çıkan artışa bağlıdır denilebilir. 2012 – 2013 yıllarında ise net kar oranı yeniden düşüşe geçmiş ve sıfırlanmıştır.



Şekil 7: Aktif Devir Hızı Seyri

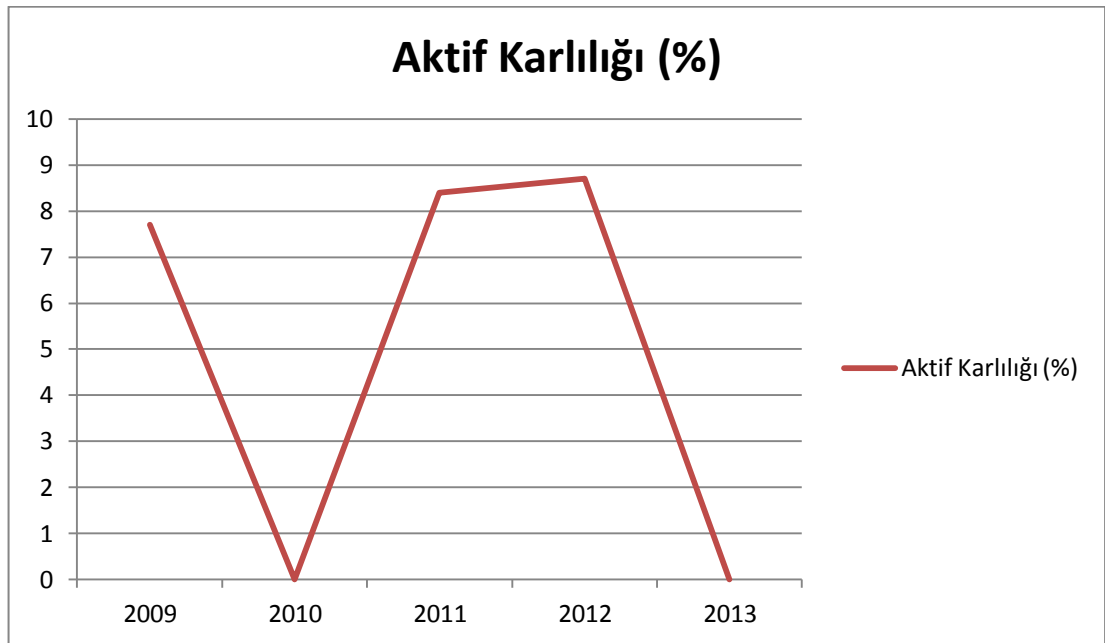
Aktif devir hızı 2009 – 2013 yılları arasında genel olarak yükselerek seyretmiştir (2,34'den, 7,8'e).

2009'da 2,34 olan aktif devir hızı 2010 yılında 4,2'ye yükselmiştir. Dolayısıyla varlıkların 2010 yılında daha etkin kullanıldığı düşünülebilir ancak bu durum yanıltıcı da olabilir. 2010 yılında aktif karlılığındaki azalış (%10,4'den, %0'a) aynı yıl aktif devir hızı artışına rağmen engellenememiştir. Çünkü 2010 yılında net kar oranının azalması (%3,3'den, %0'a) büyük bir dezavantajdır. Bu sebeple aktif devir hızındaki artış 2010 yılında hastane varlıklarının etkin kullanımından çok, borçla finanse edilmesinden kaynaklanmaktadır.

2010 – 2011 yılları incelendiğinde aktif devir hızının (4,2'den, 5,6'ya) yükseldiği görülmektedir. Toplam aktifler azalırken (%48), satışların artması aktif devir hızını yükseltmiştir.

2011 – 2012 yılları arasında aktif devir hızında hafif bir azalma (5,6'dan, 4,6'ya) gözlenmektedir. Bu azalış, işletmenin aktiflerindeki artışa (%55,3) bağlanabilir.

2012 – 2013 yılları arasında aktif devir hızı artmaya devam etmiştir (4,6'dan, 7,8'e). 2013 yılında hiç kar edilemediği için bu artış için 2009 – 2010 yılları arasında belirtilen sebeplerle aynı olabilir.



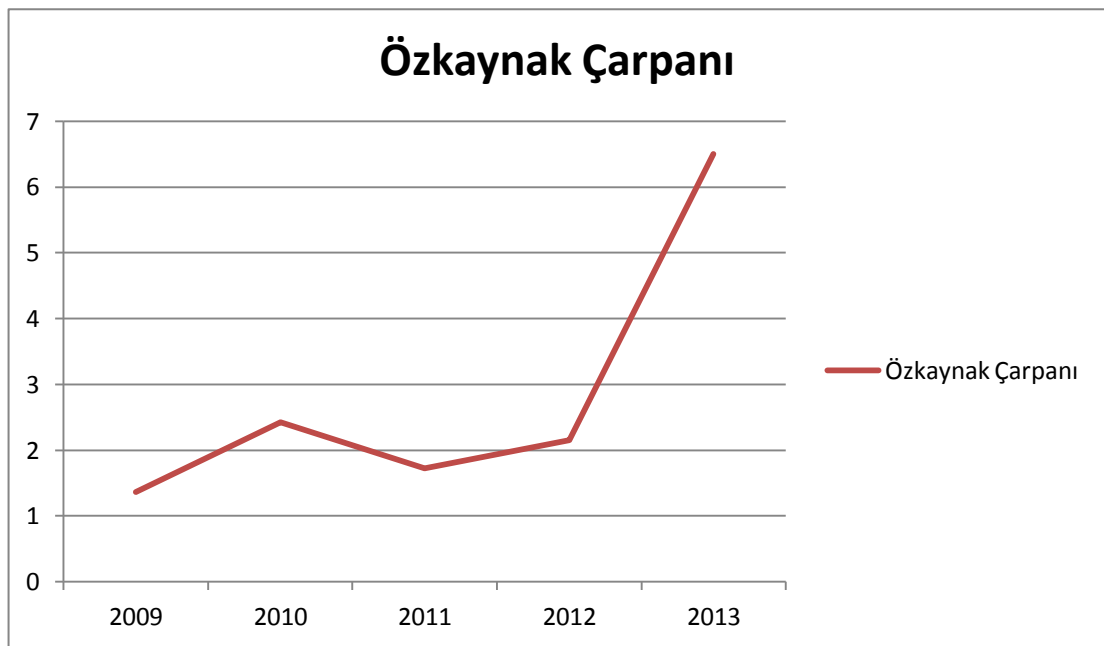
Şekil 8: Aktif Karlılığı Seyri

2009 – 2013 yılları arasında aktif karlılığı oldukça dalgalı bir seyir izlemiştir. 2009 yılında %7,7 olan bu oran 2010 yılına gelindiğinde önemli bir düşüşe geçerek sıfırlanmıştır. Bu azalışın sebebi 2010 yılında net karın 0 olmasıdır.

2010 – 2011 yılları arasında aktif karlılığında artış (%0'dan, %8,4'e) gözlenmektedir. Bu artışın sebebi ise doğrudan net kar oranının artmasına (%0'dan, %1,5'e) bağlıdır.

2011'den, 2012 yılına gelindiğinde aktif karlılığı %8,4'den %8,7'ye yükselmiştir. Bu yükseliş, aktif devir hızındaki düşüşe (5,6'dan, 4,6'ya) rağmen, net kar oranının yükselmesinden (%1,5'dan, %1,9'a) kaynaklanmaktadır.

Son olarak 2013 yılında aktif karlılığının düşerek sıfırlandığı görülmektedir. Bu durum 2010 senesine benzemektedir. Çünkü 2013 yılında da net kar 0'dır.



Şekil 9: Özkaynak Çarpanı Seyri

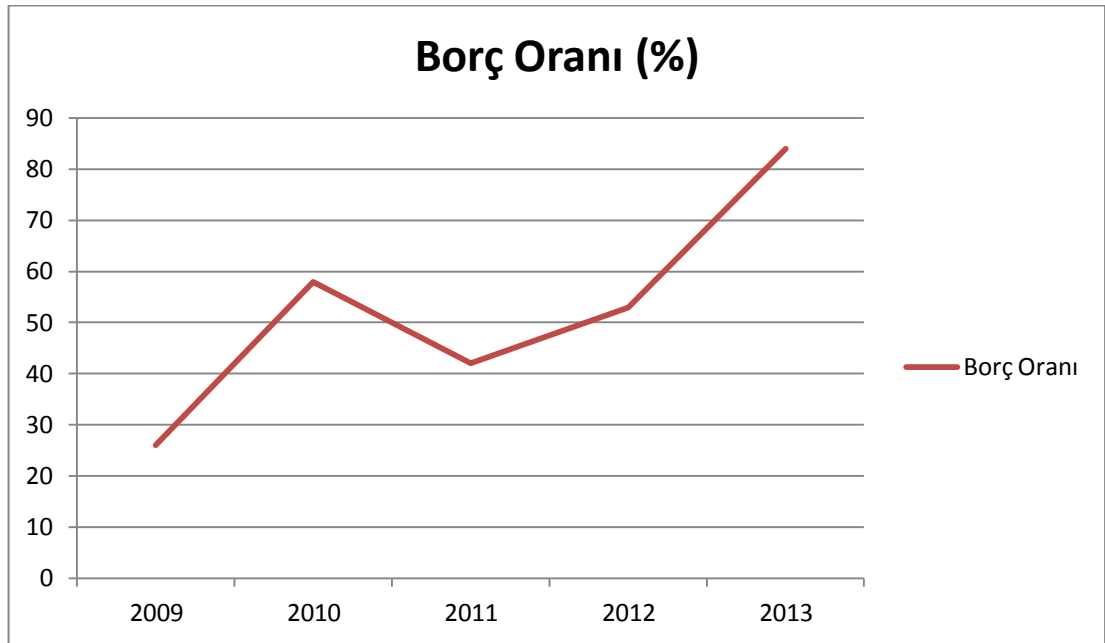
Özkaynak çarpanı 2009 – 2012 yılları arasında hafif dalgalanmalarla geçirenken 2013 senesine gelindiğinde en büyük değerine (6,5) ulaşmıştır.

2009 yılındaki borç oranı % 26 iken 2010 yılındaki borç oranını % 58'e yükseldiği için özkaynak çarpanı 1,36'dan, 2,42'ye yükselmiştir. Borç oranı artıkça özkaynak çarpanı rakamsal olarak artmaktadır.

2010 – 2011 yılları arasında özkaynak çarpanı azalmıştır (2.42'den 1.72'ye). Bunun sebebi işletmenin 2011 yılında kendisini daha az borçla finanse etmesidir.

2011 – 2012 yılları arasında özkaynak çarpanındaki artış (1,72'den 2,15'e), işletmenin 2012 yılında finansal kaldıraç oranını yükseltmesinden (0,42'den 0,53'e) kaynaklanmaktadır.

2012 – 2013 yılları arasında özkaynak çarpanındaki artış (2,15'den 6,5'e) finansal kaldıraçtaki artışı (0,53'ten 0,84'e) desteklemektedir. Başka bir deyişle bu yıllarda işletme oldukça fazla borçlanmıştır denilebilir (%53'ten, %84'e).



Şekil 10: Borç Oranı Seyri

2009 – 2013 yılları arasında genel olarak işletmenin borç oranı artmıştır (%26'dan, %84'e). 2010 – 2011 yılları arasında hafif bir düşüş gözlemlense de (%58'den, %42'ye) sonraki yıllarda mevcut durum korunamamıştır. Bu durum özkaynak çarpanının 1,36'dan, 6,5'e yükselmesine ve özkaynak karlılığının %10,4'ten, %0'a düşmesine sebep olmuştur.



Şekil 11: Özsermaye Karlılığı Seyri

Özsermaye karlılığı net kardan doğrudan etkilendiği için net karın sıfır olduğu 2010 ve 2013 yıllarında %0'a inmiştir. Bu sebeplerle beş yıllık periyotta aşırı dalgalanmalarla seyreden özsermaye karlılığının grafiği, net kar oranı grafiğine oldukça benzemektedir.

2009 – 2010 yılları arasında özsermaye karlılığı %10,4'ten, %0'a düşmüştür. Bu hastane işletmesinin iki yılı özsermaye karlılığı açısından değerlendirilirse; 2010 yılında aktif karlılığındaki azalış aynı yıl aktif devir hızı artışına rağmen engellenememiştir. Çünkü 2010 yılında net kar oranının azalması büyük bir dezavantajdır. Bu sebeple aktif devir hızındaki artış 2010 yılında hastane varlıklarının etkin kullanımından çok, borçla finanse edilmesinden kaynaklanmaktadır. Zaten her iki yılın borç oranlarına bakıldığında 2009 yılındaki borç oranının % 26 iken 2010 yılındaki borç oranının % 58'e yükseldiği görülmektedir.

2010 – 2011 yılları arasında özsermaye karlılığı %0'dan, %14,4'e yükselmiştir. Bu yükselişin nedeni ise satışlarda ortaya çıkan (%11) artışa bağlıdır denilebilir.

2011 – 2012 yılları arasında özsermaye karlılığı yükselmiştir (%14,4'ten, %18,7'ye). Bu artışın sebebi, aynı zamanda net kar oranı, aktif karlılığı ve özkaynak çarpanının artmasıdır.

2012 – 2013 yılları arasında ise %18,7'den %0'a düşmüştür. Bu düşüş ise net karın sıfırlanması ile açıklanabilir.

Tablo 8 ve grafikler incelendiğinde işletmenin en yüksek kar oranına ulaştığı yılın 2009 olduğu (325.939.07 TL) görülmektedir. O halde işletme, satışlarından karı en fazla 2009 yılında yapmış ya da bu yılda çalışma maliyetini minimuma indirmiştir denilebilir.

Aktif karlılığı açısından bakıldığında hastane işletmesi aktiflerinden en yüksek karı 2012 senesinde yapmıştır (%8,7).

Bu faktörlerin de etkisi ile beş yıllık finansal tablo grubu incelendiğinde 2012 yılının özsermaye karlılığı açısından başı çektiğini görülmektedir (% 18,7).

Yapılan analizin sonucunda örnek olarak incelenen hastane işletmesinin özsermaye karlılığının birçok faktörden etkilenmekte olduğu; bu faktörlerin başında da net kar oranının, aktif devir hızının ve finansal kaldıraç derecesinin geldiği anlaşılmaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu araştırmada Du Pont Analizi yöntemi kullanılarak Biga Devlet Hastanesi örneği üzerinden bir kamu hastane işletmesinin özsermaye karlılığı ve aktif karlılığı değerleri ve bu değerleri etkileyen faktörler (diğer ilişkili oranlar) incelenmiştir. Genel olarak 2010 ve 2013 yıllarında hastane işletmesinin daha yüksek maliyetle çalışıp daha az kar oranı yaratabildiği tespit edilmiştir. Buna paralel olarak yüksek aktif devir hızına ulaşılan 2010 ve 2013 yıllarının aktif karlılığı da diğer yıllara göre çok daha düşüktür. Dolayısı ile bu iki yılda hastane işletmesi diğer yıllara nazaran daha düşük bir performans göstermiştir. Ancak daha az borç kullanılmasına rağmen (öz sermaye çarpanı daha düşük) 2009, 2011 ve 2012 yıllarının özsermaye karlılık oranları daha yüksektir. Bunda etkili olan faktörün aktif karlılığı ve net kar oranı olduğu düşünülebilir. O halde 2009, 2011 ve 2012 yılları finansal performans açısından 2010 ve 2013 yılına göre daha üstündür.

Du Pont Sistemi'nin temeli yatırım karlılığı olduğu için performans ölçütü olarak yatırım karlılığı ele alınır. Yatırım karlılığı yüksek ise performans 'yüksek', düşük ise performans 'düşük' denilebilir. Yatırım karlılığı toplam aktif devir hızı ve net kar oranına bağlı olduğu için çalışmada bahsi geçen hastane işletmesinin performansı bu unsurlar doğrultusunda yorumlanmıştır.

Tüm bu analizlerden de görüleceği üzere çalışmada elde edilen bulgular, literatürde (Almarazi, 2012; Berk, 2010; Moyer, McGuigan ve Rao, 2007; Aydın, Başar ve Çoşkun, 2010; Herciu, Ogrea ve Belascu, 2010; Çabuk ve Lazol, 2011 gibi) yer alan Du Pont Sistemi uygulamalarının sonuçlarını ve değerlendirmelerini doğrular niteliktedir. Daha çok finansal kontrol sistemi olarak kullanılan bu sistemin iyi bir finansal performans belirleme ölçeği olarak da kullanılabileceği görülmüştür. Hastane işletmelerinin kendi finansal performans değerlendirmelerinde rahatlıkla kullanılabileceği bu ölçek, Kamu Hastaneleri Kurumu'nun kapsamındaki hastanelerde de performans değerlendirmesi için dikkate alınabilecek önemli bir sistemdir.

Çalışmada elde edilen sonuçların daha ayrıntılı bir şekilde yorumlanabilmesi ve geçerlilik seviyesinin artırılabilmesi için ileride ek çalışmalar yapılması mümkündür. İlgili periyotta tüm kamu hastanelerine ait toplu verilerin ortalama değerlerini içerecek bir Du Pont Analizi yapılabilir ve elde edilen sonuçlar bu çalışmanın bulgularıyla karşılaştırılabilir. Böylelikle ilgili hastane işletmesinin sektörel ortalamaların üzerinde veya altında bir performans sergileyip sergilemediği konusunda fikir sahibi olunabilir.

Ulaşılabilir finansal tablo veri noktası (dönem sayısı) arttıkça hangi finansal faktörlerin aktif karlılığını ve özsermaye karlılığını daha çok etkilediği konusunda uygun istatistiksel modelleri uygulama olanakları da artacak ve bu çalışmanın sonuçlarının geçerliliğini sınamak mümkün olacaktır.

KAYNAKÇA

Ak, Bilal (1990). *Hastane Yöneticiliği*, Özkan Matbaacılık, Ankara.

Akal, Z. (2005). *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi: Çok Yönlü Performans Göstergeleri*, MPM Yayınları. No:473, Ankara.

Akal, Z. (1992). *İmalatçı Kamu Kuruluşlarında İşletmeler arası Toplam performans verimlilik, Karlılık ve Maliyet Karşılaştırmaları*, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, No: 482, Ankara, s.6.

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

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2007). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitapevi, Ankara.

Akgüç, Öztin (1998), *Finansal Yönetim*, Avcıol Basım, Yayın No:65, İstanbul.

Almazari, Ahmet Arif (2012). "Financial Performance Analysis of the Jordanian Arab Bank by Using the DuPont System of Financial Analysis", *International Journal of Economics and Finance*, C:4, No:4 s. 86- 94.

Ataay, F. (2007). *Kamu Hastane Birlikleri Tasarısı Üzerine Bir Değerlendirme*, Türk Tabipleri Birliği Yayınları, Ankara.

Ayanoğlu, Y. , Atan, M, Beylik, U. (2010). "Hastanelerde Veri Zarflama Analizi (VZA) Yöntemiyle Finansal Performans Ölçümü ve Değerlendirilmesi", *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*, C:2 s. 40-62.

Aydın S. , Demir M. (2007). *Sağlıkta Performans Yönetimi*, Sağlık Bakanlığı Yayınları, No: 52, Ankara.

Aydın, Nurhan, Başar, Mehmet ve Çoşkun, Metin (2010). *Finansal Yönetim*, Detay Yayıncılık, Ankara.

Aydoğdu, Serçin (2010). "Altı Sigmayı Kullanan Bir İşletmenin Mali Tablolar Analizi", Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Barkey J. B. , (2002). *Gaining and Sustaining Competitive Advantage*, new jersey: Prentice Hall, s.26-27.

Baş, İ, M. ve Artar A. (1991). *İşletmelerde Verimlilik Denetimi, Ölçme ve Değerlendirme Modelleri*, Ankara.

Bayram, Aysun (2006). “*Hastane İşletmelerinde Finansal Verilere Dayalı Performans Ölçümü*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bazı Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Ait Sağlık Birimlerinin Sağlık Bakanlığına Devredilmesine Dair Kanun Resmi Gazete Tarihi: 06.01.2005 tarihli ve Sayı: 5283 iç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslar, Resmi Gazete Tarihi: 31.12.2005, Resmi Gazete Sayısı: 26040 (3. Mükerrer).

Berk, Niyazi (2010). *Finansal Yönetim*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Bertoneche, M. and Knight, R. (2001). *Financial Performance*, Butterworth-Heinemann, Oxford.

Beylik, U. , Pekcan, Y. (2012). “Eğitim Araştırma Hastanelerinde Etkinlik Analizleri ve Değerlendirilmesi”, *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi* No:3 s. 119-156.

Bilgin K.U. (2004). *Kamu Performans Yönetimi*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara.

Bingöl, D. (2003). *İnsan Kaynakları Yönetimi*, Beta Yayınları, 5. Bası, İstanbul, s.273.

Bozkurt Ö. , Ergun T. , Sezen S. (2008). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, Ankara.

Brigham, Eguene F. (1996). *Finansal Yönetimin Temelleri*, Çev: Özdemir Akmut ve Halil Sariaslan, Ankara Üniversitesi Rektörlüğü Yayınları, No:206, Ankara, s.267-276

Can Halil, Tuncer Doğan, Ayhan Doğan Yaşar (1994). *Genel İşletmecilik Bilgileri*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Ceylan, A. ve Korkmaz, T. (2008). *İşletmelerde Finansal Yönetim*, Ekin Kitapevi, Bursa.

Çabuk, Adem ve Lazol, İbrahim (2011). *Mali Tablolar Analizi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Çağ (2013). *University Journal of Social Sciences*, C.10 No:2, December.

Çam, Handan (2008). “*Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, S.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.

Çetiner, Ertuğrul (2010). *İşletmelerde Mali Analiz*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Davis, P. Milne, B. , Parker, K. , Hider, P. , Lay-Yee, R. , Cumming, J. and Graham, P. (2013). “Efficiency, effectiveness, equity (E3). Evaluating hospital performance in three dimensions”, *Health Policy*, No:2984 s.1-9.

Demir, Mehmet (2007). “Performansa Dayalı Ek Ödeme Sistemi, Sağlıkta Performans Yönetimi”, Sağlık Bakanlığı Yayını. No:5 s. 975-590-182.

Dikmen, F. Cengiz (2007). “Veri Zarflama Analizi ile Üniversitelerin Etkinliğinin Ölçülmesi”, *Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, No:3-6, s.2-5, Kocaeli.

Drucker, P. Ferdinand (1997). *Management; an unabridged and revised version of Management : Task, Responsibilities, Practices*, Pan Books, New York.

Ercan, C. (2013). “Kamu Sağlık İşletmelerinde finansal performans değerlemesi: Kamu Hastaneleri Birlikleri Üzerine Bir Uygulama”, *Asia Minor Studies. International Journal of Social Sciences*, No:2 s.55 – 71.

Fernandes, E. , Pires, H. M. , Ignacio, A. A. V. and Sampaio, L. M. D. (2007). “An analysis of the supplementary health sector in Brazil”, *Health Policy*, No:81 s.242-257.

Gapenski, L.C. (2007). *Understanding Healthcare Financial Management*, Health Administration Press, Chicago.

Gencer, Hatice (2006). *Genel İşletme Performansı ve Finansal Performans İlişkisi - Çimento Sektöründe Bir Uygulama*, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Gider, Ö. (2011). Ekonomik Kriz Dönemlerinin Özel Hastanelere Etkileri: Bir Özel Hastanenin Oran Analizleri Yöntemiyle Finansal Performansına Bakış, *Öneri*, No:36 s.87-103.

Gonçalves, F. (2011). “A Cross Country Explanation of Performance of Health Care Systems: The Consumer Point of View Using the Euro Health Consumer Index”, *Economic Modelling*, No:28 s.196-200.

Güler B.A. , (2005). *Kamu Personeli*, İmge Kitabevi, Ankara.

Güran, M. Cahit (2005). *Kamu Hizmetlerinde Performans Ölçümü*, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Ankara.

Halis M. ve Tekinkuş M. (2003). *Kamuda Performans Yönetimi, Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar*, Editörler: Balcı & Nohutçu & Öztürk & Coşkun, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 170

Herciu, Mihaela, Ogorean, Claudia ve Belascu, Lucian (2011). “A DuPont Analysis of the 20 Most Profitable Companies in the World”, *International Conference on Business and Economics Research*. IACSIT Press, 1; s.45-48.

İnceoğlu, Gülfer (1991). “*Hastane Katı Atıklarının Yarattığı Çevre Sorunlarının Yönelimsel ve Örgütsel Çözüm Yolları ve Hasta Başına Çıkan Atıkların, Cins ve Miktarlarının Tespiti İle İlgili Bir Araştırma*”, İ. Ü. İşletme Fakültesi, Yüksek Lisans Tezi

Kabataş, Firuzan (1984). “*İstanbul Kent Merkezindeki Yataklı Tedavi Kurumları Başhekim ve Hastane Yöneticilerinin Hastane Yönetimi Konusundaki Eğitim ve Bilgi Durumları*”, Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü. İşletme Fakültesi.

Kavuncubaşı, Şahin (1995). “*Hastanelerde Görelî Verimlilik Ölçümü: Veri Çerçeveleme Analizinin Uygulanması*”, Doktora Tezi, Ankara.

Kavuncubaşı, Şahin (2000). *Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi*, Siyasal Kitapevi, Ankara.

Koşan, L. , Karadeniz, E. (2013). “Türk İmalat Sektöründe Küçük, Orta ve Büyük Ölçekli İşletmelerin Finansal Performansının Du Pont Analiz Tekniğiyle İncelenmesi”, *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C:10 No:2.

Koşan, L. , Karadeniz, E. (2014). “Konaklama ve Yiyecek Hizmetleri Alt Sektörünün Finansal Performansının Dupont Finansal Analiz Sistemi Kullanılarak İncelenmesi”, *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi* C:11 No:2.

Laitinen, K. , E. (1999). “Du Pont Decision Support System (DSS) For Expenditure Budgeting”, *International Journal of Applied Quality Management*, C:2, No: 1, s. 75 – 99.

Lorcu, Fatma (2008). “*Veri Zarflama Analizi ile Türkiye ve Avrupa Birliği Ülkelerinin Sağlık Alanındaki Etkinliklerinin Değerlendirilmesi*”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi,

Moyer, Charles, Mcguigan, James, Rao, Ramesh (2007). “Fundamentals of Contemporary Financial Management”, *Thomson South Western*, Canada.

Nelly, A. , Adams, C. and Kennerley, M. (2002). “The Performance Prism, FT Prentice Hall”, *Pearson Education Limited*, Great Britain.

Okka, Osman (2006). *İşletme Finansmanı*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Özdemir, Muharrem (1999). *Finansal Yönetim*, Türkmen Kitapevi, İstanbul.

Özgülbaş, N. , Koyuncugil, A.S. , Duman, R. ve Hatipoğlu, B. (2008). “Özel Hastane Sektörünün Finansal Değerlendirmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, No:40 s.120- 131.

Özgülbaş, N. (2006). “Türkiye’de Kamu Hastanelerinin Finansal Durum Değerlendirmede Kullanabilecekleri Bir Yöntem: Trend Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, No:29 s.129-139.

Özgülbaş, Nermin (1995). “*Hastanelerde Finansal Yönetim: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*”, H.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Pervaiz K. A. , Kwang K. L. , Mohammed Z. , (1999). “Measurement Practice for Knowledge Manegement. Journal of Workplace Learning: Employee Courselling Today”, *MCB University Pres*, C:2, No:8, s.305-307.

Prokopenko, J. , North, K. (2011). *Verimlilik ve Kalite Yönetimi: Modüler Program*, Ankara: T.C. Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı Verimlilik Genel Müdürlüğü Yayınları: 716.

Seçim, Hikmet (1995). *Hastane İşletmeciliği*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 845, Eskişehir.

Sink, D. Scott (1985). “Productivity Management; Planning Measurement and Evaluation, Control and Improvement”, *New York*, s.8.

Şahin, İsmet (1998). “*Sağlık Bakanlığı Hastanelerinin İllere Göre Karşılaştırmalı Verimlilik Analizi: Veri Zarflama Analizine Dayalı Bir Uygulama*”, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi,

Şenkayas, H. , Kaderli, Y. , (2009). “Firmaların Özsermaye Verimliliğindeki Değişmelerin Du Pont Kontrol Şeması İle Analiz Edilmesi: Lojistik Sektöründeki Firmalar Üzerine Bir Uygulama”, *Verimlilik Dergisi* No:3.

T.C. Sağlık Bakanlığı. Sağlıkta Dönüşüm (2003), <http://www.saglik.gov.tr/TR/belge/1-2906/saglikta-donusum-programi.html>

Tarım, Armağan (2001). *Veri Zarflama Analizi: Matematiksel Programlama Tabanlı Göreli Etkinlik Ölçüm Yaklaşımı*, Sayıştay Yayınları, Ankara.

Tatar, Mehtap (2007). “Tıbbi etkililik, etkililik ve verimlilik-1”, *Makro Bakış Sağlık Politikası Gündemi Dergisi*, No:5, s.19.

Türkiye Büyük Millet Meclisi. Kamu Hastane Birlikleri Pilot Uygulaması Hakkında Kanun Tasarısı (2007), <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0439.pdf>

Uz, M. Hulki (1995). *Temel Sağlık Hizmetlerinde Kalitenin Sürekli İyileştirilmesi için Gereken Önkoşullar ve Bu konuda Danimarka Tecrübeleri, Sağlık Hizmetlerinde Toplam Kalite Yönetiminin Yeri*, Haberal Eğitim Vakfı Yayınları, Ankara.

Yavuz, İlknur (2001). *Sağlık Sektöründe Etkinlik Ölçümü*, MPM Yayınları No: 654, Ankara.

Yerebakan, Metin (2000). *Özel Hastaneler Araştırması Mevcut Durum Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul.

Yiğittop, Veysel Murat (2008). “*Özel Hastane İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları ve İç Kontrol Sistemi*”, G.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Yükçü, Süleyman (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, Cem Ofset, İzmir.

ZKÜ (2008). *Sosyal Bilimler Dergisi*, C:4, No:7 s. 55-83.

www.saglik.gov.tr, 24.03.2006, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği

Kenger, E. (2001). *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*, s.38-43. (http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm)

www.dupont.com

