



T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SAĞLIK BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**SAĞLIK BAKANLIĞI HASTANELERİNDE FİNANSAL
PERFORMANS ANALİZİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

AHMET BABACAN
SAĞLIK YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Doç. Dr. Nesrin AKCA

KIRIKKALE-2023



T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SAĞLIK BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**SAĞLIK BAKANLIĞI HASTANELERİNDE FİNANSAL
PERFORMANS ANALİZİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

AHMET BABACAN
SAĞLIK YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Doç. Dr. Nesrin AKCA

KIRIKKALE-2023

..... (Adı SOYADI) tarafından hazırlanan
“..... (Bu kısım büyük harfler ile doldurulacaktır)” adlı
tez çalışması, aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ / OY ÇOKLUĞU ile Kırıkkale
Üniversitesi Enstitüsü Anabilim Dalında
YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Unvanı Adı SOYADI

Anabilim Dalı, Üniversite Adı

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum

İkinci Danışman (varsa): Unvanı Adı SOYADI

Anabilim Dalı, Üniversite Adı

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum

Başkan: Unvanı Adı SOYADI

Anabilim Dalı, Üniversite Adı

İmza.....

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum

Üye: Unvanı Adı SOYADI

Anabilim Dalı, Üniversite Adı

Bu tezin, kapsam ve kalite olarak Yüksek Lisans Tezi olduğunu onaylıyorum/onaylamıyorum

Tez Savunma Tarihi:/...../.....

Jüri tarafından kabul edilen bu tezin Yüksek Lisans Tezi olması için gerekli şartları yerine
getirdiğini onaylıyorum.

.....

Unvanı Adı SOYADI

..... Enstitüsü Müdürü

ETİK BEYANI

Kırıkkale Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarımı kabullendiğimi beyan ederim.

(İmza)

(Adı Soyadı)

(Tarih)

ÖZET

SAĞLIK BAKANLIĞI HASTANELERİNDE FİNANSAL PERFORMANS ANALİZİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Kırıkkale Üniversitesi

Sağlık Bilimleri Enstitüsü

Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Nesrin AKCA

Ocak 2023, 103 sayfa

Türkiye’de sağlık hizmetinin sunulmasının büyük kısmı Sağlık Bakanlığı tarafından sağlanmaktadır. Koruyucu sağlık hizmetlerinin tamamı, tedaviye yönelik sağlık hizmetlerinin büyük kısmı Sağlık Bakanlığı hastanelerince gerçekleştirilmektedir. Türkiye’nin içinde bulunduğu ekonomik şartlarda dikkate alınırsa kamu hastanelerinin, hizmet için ayrılan kaynakları etkili, verimli kullanmaları sürdürülebilir ve kaliteli sağlık hizmeti sunma açısından önem arz etmektedir. Sağlık Bakanlığı hastanelerinin ayrılan kısıt kaynaklarla en iyi hizmeti sunması birincil amaçları olmalıdır. Bu açıdan hastanelerin finansal performanslarının ölçülmesi çok önemli hale gelmektedir.

Bu çalışmanın amacı; Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerin 2016-2020 yılları arasındaki finansal performansı oran analizi yöntemi ile ölçülerek, analiz sonuçlarına göre işletmenin finansal yapısının değerlendirmeye tabi tutulması ve bu sayede hastane yöneticilerinin finansal karar almalarına yardımcı olunmasıdır. Bu çalışma ile kamu hastanelerinin finansal kaynaklarını ne derece etkin ve verimli kullandığı ölçülmüştür. Çalışma, Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastanelerin 2016-2020 yılları arasındaki finansal tablolarının retrospektif olarak analizini yapmayı hedefleyen tanımlayıcı türde bir araştırmadır. Araştırmanın evrenini, Sağlık Bakanlığı’na bağlı tüm hastaneler oluşturmaktadır.

Çalışmada hastanelerin 2016-2020 yılları arasındaki finansal tabloları veri kaynağı olarak kullanılmıştır. Hastaneler öncelikle rol gruplarına göre sınıflandırılmış, sonrasında ilgili yıllardaki bilanço ve gelir tabloları finansal analize uygun olmadığından analize uygun hale getirilmiştir. Çalışmada, 2016-2020 yıllarına ait bilanço ve gelir tablolarından elde edilen veriler, oran analizi yöntemi ile yıllar içerisindeki değişimler de dikkate alınarak finansal performansları ne şekilde gerçekleştiği tespit edilmiştir. Çalışmada ilgili hastanelerin finansal oranları, genel kabul görmüş oranlarla (standart oranlar) ve geçmiş yıl oranlarıyla karşılaştırılarak yorumlama yapılmıştır.

Bu çalışma ile Sağlık Bakanlığı hastanelerinin 2016-2020 yılları arasındaki finansal performansı ortaya konmuştur. Yapılan analizler sonucunda kamu hastanelerinin likidite açısından stoklarının yüksek olduğu, devir hızlarının genel olarak iyi olduğu, hastanelerin kamu hastaneleri olması nedeniyle kârlılık oranlarının düşük kaldığı saptanmıştır. Hastanelerin finansmanında kısa vadeli borçların yer aldığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu'nun en büyük gelir kaynağı olduğu tespit edilmiştir. Çalışma sonuçlarının, hastane yöneticilerine finansal kaynakların etkin ve verimli kullanılmasına yönelik yol gösterici bir rehber olacağı düşünülmektedir. Ayrıca; detaylı maliyet analizleri ile hastanelerin finansal performansları önemli ölçüde iyileşecek ve bu sayede elde edilecek tasarruflar olumlu taraflarda kullanılacaktır.

Anahtar Sözcükler: Finansal performans, Oran analizi, Finansal Analiz, Sağlık Bakanlığı, Hastane, Türkiye.

ABSTRACT

FINANCIAL PERFORMANCE ANALYSIS AT HOSPITALS OF THE MINISTRY OF HEALTH: THE CASE OF TÜRKİYE

Kırıkkale University

Institute of Health Sciences

Department of Health Management, Master's Thesis

Supervisor: Assoc.Prof. Dr. Nesrin AKCA

January 2023, 103 Pages

Health services are provided mostly by the Ministry of Health in Türkiye. All of protective health services and a vast proportion of therapeutic health services are performed by Ministry of Health. Considering the economic circumstances in Türkiye, it is essential for public hospitals to use the resources allocated for health services effectively and efficiently in order to maintain the sustained and qualified health services. Ministry of Health Hospitals' primary goal should be to provide the best service with the limited resources allocated to them. In this respect, the evaluation of hospitals' financial performance is critical.

The purpose of this study is to make an assessment of the financial structure of hospitals connected to the Ministry of Health by measuring their financial performance between 2016-2020 with the ratio analysis method and thereby to help hospital managers make financial decisions. With this study, it is evaluated how efficient and effective public hospitals use their financial resources. The study is a descriptive research aiming at the retrospective analysis of financial tables between 2016-2020 of hospitals connected to the Ministry of Health. The scope of this research covers all hospitals connected to the Ministry of Health.

In this study are used as a source of the data set the financial tables between 2016-2020 of the hospitals. Hospitals are firstly classified for their role-groups, then their balance-sheets and income statements are made suited to the analysis as they have not

been in compliance with the financial analysis. Taking into account the annual variations of the data by the ratio analysis, taken from the balance sheets and income statements of 2016-2020, it is determined how well hospitals are financially performed. In this study, some interpretations are made by comparing the financial ratios of relevant hospitals with the mainstream ratios (standard ratios) and the ratios of previous years.

This study presents financial performance of Ministry of Health Hospitals between the period of 2016-2020. As a result of the research conducted, it has been determined that the inventories of public hospitals in terms of liquidity are plenty, that the rate of turnover is generally acceptable, but that the rate of returns is low, since the hospitals were public. It is observed that the hospitals are financed with the liabilities of short-term and that the hospitals are the largest income resource of the Social Security Institution. It is considered that the results will be a guideway for the hospital managers in utilising the financial resources efficiently and effectively. In addition, financial performance of the hospitals will significantly improve with the detailed cost analysis and thereby savings can be used to improve other areas.

Key Words: Financial performance, ratio analysis, financial analysis, Ministry of Health, Hospital, Türkiye.

TEŞEKKÜR

Lisans ve yüksek lisans eğitimim süresince, bilgileriyle ve destekleriyle katkılarını sunan değerli öğretim üyelerine ve özellikle yüksek lisans tez sürecimin her aşamasında bilgilerini ve yardımlarını esirgemeyen Doç. Dr. Nesrin AKCA'ya en içten teşekkürlerimi sunarım.

Tez çalışmamda; gerekli verinin elde edilmesinde desteklerini esirgemeyen Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü eski genel müdür yardımcısı Selim BENER ve Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe İşlemleri Daire Başkanı Özkan ARSLAN'a teşekkür ederim. Ayrıca bütçe ve muhasebe alanında yetişmemde büyük payı olan eski Döner Sermaye Bütçe ve Muhasebe İşlemleri Daire Başkanı Ali GAZİ'ye katkılarından dolayı teşekkür ederim. Çalışma hayatım ve bilgi paylaşımı noktasında, lisans eğitimimden beri beraber olduğumuz değerli arkadaşım Merdan YILDIRIM'a bana vermiş olduğu manevi güç ve desteklerinden dolayı ayrıca teşekkür ederim.

Yüksek lisans tez sürecimde her zaman yanımda hissettiğim ve beni her halimle destekleyen canım hayat arkadaşım Zeynep BABACAN'a ve en güzel vakitlerinden mahrum bıraktığım oğlum Ömer Poyraz BABACAN'a en güçlü şekilde teşekkür etmeyi borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	ix
ABSTRACT	ixii
TEŞEKKÜR	vii
İÇİNDEKİLER DİZİNİ	ix
TABLolar DİZİNİ	ix
ŞEKİLLER DİZİNİ	ix
GRAFİKLER DİZİNİ	ix
KISALTMALAR	xix

1. GİRİŞ	1
2. SAĞLIK, SAĞLIK HİZMETLERİ SUNUMU ve HASTANE	
KAVRAMLARI	3
2.1. Sağlık ve Sağlık Hizmetleri Kavramı	3
2.2. Sağlık Hizmetleri Sınıflandırılması	4
2.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri	4
2.2.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri	5
2.2.2.1. Birinci Basamak Sağlık Hizmetleri	5
2.2.2.2. İkinci Basamak Sağlık Hizmetleri	5
2.2.2.3. Üçüncü Basamak Sağlık Hizmetleri	5
2.2.3. Rehabilite Edici Sağlık Hizmetleri	6
2.2.4. Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri	6
2.3. Sağlık Hizmetinin Sunumu ve Kullanımı	6
2.4. Sağlık Hizmetleri Finansmanı	7
2.4.1. Sağlık Hizmetleri Finansmanının Amaçları	7
2.4.2. Sağlık Hizmetleri Finansmanının Yöntemleri	8
2.4.2.1. Piyasa Ekonomisi Aracılığı İle Finansman	8
2.4.2.1.1. Cepten Ödeme	8
2.4.2.1.2. Özel Sağlık Sigortaları	8
2.4.2.2. Kamu Ekonomisi Aracılığı İle Finansman	9
2.4.2.2.1. Vergilerle Finansman	9

2.4.2.2.2. Zorunlu Sosyal Sigorta	9
2.4.2.3. Bütünleştirilmiş Finansman	9
2.5. Hastane Kavramı ve Hastanelerin Sınıflandırılması.....	10
2.5.1. Hastane Kavramı	10
2.5.2. Hastanelerin Sınıflandırılması.....	10
2.5.2.1. İşlevlerine Göre Hastaneler	10
2.5.2.2. Mülkiyetlerine Göre Hastaneler	11
2.5.2.3. Büyüklüklerine Göre Hastaneler	11
2.5.2.4. Rol Gruplarına Göre Hastaneler	11
2.6. Hastanelerin Özellikleri, Amaçları ve İşlevleri	13
2.6.1. Hastanelerin Özellikleri	13
2.6.2. Hastanelerin Amaçları ve İşlevleri.....	14
2.7. Hastanelerin Finansal Yapıları	15
3. HASTANELERDE FİNANSA L TABLOLAR ve FİNANSA L PERFORMANS	
ÖLÇME.....	18
3.1. Finansal Tablo Kavramı ve Önemi.....	18
3.1.1. Finansal Tablo Türleri.....	18
3.1.1.1. Temel Finansal Tablolar	18
3.1.1.1.1. Bilanço	19
3.1.1.1.2. Gelir Tablosu.....	21
3.1.1.2. Ek Finansal Tablolar.....	21
3.1.1.2.1. Satışların Maliyeti Tablosu	21
3.1.1.2.2. Fon Akım Tablosu	21
3.1.1.2.3. Nakit Akım Tablosu.....	22
3.1.1.2.4. Kâr Dağıtım Tablosu.....	22
3.1.1.2.5. Öz Kaynak Değişim Tablosu	22
3.2. Hastanelerde Finansal Performans Ölçümü.....	22
3.2.1. Hastanelerde Finansal Performansı Etkileyen Faktörler.....	24
3.2.1.1. İç Faktörler	24
3.2.1.1.1. Hastanenin Büyüklüğü	24
3.2.1.1.2. Hizmet Maliyetleri.....	25
3.2.1.1.3. Hastane Faaliyetleri	25

3.2.1.1.4. Yönetim Yapısı.....	25
3.2.1.1.5. Finansal Yapı.....	26
3.2.1.2. Dış Faktörler	26
3.2.1.2.1. Mevcut Hükümet Politikaları.....	26
3.2.1.2.2. Demografik Yapı.....	26
3.2.1.2.3. Genel Ekonomik Durum	26
3.2.2. Hastanelerde Finansal Performansı Artırmaya Yönelik Stratejiler.....	27
3.2.2.1. Yatırım Stratejileri	27
3.2.2.2. Fiyatlandırma Stratejileri.....	27
3.2.2.3. Maliyet Kontrolü.....	27
3.2.2.4. Finanslama Stratejileri	28
3.3. Finansal Performans Ölçümünde Kullanılan Endeksler.....	28
3.3.1. Finansal Esneklik Endeksi	28
3.3.2. Finansal Yaşam Endeksi.....	29
3.3.3. Finansal Performans Endeksi	29
3.3.4. Bulut Endeksi.....	29
3.4. Finansal Analiz Türleri	29
3.4.1. Yapılma Amacına Göre Finansal Analiz	29
3.4.1.1. Yönetim Analizi	29
3.4.1.2. Kredi Analizi	30
3.4.1.3. Yatırım Analizi	30
3.4.2. Kapsamına Göre Finansal Analiz.....	30
3.4.2.1. Statik Analiz	30
3.4.2.2. Dinamik Analiz	30
3.4.3. Analiz Yapan Kişinin İşletmeyle Bağlantısına Göre Finansal Analiz	30
3.4.3.1. İç Analiz	30
3.4.3.1. Dış Analiz.....	31
3.5. Hastanelerde Finansal Performans Analizinde Kullanılan Yöntemler.....	31
3.5.1. Karşılaştırmalı Finansal Tablolar Analizi	31
3.5.2. Yüzde Yöntemi İle Analiz	32
3.5.3. Eğilim Yüzdeleri Yöntemi İle (Trend) Analiz.....	32

3.5.4. Oran Analizi	33
3.5.4.1. Likidite Oranları	34
3.5.4.1.1. Cari Oran.....	34
3.5.4.1.2. Asit Test Oranı.....	35
3.5.4.1.3. Nakit Oranı.....	35
3.5.4.2. Finansal (Mali) Yapı Oranları	36
3.5.4.2.1. Finansal Kaldıraç Oranı	36
3.5.4.2.2. Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı.....	36
3.5.4.2.3. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı.....	37
3.5.4.2.4. Öz Kaynakların Pasif Toplama Oranı	37
3.5.4.2.5. Öz Kaynakların Borçlara Oranı.....	37
3.5.4.2.6. Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı.....	37
3.5.4.2.7. Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı	38
3.5.4.2.8. Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı	38
3.5.4.3. Faaliyet (Varlık Kullanım) Oranları	38
3.5.4.3.1. Stok Devir Hızı.....	38
3.5.4.3.2. Ticari Alacakların Devir Hızı.....	39
3.5.4.3.3. Maddi Duran Varlıkların Devir Hızı	39
3.5.4.3.4. Aktiflerin Devir Hızı	39
3.5.4.3.5. Öz Kaynakların Devir Hızı.....	40
3.5.4.3.6. Ticari Alacakların Ortalama Tahsil Süresi.....	40
3.5.4.3.7. Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi.....	40
3.5.4.4. Kârlılık Oranları	40
3.5.4.4.1. Öz Kaynak Kârlılığı.....	41
3.5.4.4.2. Aktif Kâr Marjı Oranı	41
3.5.4.4.3. Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı.....	41
3.5.4.4.4. Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı.....	42
3.5.4.4.5. Dönem Kârının Net Satışlara Oranı.....	42
3.5.4.4.6. Dönem Net Kârı Oranı.....	42
3.5.4.4.7. Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı	42
3.5.4.4.8. Faaliyet Giderlerinin Net Satışlara Oranı	42

4. GEREÇ ve YÖNTEM.....	43
4.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Kapsamı.....	43
4.2. Araştırmanın Evreni.....	44
4.3. Araştırmanın Veri Kaynakları	44
4.4. Araştırmanın Kısıtlılıkları.....	44
4.5. Araştırma Yöntemi	44
4.6. Araştırmanın Etik Yönü.....	46
5. BULGULAR.....	47
5.1. Likidite Oranlarına İlişkin Bulgular	47
5.1.1. Cari Oran	47
5.1.2. Asit-Test Oranı	48
5.1.3. Nakit Oranı	50
5.2. Finansal (Mali) Yapı Oranlarına İlişkin Bulgular	51
5.2.1. Finansal Kaldıraç Oranı	51
5.2.2. Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı	53
5.2.3. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı	54
5.2.4. Öz Kaynakların Pasif Toplama Oranı.....	55
5.2.5. Öz Kaynakların Borçlara Oranı	57
5.2.6. Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	58
5.2.7. Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı.....	59
5.2.8. Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı.....	60
5.3. Faaliyet (Varlık Kullanım) Oranı Bulguları	61
5.3.1. Stok Devir Hızı.....	61
5.3.2. Ticari Alacak Devir Hızı	62
5.3.3. Maddi Duran Varlık Devir Hızı	64
5.3.4. Aktif Devir Hızı.....	64
5.3.5. Ticari Alacakların Ortalama Tahsil Süresi	66
5.3.6. Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi	67
5.4. Kârlılık Oranı Bulguları.....	69
5.4.1. Aktif Kâr Marjı.....	69
5.4.2. Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı	70
5.4.3. Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı	71

5.4.4. Dönem Kârının Net Satışlara Oranı	72
5.4.5. Dönem Net Kârı Oranı	73
5.4.6. Satılan Mal Maliyetinin Net Satışlara Oranı	74
5.4.7. Faaliyet Giderinin Net Satışlara Oranı	75
6. TARTIŞMA	77
7. SONUÇ ve ÖNERİLER.....	83
KAYNAKLAR	90
EKLER.....	101
EK-1 Kurul Etik Kararı	101
EK-2 Kurum İzin Belgesi.....	102
ÖZGEÇMİŞ.....	103

TABLolar

Tablo 1.1: Yıllar İtibarıyla Hastane Sayıları	7
Tablo 1.2: Sağlık Hizmetleri Finansman	8
Tablo 1.3: Sağlık Bakanlığı Hastane Büyüklüklerine Göre Sınıflandırılması	11
Tablo 1.4: Sağlık Bakanlığı Rol Gruplarına Göre Hastane Sınıflandırılması	11
Tablo 1.5: Yıllar İtibarıyla Yatak Sayıları	13
Tablo 2.1: Bilanço Örneği	20
Tablo 2.2: Gelir Tablosu Örneği	21
Tablo 2.3: Likidite Oranları	34
Tablo 2.4: Finansal Yapı Oranları	36
Tablo 2.5: Faaliyet Oranları	38
Tablo 2.6: Karlılık Oranları	41
Tablo.3.1: Rol Gruplarına Göre Hastane Sayıları.....	45
Tablo 3.2: Oran Analizi Rasyoları	45
Tablo 4.1: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Cari Oranı.....	47
Tablo 4.2: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Asit-Test Oranı.....	49
Tablo 4.3: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Nakit Oranı.....	50
Tablo 4.4: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Finansal Kaldıraç Oranı.....	51
Tablo 4.5: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı..	53
Tablo 4.6: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı.	54
Tablo 4.7: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Öz Kaynakların Pasif Toplamın Oranı	56
Tablo 4.8: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Öz Kaynakların Borçlara Oranı.....	57
Tablo 4.9: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	58
Tablo 4.10: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı.....	59
Tablo 4.11: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı..	60
Tablo 4.12: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Stok Devir Hızı.....	61
Tablo 4.13: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Alacak Devir Hızı.....	63
Tablo 4.14: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Maddi Duran Varlık Devir Hızı.....	64

Tablo 4.15: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Aktif Devir Hızı.....	65
Tablo 4.16: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Alacakların Ortalama Tahsil Süresi.....	66
Tablo 4.17: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi.....	67
Tablo 4.18: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Aktif Kâr Marjı.....	69
Tablo 4.19: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı.....	70
Tablo 4.20: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı.....	71
Tablo 4.21: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönem Kârının Net Satışlara Oranı.....	72
Tablo 4.22: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönem Net Kârı Oranı.....	74
Tablo 4.23: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Satılan Mal Maliyetinin Net Satışlara Oranı.....	75
Tablo 4.24: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Faaliyet Giderinin Net Satışlara Oranı.....	76

ŞEKİLLER

Şekil.1.1: Sağlık İşletmelerinde Finansman Fonksiyonu Döngüsü..... 17

GRAFİKLER

Grafik 4.1: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Cari Oranı.....	48
Grafik 4.2: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Asit-Test Oranı.....	49
Grafik 4.3: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Nakit Oranı.....	50
Grafik 4.4: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Finansal Kaldıraç Oranı.....	52
Grafik 4.5: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı	54
Grafik 4.6: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı.....	55
Grafik 4.7: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Öz Kaynakların Pasif Toplamın Oranı	56
Grafik 4.8: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Öz Kaynakların Borçlara Oranı.....	57
Grafik 4.9: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	58
Grafik 4.10: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı.....	59
Grafik 4.11: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı.	60
Grafik 4.12: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Stok Devir Hızı.....	62
Grafik 4.13: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Alacak Devir Hızı.....	63
Grafik 4.14: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Maddi Duran Varlık Devir Hızı....	64
Grafik 4.15: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Aktif Devir Hızı.....	65
Grafik 4.16: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Alacakların Ortalama Tahsil Süresi.....	67
Grafik 4.17: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi.....	68
Grafik 4.18: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Aktif Kâr Marjı.....	70
Grafik 4.19: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı.....	71
Grafik 4.20: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı.....	72
Grafik 4.21: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönem Kârının Net Satışlara Oranı.....	73

Grafik 4.22: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönem Net Kârı Oranı.....	74
Grafik 4.23: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Satılan Mal Maliyetinin Net Satışlara Oranı.....	75
Grafik 4.24: Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Faaliyet Giderinin Net Satışlara Oranı.....	76

KISALTMALAR

AFAD	Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
DSÖ	Dünya Sağlık Örgütü
FEE	Finansal Esneklik Endeksi
KHGM	Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü
KVYK	Kısa Vadeli Yabancı Kaynak
MSGUT	Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliği
SB	Sağlık Bakanlığı
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SUT	Sağlık Uygulama Tebliği
UVYK	Uzun Vadeli Yabancı Kaynak

1. GİRİŞ

Türkiye’de sağlık hizmetlerinin sunumunun büyük bölümü Sağlık Bakanlığı (SB)’na bağlı hastaneler ile sağlanmaktadır ve kamu hastaneleri harcamaları yıllar itibarı ile artmaktadır (Sağlık Bakanlığı, 2020). Bu açıdan bakıldığında kamu kaynaklarının sağlık hizmetlerinin finansmanında etkili ve verimli kullanılması ile ortaya çıkacak kaynak tasarrufu diğer önemli hizmet alanlarına yönlendirilebilecektir. Sağlık hizmeti sunan hastane sayıları yıllar itibarıyla sürekli olarak artmaktadır (Ayanoglu ve diğ., 2010). Bu sebeple hastaneler arasında rekabet oldukça önem kazanmakla birlikte hastanelerin maliyet, insan gücü, fiyatlandırma ve pazarlama faaliyetleri ağırlık kazanmıştır (Yıldız, 2013).

Asıl amacı kâr etmek olan özel hastanelerden farklı olarak kamu hastanelerinde sosyal fayda amaçları yer almaktadır. Her ne kadar kamu hastaneleri kâr amacını ön planda tutmasa da sağlık hizmeti sunumuna devam edebilmesi ve faaliyetlerini sürdürebilmesi için finansal olarak ayakta durabilmesi gerekmektedir (Ayanoglu ve diğ., 2010). Ayrıca sağlık tesislerinin yapacağı yatırımlar ile hem kendi kurumlarının büyümesine hem de sağlık sektörünün gelişimine büyük katkı sağlayacaktır. Sağlık tesislerinin yatırım kararının alınmasında birinci öncelik finansal yapısının iyi durumda olmasına bağlıdır. Bu açıdan finansal performansın ölçülmesi hem durum tespiti hem de geleceğe yönelik yapılacak olan yatırımlar açısından çok önemlidir (Karadeniz, 2016).

Finansal performans ölçümü yapılmasının asıl amacı karar vericilerin sağlık tesislerinin finansal yönden geçmiş durumlarını görebilmesi ve buna bağlı olarak gelecek açısından düzgün planlama yapılabilmesini sağlamaktır. Ayrıca yöneticilerin kendilerinin finansal açıdan ne kadar başarılı olduğunun ölçülmesi noktasında büyük fayda sağlayacaktır (Özgülbaş, 2005)

Günümüze kadar yapılan çalışmalarda (Yeğınboy, 1992; Bayram, 2006; Çam, 2008; Ayanoglu, 2010; Yıldız, 2013; Akca ve İkinci, 2014; Ateş, 2014; Alparıslan, 2014; Orak, 2015; Alper ve Biçer, 2017; Işlıcık, 2018) genellikle finansal performans ölçümü küçük ölçeklerde olmuştur. Bu çalışmalar genel itibarı ile ya bir hastane ya da birden fazla aynı il içerisinde yer alan hastaneler düzeyinde kalmıştır. Bu çalışmada

ise, sağlık hizmeti sunumunun yaklaşık %60'ını teşkil eden SB'na bağlı hastanelerin tamamı üzerinden oran analizi yöntemiyle finansal performans ölümü yapılmadı amaçlanmıştır.

Yapılan bu çalışmada SB'na ait hastanelerin tamamının 2016-2020 yılları arasındaki bilanço ve gelir tabloları kullanılmıştır. Hastanelerin sınıflandırılması ile benzer nitelikte olan hastaneler gruplara ayrılmıştır. Her grup kendi içerisinde oran analizi yöntemiyle analiz edilerek finansal performans ölümü yapılmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde, sağlık hizmetleri, hastane kavramları, sağlık hizmetinin sunumu, kullanılması, finansmanı ve hastanelerin finansal yapıları hakkında genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümünde, finansal performans kavramı, hastanelerde finansal performansın ne şekilde lldğ ve kullanılan yöntemlere ilişkin bilgiler yer almaktadır. nc bölümünde, araştırmanın önemi, amacı ve kapsamı, evreni, kısıtlıkları ve yöntemine yer verilmektedir. Dördüncü bölümünde, bulgular; beşinci bölümünde, bulgulara yönelik tartışma ve son bölümünde ise sonuç ve öneriler yer almaktadır.

2. SAĞLIK, SAĞLIK HİZMETLERİ SUNUMU ve HASTANE KAVRAMLARI

Bu bölümde sağlık ve sağlık hizmetleri kavramları, sağlık hizmetlerinin sınıflandırılması, sunumu, kullanılması ve finansmanı, hastane kavramı ve sınıflandırılması, hastanelerin özellikleri, amaçları, işlevleri ve mali yapıları hakkında bilgi verilmektedir.

2.1.Sağlık ve Sağlık Hizmetleri Kavramı

Sağlık kavramı tanımlanması oldukça zor ve karışık bir kavram olmakla beraber, genellikle hastalığın olmaması, iyilik halinin mevcudiyeti, mutluluk duygusunun varlığı, yaşamının devam ettirilmesi gibi kavramlarla ön plana çıkmaktadır (Larson, 1991). Sağlık kavramının tanımlanmasına yönelik genel olarak kabul gören resmi ve resmi olmayan tanımlamalar mevcuttur. Resmi olmayan tanımlamalar sağlık alanıyla profesyonel olarak ilgisi bulunmayan kişilerin yaptığı tanımlamalardır. Resmi tanımlamalar ise sağlık alanında otorite sayılan kişi veya kurumlarca yapılan tanımlamalardan oluşmaktadır (Somunoğlu, 1999).

Sağlığın tanımlanması noktasında pozitif ve negatif olarak tanımlamalar mevcuttur. Negatif tanımlamalarda kişilerin hastalık ve sakatlığının olmaması olarak değerlendirme ön plana çıkmaktadır (Akdur, 1998). Pozitif yönden yapılan tanımlamalarda negatif tanımlamalara ek olarak bireylerin hayata katılabilmeleri ve iyilik hallerinin bulunması gibi pozitif tanımlar yer almaktadır (Robinson ve Elkan, 1996).

Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından yapılan sağlık tanımı herkes tarafından benimsenen tanım olarak yer almaktadır. DSÖ sağlık kavramını “sadece hastalık ve sakatlığın olmayışı değil, bedence, ruhça ve sosyal yönden tam iyilik halidir” şeklinde tanımlamıştır (DSÖ, 2022). Tanıma bakıldığında bireyin sağlıklı sayılabilmesi için sadece hasta veya sakat olmaması ile beraber fiziksel, sosyal ve ruhsal açıdan tamamen iyi hissetmesiyle alakalıdır (Günel, 2007).

Sağlık hizmetleri kavramına yönelik tanımlar incelendiğinde; 224 sayılı Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkındaki Kanun “İnsan sağlığına zarar veren

çeşitli faktörlerin yok edilmesi ve toplumun bu faktörlerin tesirinden korunması, hastaların tedavi edilmesi, bedeni ve ruhi kabiliyet ve melekeleri azalmış olanların işe alıştırılması (rehabilitasyon) için yapılan tıbbi faaliyetler sağlık hizmetidir” şeklinde tanımlamıştır. (T.C. Resmi Gazete, 12 Ocak 1961, sayı: 10705).

Sağlık hizmetleri genel anlamda kişilerin sağlıklı kalabilmesi için koruyucu faaliyetlerin varlığı, hastalanan kişilerin sağlığına kavuşturulması ve tedavi edici ve rehabilite edici faaliyetlerle sağlıklı toplumu sağlamaya yönelik bütün faaliyetlerdir (Sargutan, 2005). Sağlık hizmetlerinin amacı ise, toplumun daha yüksek seviyede sağlık düzeyine sahip olmasını sağlamaktır (Akdur, 2000).

2.2. Sağlık Hizmetleri Sınıflandırılması

Sağlık hizmetleri koruyucu, tedavi edici, rehabilite edici sağlık hizmetleri ve sağlığın geliştirilmesi hizmetleri olarak sınıflandırılmaktadır (Atasever ve Bağcı, 2020).

2.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Bireylerin ve toplumun genel sağlık düzeylerinin korunması ve geliştirilmesi amacıyla kişilere ve çevrelere yönelik faaliyetlerin yer aldığı sağlık hizmetleridir. Koruyucu sağlık hizmetleri genellikle ucuz hizmetler olmasıyla birlikte bireylerin ve toplumun hastalanarak daha kötü sonuçlara sebebiyet vermeden sağlıklı bir şekilde yaşama olanağı sağlar (Çıraklı ve Sayım, 2009).

Çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri, sağlıklı su temini, atıkların kontrollü bir şekilde bertaraf edilmesi, sağlıklı gıdanın bireylere ulaşması aşamasında yapılan gıda kontrolleri ve çevre denetimleri gibi faaliyetler yer almaktadır (Sargutan, 2005).

Bireye yönelik koruyucu sağlık hizmetlerinde ise; aşılama çalışmaları ile toplumsal bağışıklığın sağlanması, kanser taramaları gibi erken teşhise yönelik faaliyetler, aile planlamasının sağlanması ve sağlık eğitimleri gibi faaliyetler yer almaktadır (Çetin, 2015).

2.2.2.Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Sağlık durumu bozulan ve hastalanan bireylerin tekrardan eski sağlıklarına kavuşmalarına yönelik verilen sağlık hizmetlerine yönelik yapılan faaliyetlerdir. Koruyucu sağlık hizmetlerinin faydası tüm toplumu kapsarken tedavi edici sağlık hizmetleri kişiye özel fayda sağlar (Kılıç ve Aksakoğlu, 1995).

Tedavi edici sağlık hizmetleri genellikle ayaktan veya yataklı tedavi kurumlarında, kendini hasta veya sağlıksız hisseden kişilerin tedavilerinin yapıldığı ve sağlık profesyonellerince uygulanan sağlık hizmetlerini kapsamaktadır (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002).

Tedavi edici sağlık hizmetleri birinci, ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetleri olarak sınıflandırılabilir.

2.2.2.1.Birinci Basamak Sağlık Hizmetleri

Birinci basamak sağlık hizmetleri topluma bütüncül bakabilen ve ikinci ve üçüncü basamak tedavi hizmetlerini gerektirmeden bireylerin sağlığına kavuşmasını sağlayan sağlık hizmetleridir. Günümüzde aile hekimliği sistemi birinci basamak sağlık hizmetlerinin temelini oluşturur. Güçlü bir birinci basamak sağlık hizmeti hastaların diğer basamaklara sevkini azaltarak oluşacak zaman kaybı ve maliyetlerin önlenmesinde öneme sahiptir. (Ayhan Başer ve diğ., 2015).

2.2.2.2.İkinci Basamak Sağlık Hizmetleri

Hastaların genellikle yatarak tedavi edildiği birinci basamakta genel itibarıyla tedavi edilmesi zor olan hastaların tedavi edildiği hastaneler ikinci basamak sağlık hizmetlerini oluşturmaktadır. Özel bir dal olmayan ve eğitim görevi bulunmayan bütün hastaneler ikinci basamak hastanelerdir (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002).

2.2.2.3.Üçüncü Basamak Sağlık Hizmetleri

İkinci basamakta tedavisi zor ve mümkün gözükmeyen hastaların tedavilerinin yapıldığı ileri tetkik ve tedavi gerekli hastalar için sağlık hizmeti sunulan hastanelerdir. Eğitim ve araştırma hastaneleri, üniversite hastaneleri ve özel dal hastaneleri üçüncü basamak sağlık kuruluşlarının içerisinde yer alır (Günel, 2007).

2.2.3.Rehabilitate Edici Sağlık Hizmetleri

Sakatlıklar ve hastalıklar neticesi ile bedenen, ruhen veya sosyal yönden becerilerini kaybeden bireylerin tekrardan hayatına devam etmelerini ve bu kısıtlılıkla yaşamayı öğreten sağlık kuruluşlarıdır (Çetin, 2015).

2.2.4.Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri

Kişilerin kendi sağlıklarını kontrol edebilmesi ve daha sağlıklı hale gelebilmesine yönelik bütün faaliyetler bu kapsamdadır. Burada kişilere sağlıklı olma ve sağlığın nasıl korunacağına yönelik eğitimler bu tür hizmetlerin temelini oluşturmaktadır (Yenice, 2015).

2.3.Sağlık Hizmetinin Sunumu ve Kullanımı

Sağlık göstergeleri ülkelerin gelişmişlik seviyelerine gösteren en önemli faktörlerden bir tanesidir. Temel amacı sağlıklı toplumu sağlamak ve geliştirmek olan sağlık hizmetlerinin üretimi ve sürekliliğinin sağlanması çok önemlidir. Dünyada nüfus sürekli artış eğilimindedir. Bundan dolayı da sağlık hizmetleri sunumu sürekli olarak genişlemektedir. Sadece sayısal olarak sağlık hizmeti arzı artışı sağlık göstergelerinde artışa neden olmaz. Sağlığın sürekli ileri seviyelere taşınması için sunulan sağlık hizmetlerinin niteliğinin de artması gerekmektedir (Altay, 2007).

Sağlık hizmetinin sunumu ülkelerin gelişmişlik seviyelerine paralellik göstermektedir. Gelişmiş ülkelerde ise bilime dayalı neden sonuca dayalı batı tipi sağlık hizmetleri anlayışı kabul görmektedir (Çakır, 2017).

Türkiye’de sağlık hizmetleri sunumu kamu ve özel sektör tarafından gerçekleştirilmektedir. Koruyucu sağlık hizmetleri SB’na bağlı birinci basamak sağlık tesislerince verilmektedir. Daha önceden toplum sağlığı merkezleri aracılığı ile koruyucu sağlık hizmetleri verilirken, 25.05.2010 tarih ve 27591 sayılı Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliği ile aile sağlığı merkezlerinde bu hizmetler devam ettirilmektedir. Aile sağlığı merkezinde genellikle aşılama işlemleri, ana çocuk sağlığı işlemleri gibi bireye yönelik hizmetler verilmektedir. Çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri ise il ve ilçe sağlık müdürlüklerince verilmektedir. Bunlara örnek olarak sağlıklı su temininin sağlanması, atıkların bertaraf edilmesi, zararlı haşereler ile mücadele örnek gösterilebilir (Günel, 2007).

İkinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetleri ise, tedavi hizmetlerini kapsamakta olup hem özel sektör hem de kamu sektörü tarafından sunulmaktadır. Tedavi edici sağlık hizmetlerine yapılan harcamalar sağlığa yapılan toplam harcamaların büyük kısmını oluşturur. Bu hizmetler genelde kişilere yöneliktir ve sağlığı bozulan kişilerin muayene, teşhis ve tedavi süreçlerini kapsar (Günel, 2007). Tedavi edici sağlık hizmetlerin sunumunda yatak sayılarına göre sınıflandırma tablo 1.1’de gösterilmektedir.

Tablo 1.1. Yıllar itibarıyla yatak sayıları

Kurumlar	Yıllar			
	2018	2019	2020	Yüzde (2020)
Sağlık Bakanlığı	139.651	143.412	156.965	% 62
Üniversite	42.066	42.925	41.987	% 17
Özel	50.196	51.167	52.230	% 21
Toplam	231.913	237.504	251.182	% 100

Kaynak: (Sağlık İstatistik Yıllığı, 2020)

2.4.Sağlık Hizmetleri Finansmanı

Sağlık hizmetleri finansmanı genel olarak hastalanan kişilerin sağlığına kavuşabilmesi ve tedavilerinin yapılabilmesi için mali kaynakların kullanılmasını içeren sistemlerden oluşmaktadır. Diğer bir ifade ile sağlık hizmetlerinin tüm topluma istenilen seviyede sunulması için gerekli olan kamu ve özel kaynakların sağlanmasıdır. Burada çeşitli ödeme araçları geliştirilerek vatandaşların mali risklerinin ortadan kaybolması hedeflenmektedir (İstanbuluoğlu ve diğ., 2010).

2.4.1.Sağlık Hizmetleri Finansmanının Amaçları

Sağlık hizmetlerinin finansmanında temel amaç mali açıdan sürdürülebilir kaynaklar yaratarak bunu finansman sistemine sürekli olarak arz etmektir. Finansal açıdan herkesin risklerini gözetirken adaletli olmak, kaynakları verimli kullanarak vatandaşların ekonomik durumlarının daha da kötüye gitmesinin önüne geçmek gibi amaçları bulunmaktadır (İstanbuluoğlu ve diğ., 2010).

DSÖ'ye göre sağlık finansmanının amacı, her bir bireyin sağlık hizmetine ulaşabilmesi için sağlık hizmet sunucularına yeterli kaynak oluşturmaktır (Langenbrunner ve Somanathan, 2011).

2.4.2.Sağlık Hizmetleri Finansmanının Yöntemleri

Sağlık hizmetleri finansmanı piyasa ekonomisi, kamu ekonomisi ve karma ekonomi olarak üç sınıfta değerlendirilebilmektedir. Aşağıda yer alan tablo 1.2'de ana hatlarıyla çizilmiştir (Gümüş ve Çelikay, 2010).

Tablo 1.2. Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı

Piyasa Ekonomisi Aracılığıyla Finansmanı	Kamu Ekonomisi Aracılığıyla Finansmanı	Bütünleştirilmiş Finansman
- Cepten Ödeme - Özel Sağlık Sigortası	- Vergilerle Finansman - Zorunlu Sosyal Sigorta	- Piyasa + Kamu Ekonomisi

Kaynak: (Gümüş ve Çelikay, 2010)

2.4.2.1.Piyasa Ekonomisi Aracılığı İle Finansman

Piyasa ekonomisi aracılığı ile finansman cepten ödeme ve özel sağlık sigortaları olmak üzere iki başlıkta incelenmektedir.

2.4.2.1.1.Cepten Ödeme

Kişilerin aldığı sağlık hizmeti için doğrudan yaptığı harcamalardır. Burada hastalık riskine karşı herhangi bir koruma olmamakla beraber hizmet bedelinin tamamı cepten ödemelerle karşılanmaktadır (Mossialos ve Dixon, 2002).

2.4.2.1.2.Özel Sağlık Sigortaları

Özel sağlık sigortası sisteminde hasta ile sağlık hizmeti sunucusu arasında aracı kurum olan özel sigortalar bulunmaktadır. Sağlık hizmeti alan hasta sigorta şirketine belirlenen primleri ödemekle yükümlü olup, sigorta şirketi ise hizmet sunucusuna gerekli ödemeyi yaparlar (Sehkri ve Savedoff, 2006).

Hastalar burada prim ödemekle gelecekte oluşabilecek büyük sağlık harcamaları riskinden kurtulmuş olur. Sigorta şirketleri ise elindeki büyük sigortalı sayısı ile

hizmet sunuculara karşı fiyat avantajı elde etmiş olur (Buchmueller ve Couffinal, 2004).

2.4.2.2.Kamu Ekonomisi Aracılığı İle Finansman

Kamu ekonomisi aracılığı ile finansman vergilerle finansman ve zorunlu sosyal sigorta olarak iki kısımda incelenmektedir.

2.4.2.2.1.Vergilerle Finansman

Devletler vatandaşlarına hizmet etmek adına vergi toplamaktadır. Bu modelde devlet toplumdaki elde ettiği vergilerin büyük kısmını sağlığın finansmanına ayırmaktadır (Gümüş ve Çelikay, 2010).

Bu finansman modelinde vergilendirme toplumun bütününe yayılmalıdır. Böylece oluşacak risk toplumca göğüslenmelidir. Bu şekilde toplumun tamamını kapsayan sosyal güvencenin her bir vatandaşın kaynak oluşturmada katılımının sağlanması ile sürdürülebilir daha büyük bir kaynağın finansman sürecinde kullanımı sağlanmaktadır (İstanbuluoğlu ve diğ., 2010).

2.4.2.2.2.Zorunlu Sosyal Sigorta

Devlet; zorunlu sosyal sigorta sistemi ile çalışanların ve işverenlerin ücretlerinden prim kesintisi yaparak, oluşan kaynağı sağlık hizmetlerinin finansmanında kullanır. Burada devletler, toplumun tamamının sağlık güvencesi altında ve zorunlu prim kesintileri ile sisteme dahil olmasını istemektedir. Böylece bütün vatandaşlar sağlık güvencesi altına alınmış olmaktadır (İstanbuluoğlu ve diğ., 2010).

2.4.2.3.Bütünleştirilmiş Finansman

Bütünleştirilmiş finansman modelinde hem piyasa ekonomisi hem de kamu ekonomisi finansmanının yetersiz kaldığı yerde birbirini tamamlayıcı şekilde her ikisinin de kullanıldığı finansman modelidir. Örneğin zorunlu sosyal sigortalarının bireyin sağlık ödemelerini kapsamadığı yerde özel sigortaları aracılığı ile ödemenin yapılmasıdır. Diğer bir örnekte zorunlu sigortanın kişileri kapsam dışı bıraktığı bir alanda devletler vergilerle finansman yöntemi ile vatandaşının sağlık harcamalarını sübvansedebilir (Carrin, 2003).

2.5.Hastane Kavramı ve Hastanelerin Sınıflandırılması

Bu bölümde hastane kavramı ve hastanelerin ne şekilde sınıflandırılmaya tabii tutulduklarından bahsedilecektir.

2.5.1.Hastane Kavramı

Genel olarak çoğunlukla tedavi edici hizmetlerin verildiği ve bunun yanında eğitim ve araştırma fonksiyonu da bulunan hastanelerin birçok tanımı mevcuttur. (Bozkurt, 2020)

DSÖ hastaneleri, “müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar” şeklinde tanımlanmıştır. Sağlık Bakanlığı Hastaneleri Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde “hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlar” olarak tanımlanmıştır (Bozkurt, 2020).

2.5.2.Hastanelerin Sınıflandırılması

Hastanelerin sınıflandırılması çok çeşitli olabilmektedir. Bunlar; işlevlerine, mülkiyetlerine, büyüklüklerine ve rol gruplarına göre sınıflandırılabilir.

2.5.2.1.İşlevlerine Göre Hastaneler

SB tarafından işlevlerine göre hastaneler 5 ana gruba ayrılmıştır (Ağırbaş, 2016). Bunlar;

- İlçe / belde hastanesi: Küçük ilçe ve beldelerde tedavi ve acil durumlar için kurulan bunun yanında koruyucu sağlık hizmetlerinin de verildiği hastaneler.
- Gün hastanesi: Gününbirlik hastaların tedavi edilebileceği sağlık kuruluşları.
- Genel hastaneler: İçerisinde her türlü branşta hekim bulunan ve yatarak tedavilerin verilebildiği hastaneler.
- Özel dal hastaneleri: Belirli bir yaş, cinsiyet veya belirli bir organa yönelik uzmanlaşmış hastaneler.
- Eğitim ve araştırma hastaneleri: İçerisinde eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yer aldığı ileri düzey sağlık hizmetlerinin sunulduğu hastaneler.

2.5.2.2.Mülkiyetlerine Göre Hastaneler

Yaygın olarak kullanılan sınıflama biçimi mülkiyetlerine göre yapılan sınıflamadır. Esas olarak burada kamu ve özel hastaneler olarak sınıflandırma yapılmaktadır (Griffin, 2011). Türkiye’de mülkiyet esasına göre sınıflandırma tablo 1.3.’de gösterilmiştir.

Tablo 1.3.Yıllar İtibarıyla Hastane Sayıları

Kurumlar	Yıllar			
	2018	2019	2020	Yüzde (2020)
Sağlık Bakanlığı	889	895	900	% 59
Üniversite	68	68	68	% 4
Özel	577	575	566	% 37
Toplam	1.534	1.538	1.534	% 100

Kaynak: Sağlık İstatistik Yılı, 2020.

2.5.2.3.Büyükliklerine Göre Hastaneler

Büyükliklerine göre hastaneler SB tarafından yatak sayılarına göre sınıflandırılmıştır. Yatak sayılarına göre hastaneler 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üzeri yatak sayılarına göre sınıflandırılmaktadır (Seçim, 1991). SB Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü (KHGM) Sağlık Hizmetleri Daire Başkanlığı tarafından hastanelerin yatak sayıları yayınlamaktadır. Aşağıda yer alan tablo 1.4’te bu verilere göre SB hastaneleri sınıflanmıştır.

Tablo 1.4. Sağlık Bakanlığı Hastane Büyükliklerine Göre Sınıflandırılması

Yatak Sayısı	50 ve Daha Aşağı	50-100	100-200	200-400	400-600	600-800	800 ve Üstü	Toplam
Hastane Sayısı	231	154	121	112	60	19	47	744

Kaynak: SB KHGM Sağlık Hizmetleri Daire Başkanlığı

2.5.2.4.Rol Gruplarına Göre Hastaneler

SB; hastanelerin nitelikleri, tıbbi donanım, insan gücü kaynağının çeşitliliği, bulunduğu coğrafi bölge ve verilen hizmetin türüne göre hastanelere belirli roller vermektedir. Bu rolleri SB Tedavi Hizmetleri Genel Müdürlüğü 2019 yılı ve 46143 sayılı makam olurları ile şu şekilde belirlemiştir (Yazıcı ve Çiçen, 2021).

- **A1 Grubu Genel Hastaneler:** En az beş branşta eğitim yetkisi verilen ve bu yetkiye istinaden eğitim kadroları oluşturulmuş, üçüncü basamak tedavi ve

rehabilitasyon hizmetlerinin verildiği, eğitim-araştırma faaliyetlerinin yürütüldüğü ve beraberinde uzman ve yan dal uzman tabiplerinin yetiştirildiği genel dal yataklı tedavi kurumlarıdır.

- **A1 Grubu Dal Hastaneler:** Eğitim ve araştırma hastanesi olarak hizmet veren dal hastaneleridir.
- **A2 Grubu Genel Hastaneleri:** Bölge sağlık merkezindeki illerde veya bu merkezlere bağlı diğer illerde faaliyet gösteren, eğitim-araştırma statüsü bulunmayan hastanelerdir.
- **A2 Grubu Dal Hastaneleri:** Eğitim ve araştırma hastanesi statüsünde olmayan tüm dal hastaneleridir.
- **B Grubu Hastaneler:** A1 ve A2 grubu hastaneleri dışında yer alan, il merkezlerindeki genel hastaneler ve güçlendirilmiş ilçelerde faaliyet gösteren hastanelerdir.
- **C Grubu Hastaneler:** Genel olarak güçlendirilmiş ilçe merkezlerinde kurulan sağlık kurumlarıdır.
- **D Grubu Hastaneler:** Güçlendirilmiş ilçelerle irtibatlandırılmış ilçelerde faaliyet gösteren en az 25 hasta yatağı bulunan genel hastanelerdir.
- **E Grubu Hastaneler:** Hasta yatağı sayısı 25 yatağın altında olan entegre ilçe hastaneleridir. Bu hastane grubu kendi içinde E1, E2 ve E3 grubu hastaneler olarak 3'e ayrılmaktadır.
 - **E1 Grubu Hastaneler:** Toplam nüfusu 18 bin ve üzeri olan ilçelerde hizmet vermektedir.
 - **E2 Grubu Hastaneler:** Toplam nüfusu 9 bin ve 18 bin arası yerleşim yerlerinde sağlık hizmeti sunmaktadırlar.
 - **E3 Grubu Hastaneler:** Toplam nüfusu 9 bin altında olan yerleşim yerlerinde hizmet veren sağlık kuruluşlarıdır.

SB Sağlık Hizmetleri Daire Başkanlığınca rol gruplarına göre yapılan hastane sınıflama tablo 1.5'te gösterilmektedir.

Tablo 1.5. Sağlık Bakanlığı Rol Gruplarına Göre Hastane Sınıflandırılması

Rol Grupları	AI	AI Dal	AII	AII DAL	B	C	D	EI	Toplam
Hastane Sayıları	78	27	62	34	162	174	114	94	745

Kaynak: SB KHGM Sağlık Hizmetleri Daire Başkanlığı, 2022

2.6. Hastanelerin Özellikleri, Amaçları ve İşlevleri

Bu bölümde hastanelerin özellikleri, amaçları ve işlevlerinden bahsedilmektedir.

2.6.1. Hastanelerin Özellikleri

Hastanelerin diğer üretim ve hizmet sektörlerinden farklı kendine has özellikleri vardır ve temel amacı, hastalanan insanların sağlığına kavuşmasını sağlamaktır ve yapılacak olan hatalı müdahalelerde geri döndürülemez sonuçların ortaya çıkması kaçınılmazdır (Seçim, 1991).

Hastaneler hizmet odaklı çalışan kuruluşlardır. Diğer hizmet sektörlerinden ayrı olarak en önemli özelliği; verilen tedavi ve hizmetlerin çeşidini, süresini ve miktarını hastaların belirleyememesidir. Hastalar genellikle kendilerine sunulan tedavi hizmetlerinin denetimini yapamamaktadırlar. Bu noktada hastanelerin sorumluluğu diğer sektörlerle nazaran daha fazladır (Ağyar, 2006).

Hastanelerin süreç olarak girdileri, hastalar ve süreç sonrası çıktıları ise, sağlıklı bireylerdir. Hastalara uygulanan teşhis ve tedaviler genellikle ileri teknoloji tıbbi donanımlarla gerçekleştirilir. Bu yüzden maliyetler oldukça fazla olabilir. Kamu kesimi hastaneleri kâr amacı gütmendiğinden zarar eden bazı bölümler olsa dahi bu bölümü kapatamazlar. Ayrıca hastaneler 7/24 esasına göre vardiyalı olarak çalışmaktadır ve hizmetin sürekliliği esastır (Özkan, 2000).

Hastanelerin dinamik bir yapıda hareket etmesi gerekmektedir. Tıp biliminde yaşanan gelişmeler, yeni bulunan tedavi yöntemleri ve tıbbi donanım anlamında geliştirilen yeni cihazların varlığı vb. durumlara çabuk adapte olması ve hastanenin yeni durumlara göre kendisini sürekli yenilemesi gerekmektedir. Ayrıca hastane içerisinde verilen hizmete etkisi olan sağlık çalışanlarının çeşitliliği çok fazladır ve her çalışanın uzmanlık alanları birbirinden farklıdır. Bu kadar çeşitliliğin tek çatı altında beraber

hizmet veriyor olması çeşitli çatışmalara neden olabilmektedir. Bundan dolayı hastane yönetmek oldukça zor bir iştir (Ağyar, 2006).

2.6.2.Hastanelerin Amaçları ve İşlevleri

Hastanelerin temel amacı, hastalanan kişilerin tekrar eski sağlıklarına kavuşmalarını sağlamaktır. Hastaneler sağlık hizmetlerini en üst düzeyde vermeleri ve hastaların beklentilerini tamamen karşılaması gerekmektedir. Bunun yanında toplumsal sağlık seviyesinin yükseltilmesini sağlamakta hedefleri arasındadır (Ateş, 2014).

Hastanelerin işlevleri genel olarak koruyucu sağlık hizmetleri, tedaviye yönelik hizmetler, geliştirici sağlık hizmetleri, eğitim ve araştırmaya dönük hizmetler olarak sıralanabilmektedir (Turan, 2011).

Koruyucu sağlık hizmetleri, olarak bireylerin ve toplumun sağlığının her türlü hastalıklara neden olabilecek etkenlerden korumaya yönelik işlevleri bulunmaktadır. Bunun için çevreye ve bireye yönelik koruyucu hizmetler mevcuttur. Toplumsal olarak covid 19 pandemi süresince hastanelerin yapmış olduğu aşılama faaliyetleri koruyucu işlevlerine birer örnek teşkil eder (Yenice, 2015).

Tedavi edici işlevler, hastalık durumunun ortaya çıktığında hastalara gerekli teşhis ve tedavinin uygulandığı süreçleri ifade etmektedir. Koruyucu sağlık hizmetleri genellikle toplumun bütününe fayda sağlarken tedaviye yönelik hizmetler bireyin sağlığına yönelik işlemlerdir (Yenice, 2015).

Geliştirici sağlık hizmetleri, bireylerin hastalıklardan bağımsız olarak sağlık düzeylerinin artırılmasına yönelik faaliyetlerdir. Burada öne çıkan ise hastanelerden ziyade bireylerin kendi sağlıklarının geliştirilmesi ön plana çıkmaktadır (Schulz ve Johnson, 1976).

Eğitim işlevi olarak hastaneler; hasta ve hasta yakınlarının, hastane personellerinin, asistan ve stajyer öğrencilerin eğitilmesidir. Araştırma faaliyetleri hastanelerde sağlık biliminin ilerlemesi açısından çok önemlidir. Hastanelerin araştırma faaliyetleri ile sağlık ve bilimlerinin gelişmelerine büyük katkı sağlarlar (Yenice, 2015).

2.7.Hastanelerin Finansal Yapıları

Topluma sağlık hizmeti sunan hastanelerin öncelikli amaçları mülkiyetlerine göre sınıflandırma yapıldığında değişiklik göstermektedir. Özel hastaneler olarak bakıldığında; öncelikli amacın kâr elde etmek olduğu görülürken, kamu hastanelerinde bu durum öncelikle sosyal faydaya dönüşmektedir. Önceliği kâr elde etmek olmayan kamu hastaneleri zarar eden hizmetleri devlet adına vermekle yükümlüdür. Kamu hastanelerinin eğitim ve geliştirme işlevleri bakımından yine mali yönden özel hastanelere göre yükleri oldukça fazladır. Ayrıca kamu hastanelerinin yönetsel açıdan çok fazla mevzuata tabii olması nedeniyle özel hastaneler gibi rahat şekilde hareket edemez. Örneğin, hastane adına borçlanma ile yeni bir cihaz almaya karar verildiğinde bunu direkt olarak özel hastaneler gibi piyasadan temin edemez. Öncelikle kaynak için mevzuatına tabii olduğu çevrelerden kaynak temin edebilmesi gerekmektedir. Daha da fazlası, elinde kaynak mevcut olması durumunda bile yeni alınacak cihazların çoğu izne tabi cihazlardır. Bunun için gerekli izinlerin alınması gerekmektedir (Ateş, 2014). Bu açıdan hastanelerin finansal yapılarına bakarken bu ayrımları göz önünde bulundurmak gerekir (Yiğit ve Yiğit 2016).

Hastaneler çeşitli devlet politikaları gereği baskılanabilmektedir. Bu durum karşısında hastaneler, finansal yapılarını bu baskılar karşısında değerlendirebilmeli ve ona uygun şekilde faaliyetlerini sürdürmelidir (Çınaroğlu, 2015).

İşletmelerinin finansal işlevleri aşığıda belirtilmiştir (Yeğinboy,1992):

- 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 arttırılmasına yönelik kararların alınması,
- Sürekliliği sağlayan kazanç fazlalarının dağıtılması.

Özel hastaneler için finansal işlevler genel anlamda geçerli olabilirken, kamuya ait hastanelerde bu işlevlerin yapılabilmesi genel itibarıyla zorlaşmaktadır. Bundan dolayı

kamuya ait hastaneler finansal açıdan kâr etme amacından ziyade elinde bulunan kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını sağlamalıdır (Ateş, 2014).

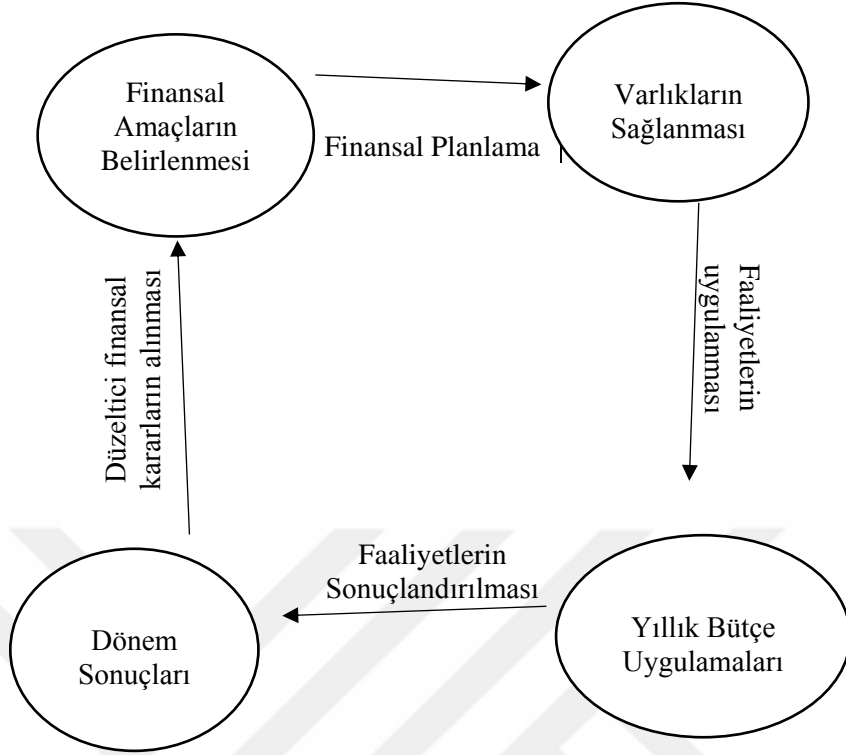
Hem özel hem de kamu hastanelerinin finansal açıdan hedeflerini gerçekleştirebilmeleri için mali yapılarını amaçlarına göre ayarlamalıdır. Alınacak finansal kararlar için güçlü bir finans yapısına sahip olan hastanelerin finansal performansları her zaman daha yüksek olacaktır (Özgülbaş, 2005).

Genel itibarı ile hastanelerde finansal faaliyetlerin ilk adımı mali kaynak teminidir. Özel hastanelerin mali kaynakları genellikle sağlık hizmeti sunumu sonrası elde ettiği nakit gelirler, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)'dan elde edilen gelirler ve özel sigortalardan oluşmaktadır. SB hastanelerinde mali kaynağın büyük bölümü döner sermaye kaynaklarından sağlanmaktadır. Bu kaynaklar fatura karşılığı SGK'dan elde edilir. Bunun haricinde SGK kapsamında olmayan hastalardan elde edilen gelirler, sağlık turizmi kapsamında elde edilen gelirler kamu hastanelerinin temel gelir kaynaklarını oluşturur. İkinci aşamada ise, elde edilen kaynağın hizmete dönüştürülme sürecidir. Burada hastaneler harcamalar yaparak hizmet üretimini sağlamaktadırlar. Maliyet kavramı burada önemli rol oynamaktadır. Mali yapısı güçlü olan hastaneler diğer bir ifade ile maliyetlerini iyi analiz eden, gider kontrolünü iyi yapabilen hastaneler, finansal açıdan başarıya ulaşan hastaneler olacaktır. Yapılan harcamalar sonucu hizmet süreci devam edecek ve tekrardan gelirler sağlanarak bu döngü devam edecektir (Altay, 2007).

Sağlık işletmeleri finansal amaçlarına ulaşabilmesi için (Yeğınboy, 1992);

- Finansal amacının belirlenmesi.
- Finansman politika ve stratejilerin belirlenmesi.
- Politika ve stratejilere uygun finansal planlama yapılması.
- Finansal planlamaya uygun olacak kaynakları belirleyen finansman kararlarının alınması.
- Uygulama sonuçlarının değerlendirilebilmesi için finansal analizlerin yapılması çok büyük öneme sahiptir.

Yeğınboy (1992)'ye göre sağlık işletmelerinin finansal amaçlarına ulaşabilmesi için oluşturduğu finansman fonksiyonu şekil 1.2'de gösterilmiştir.



Şekil.1.1. Sağlık İşletmelerinde Finansman Fonksiyonu Döngüsü
Kaynak: Yeğinboy (1992)

3. HASTANELERDE FİNASAL TABLOLAR ve FİNASAL PERFORMANS ÖLÇME

3.1. Finansal Tablo Kavramı ve Önemi

Finansal tablolar genel olarak; işletmelerde kaydedilen finansal bilgilerin, bu bilgileri kullanacak kişi veya kurumlara belirli dönemler halinde iletilmesinde kullanılan araçlar olarak tanımlanmaktadır (Karasioğlu ve Erdemir, 2019).

Finansal tablolar, işletmelerin mali durumları ve finansal performansları hakkında yöneticilere ve diğer paydaşlara gerekli mali bilgi verilmesini sağlayarak işletme hakkında verilecek kararlarda etkili olmaktadır (Altıngöz, 2018).

Sürekli olarak gelişen ve büyüyen ekonomilerde işletmeler elinde bulundurdukları kıt kaynakları etkin ve verimli kullanmak zorundadır. Bu kapsamda yöneticilerin karar almasında işletmelerin mali durumları ön plana çıkmaktadır. Mali durumları, finansal raporlar ile analizi sağlanarak gelecek planlaması yapılmalıdır (Atabey ve diğ., 2006).

Finansal tabloların temelini muhasebe kayıtları oluşturmaktadır. Bundan dolayı doğru ve güvenilir muhasebe verilerinin finansal tablolara yansması için muhasebe sisteminin düzgün ve güvenilir olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile, yöneticilere bilgi veren ve karar alma süreçlerini önemli derecede etkileyen muhasebe sisteminin raporlanması ve anlaşılır hale gelmesi finansal tablolar aracılığı ile gerçekleştirilir (Altıngöz, 2018).

3.1.1.Finansal Tablo Türleri

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (MSUGT) finansal tablolar iki grupta değerlendirilmektedir. Bunlardan ilki temel finansal tablolar ve diğeri ise ek finansal tablolar olarak tanımlanmaktadır. MSUGT’de bilanço ve gelir tablosu temel finansal tabloları oluştururken, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu, öz kaynak değişim tablosu ise ek finansal tablolar olarak karşımıza çıkmaktadır (Yentur ,2022).

3.1.1.1.Temel Finansal Tablolar

Temel finansal tablolar, bilanço ve gelir tablosu olarak ikiye ayrılmaktadır.

3.1.1.1.1. Bilanço

İşletmelerin belli tarihler arasında varlıklarını, kaynaklarını ve öz sermayelerini gösteren temel finansal tablodur. İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için elde ettikleri varlıkların hangi kaynaklardan elde ettiği bilançolarda görülür. Bilançolarda çift taraflı kayıt sistemi mevcuttur. Çift taraflı kayıt sisteminde muhasebe kayıtlarında çalışan en az iki hesabın kullanılması ve bir tarafın alacaklı, diğer tarafın borçlu hesapların kullanılmasını ifade eder (Bitlisli, 2014).

Bilanço varlıklar ve kaynakların gösterildiği iki kısımdan oluşur ve iki kısmın toplamları birbirine eşit olmak zorundadır. Ayrıca bilançoda, bilançonun hangi tarihleri kapsadığını gösterir başlık ve bilanço dipnotları mevcuttur (Cebeci, 2014).

Bilançoların varlık kısmı iki bölümden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi dönen varlıklardır. Dönen varlıklar, bir yıldan daha kısa sürede nakit ve nakit yerine kullanılabilir değerlerden oluşmaktadır. İkincisi ise, duran varlıklardan oluşmaktadır ve duran varlıkların nakit ve benzeri değere dönüşmesi bir yıldan daha uzun sürmektedir (Çabuk ve Lazol, 2012).

Bilançonun kaynak kısmı ise üç bölümden oluşmaktadır. Bunlardan ilki kısa vadeli yabancı kaynaklar (KVYK), ikinci olarak uzun vadeli yabancı kaynaklar (UVYK) ve son olarak öz kaynaklardır. KVYK, bir yıldan daha az sürede ödenmesi gereken borçları ifade ederken; UVYK, bir yıl ve daha fazla sürede ödenecek borçlardır. Öz kaynaklar ise işletmelerin sahipleri veya ortaklarının işletmeye sağladığı kaynakları ifade etmektedir (Karasioğlu ve Erdemir, 2019).

Bilançoda en basit anlamda temel eşitlik denklemi Varlıklar = Kaynaklar ya da Aktif = Pasif olarak gösterilebilir (Sürmeli, 2006).

Tablo 2.1.Bilanço Örneği

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ BİLANÇOSU									
	Önceki Dönem		Cari Dönem			Önceki Dönem		Cari Dönem	
	TL	Kr	TL	Kr		TL	Kr	TL	Kr
AKTİF VARLIKLAR					PASİF (KAYNAKLAR)				
I- DÖNEN VARLIKLAR					I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
A- Hazır Değerler					A- Mali Borçlar				
B- Menkul Kıymetler					B- Ticari Borçlar				
C- Ticari Alacaklar					C- Diğer Borçlar				
D- Diğer Alacaklar					D- Alman Avanslar				
E- Stoklar					E- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri				
F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri					F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler				
G- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları					G- Borç ve Gider Karşılıkları				
H- Diğer Dönen Varlıklar					H- Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları				
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI					I- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar				
II- DURAN VARLIKLAR					1				
A- Ticari Alacaklar								
1					KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI				
.....					II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				
B- Diğer Alacaklar					A- MALİ BORÇLAR				
C- Mali Duran Varlıklar					B- Ticari Borçlar				
D- Maddi Duran Varlıklar					C- Diğer Borçlar				
E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar					D- Alman Avanslar				
F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar					E- Borç ve Gider Karşılıkları				
G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları					F- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları				
H- Diğer Duran Varlıklar					UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI				
1					III- ÖZKAYNAKLAR				
.....					A- Ödenmiş Sermaye				
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI					1				
								
					B- Sermaye Yedekleri				
					1				
					C- Kar Yedekleri				
					1				
					D- Geçmiş Yıllar Karları				
					E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)				
					F- Dönem Net Karı (Zararı)				
					ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI				
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI					PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI				
DİPNOTLAR									
1.....									
2.....									

D.S.İ.B.M.Y. Örnek No:25

Kaynak: Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Ek-3

Yukarıda yer alan tablo 2.1’de döner sermayeli işletmeler için kullanılan ve Maliye Bakanlığınca 01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde yayınlanan örnek bilanço tablosu gösterilmiştir.

3.1.1.1.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosu; işletmelerin belirli bir dönem içerisinde göstermiş olduğu faaliyet neticesinde elde ettiği gelirler ile aynı dönem için oluşan gider ve maliyetlerinin yer aldığı ve işletmenin ilgili dönem kâr ve zararının tespit edildiği finansal tablodur. Gelir tablosu yöneticilere ve diğer paydaşlara ilgili dönem faaliyet sonucunda kâr/zarar durumu hakkında bilgi verir (Karasioğlu ve Erdemir, 2019). Aşağıda yer alan tablo 2.2’de gelir tablosuna örnek verilmiştir.

Tablo 2.2. Gelir Tablosu Örneği

DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ GELİR TABLOSU				
	TL	Kr	TL	Kr
A- BRÜT SATIŞLAR				
B- SATIŞ İNDİRLERİ (-)				
C- NET SATIŞLAR				
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)				
BRÜT SATIŞ KARI VE ZARARI				
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)				
FAALİYET KARI VEYA ZARARI				
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR				
G- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)				
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)				
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR				
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR				
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)				
DÖNEM KARI VEYA ZARARI				
K- DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS. YÜK. KARŞILIKLARI (-)				
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI				
DİPNOTLAR :				
1.....				
2.....				

D.S.İ.B.M.Y.Örnek No:26

Kaynak: Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği Ek-3

3.1.1.2. Ek Finansal Tablolar

Ek finansal tablolar; satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynak değişim tablosu olarak sınıflandırılmaktadır.

3.1.1.2.1. Satışların Maliyeti Tablosu

Satışların maliyeti tablosu, gelir tablosuna yardımcı olan bir tablodur. İşletmenin bir faaliyet döneminde üretmiş olduğu mamul, hizmet ya da malın maliyetinin hesaplanmasını içeren tablodur (Senal ve Ateş, 2016).

3.1.1.2.2. Fon Akım Tablosu

İşletmelerin faaliyet dönemine ait kullanmış olduğu fonlar ve bu fonlar ile işletmede hangi tür işlemin yapıldığını gösteren tablolardır. Ayrıca fon akım tablosu işletmenin

kaynak yaratma noktasındaki gücünü ve bu kaynakların nasıl kullanıldığını göstermektedir (Akça, 2018).

3.1.1.2.3. Nakit Akım Tablosu

İşletmenin faaliyet dönemi boyunca nakit sağladığı işlemleri ve bu nakdin nerede kullanıldığını gösteren tablosudur. Diğer bir ifade ile, işletmenin faaliyet dönemi boyunca nakit giriş ve çıkışlarının gösterildiği mali tablodur (Tetik, 2019).

3.1.1.2.4. Kâr Dağıtım Tablosu

İşletme bir faaliyet dönemi sonucunda elde ettiği karın ne şekilde dağıtımının yapılacağını gösterildiği mali tablodur. Sermaye şirketleri tarafından özellikle hesaplanan kâr dağıtım tablosu ödenecek vergilerin, yedek akçelerin ve işletme ortaklarına ödenecek kâr paylarının hesaplandığı tablolardır (Güçlü, 2009).

3.1.1.2.5. Öz Kaynak Değişim Tablosu

İşletmelerin belirli bir dönemdeki faaliyetler sonucunda öz kaynaklarındaki değişimlerin yer aldığı tablolardır. Öz kaynaklardaki değişim sadece işletmelerin karından kaynaklanmayabilir. Oluşabilecek sermaye artırımını veya yeni yatırımlar için ortakların hisse senedi sayısındaki artışlarda değişikliğe neden olabilir. Bu açıdan öz kaynak değişimi bütünüyle bu tablo yardımı ile izlenebilmektedir (Karapınar ve Zaif, 2009).

3.2. Hastanelerde Finansal Performans Ölçümü

Performans kavramı; belirli bir işi yapan kişi veya kuruluşun, belirlenen hedefi ne ölçüde yakalayabildiğinin, başka bir ifade ile neyi elde edebildiğinin nicel ve nitel olarak anlatımıdır (İslıcık, 2018).

Finansal performans ölçümü ise, kurumların mali verileri kullanılarak, mali amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesidir. İşletmeler belirli periyotlarda performans ölçümü yaparak durumlarını belirlemelidirler. Bu şekilde hedeflerine ne kadar yaklaştıklarını ve hedeflerini yakalayıp yakalamayacakları hakkında bilgi edinirler. Aynı zamanda yeni politikalar belirleyerek hedeflerini yakalayabilirler (Bayram, 2006).

Hastaneler için finansal performans ölçümü, kısıtlı kaynakların etkili ve verimli kullanılabilmesi için önemlidir. Bunun için verilen kaynaklarla verilen sağlık hizmetinin kalitesinden ödün vermeyerek daha fazla çıktının sağlanması veya daha az kaynakla aynı düzey sağlık hizmeti verilmesi sağlanmalıdır. Bunların kontrolünün sağlanması için finansal performans ayrı bir önem taşımaktadır (Şahin ve Özgen, 2001).

Finansal performans ölçümü hastanelerde verilecek mali kararlarda ve yapılacak olan yatırımların geri dönüşü, güvenilirliği ve finansal riski açısından önemli bilgiler vermektedir. Bu açıdan finansal performans ölçümünün yapılması hem mevcut durum hem de gelecek için yol gösterici olacaktır (Bayram, 2006).

Hastanelerde finansal ölçümler genellikle bilanço ve gelir tabloları üzerinden yapılmaktadır. Bu tablolarda muhasebe kayıtlarından beslendiklerinden dolayı muhasebe kayıt sistemleri güvenilir olmalıdır. Ayrıca gelişen enformasyon sistemleri sayesinde finansal verilerin hatalı raporlanması oldukça azdır (Dereköy ve Kalmış, 2013).

Diğer taraftan yöneticiler finansal performans ölçümleri ile kendilerinin finansal açıdan başarılı olup olmadıklarını ve ulaşmak istedikleri hedefe ulaşma düzeylerini ölçmeleri çok önemlidir. Sağlık kurumlarında finansal açıdan başarılı olunabilmesi için (Özgülbaş, 2005);

- Yöneticiler tarafından finansal açıdan gelecek planlaması yapılmasında kaliteli finansal projeksiyonların yapılması,
- İşletmelerin amaçlarının belirlenerek kuruluşların uzun vadeli stratejilerine yardımcı olacak makro analizler yapması,
- İşletmede sermaye yatırım fırsatlarını değerlendirecek analistlerin olması ve tüm projelerin değerlendirmeye tabi tutulması,
- Ulaşılan finansal performans ile rekabet koşullarına ayak uydurabilmek için beş yıllık sermaye harcamaları tahminlerinin gerçekleştirilmesi,
- Gelecekteki borç kapasitesinin belirlenmesinde etkili olacak borç kapasitesi analizlerinin yapılması,
- Sermaye açıklarını kapatmak için örgütün finansal pozisyonunun belirlenmesi,

- Örgütün sermaye yatırım harcamalarına ilişkin hedeflere ulaşip ulaşmadığını göstermek için faaliyet kârı ve sermaye harcamaları arasındaki ilişkinin hesaplanması gereklidir.

Günümüzde tedavi edici sağlık hizmetlerinin verildiği hastaneler toplam sağlık harcamalarının içerisinde büyük bir bölümü oluşturmaktadır. Hastanelerde üretilen sağlık hizmetlerinin altında çok çeşitli insan gücü, pahalı tıbbi cihazlar ve ilaçlar yer almaktadır. Dolayısı ile hastanelerin hizmet üretim maliyetleri günden güne artmaktadır. Bu nedenle, finansal performans ölçümü hastanelerin mevcut kaynaklarını doğru ve yerinde kullanmaları ve maliyetlerin kontrol altında tutulması gibi nedenlerden dolayı oldukça önemlidir (Alparslan ve diğ., 2015).

Hastanelerin mevcut durumları hakkında bilgi veren ve mali yönden gelecekteki hedeflere ulaşmayı sağlayan finansal performans ölçümü hastanelerde belirli aralıklarla yapılmalıdır (Özgülbaş, 2005).

3.2.1. Hastanelerde Finansal Performansı Etkileyen Faktörler

Hastanelerde finansal performansı etkileyen faktörler, iç ve dış faktörler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

3.2.1.1. İç Faktörler

Hastanelerde finansal performansı etkileyen iç faktörler, hastane yönetimi tarafından müdahale edilebilen ve yönetim tarafından denetlenebilen faktörlerdir. Bu faktörler; hastanenin büyüklüğü, hizmet maliyetleri, hastane faaliyetleri, yönetim yapısı ve finansal yapıdır (Brown,1992). Bunlar iç çevre ile alakalı olan faktörleri oluşturmaktadır.

3.2.1.1.1. Hastanenin Büyüklüğü

Hastanelerin yatak sayıları, personel sayıları ve ileri derecede sunulan sağlık hizmetleri, hizmet çeşitliliğinin çokluğu hastanelerin büyüklük olarak sınıflandırılmasında etkilidir. Büyük hastanelerin gider ve harcamaları kendine oranla daha küçük hastanelerde olmayan giderlerin varlığı, bu hastanelerin finansal performansını etkileyebilmektedir. Küçük hastanelerde yapılması zorunlu bir hizmet büyük hastanelerde rutin verilen bir hizmet ise, burada da küçük hastanelerin

maliyetleri daha yüksek olabilir. Özet olarak hastane büyüklüğü, maliyet ve giderler açısından finansal performansları etkilemektedir (Tarcan, 2006).

3.2.1.1.2. Hizmet Maliyetleri

Hastanelerde verilen sağlık hizmeti hekim, hemşire ve diğer sağlık personeli gibi insan gücü ve kullanılan tıbbi cihaz ve tıbbi sarf malzemeleri aracılığı ile verilmektedir. Bunlar genel itibarıyla değişken giderleri oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra elektrik, ısınma vb. sabit giderler mevcuttur. Eğer sunulan sağlık hizmeti sayısı beklenilenden aşağıdaysa katlanılan sabit maliyetler nedeniyle finansal performans etkilenmektedir. Burada optimal hizmet sayıları belirlenerek ona göre planlama yapılmalıdır (Orak, 2015).

Diğer yandan gelişen teknoloji ile yeni cihazlar ve malzemelerin alınması ile yapılacak yatırımlar hastanelerin duran varlıklarında artışa neden olacaktır. Buda yine hastanelerin finansal açıdan performanslarını etkileyebilecektir (Alparslan, 2014).

3.2.1.1.3. Hastane Faaliyetleri

Hastanelerin türlerine göre vermiş olduğu hizmetler değişiklik gösterebilir. Her bir hastaneye vermiş oldukları hizmete göre çeşitli sorumluluklar verilmektedir. Örneğin; fizik tedavi hastanelerinde hastaların tedavilerinde şifalı sular yer alırken, bu hizmetin maliyeti normal hastanelerden farklılık gösterir. Bir diğer örnekte, ağız diş hastanelerinde genellikle yataklı hizmetler verilmemesinden dolayı refakatçi gideri de oluşmamaktadır. Bu tip farklı sorumluluklar hastanelerin gider ve maliyetlerinde değişiklik göstermelerine neden olurken, hastanelerinde finansal performanslarını olumlu ya da olumsuz etkilemektedir (Çam, 2008).

3.2.1.1.4. Yönetim Yapısı

Hastanelerde mevcut kaynakların tam kapasite ile kullanılmaması, âtil insan kaynağının mevcudiyeti, elektrik, su, ısınma gibi işletme giderlerinin kontrolünün sağlanamaması gibi yönetsel durumlar finansal performansı olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bağlamda; hastanelerin profesyonel yöneticiler tarafından yönetilmesi, hastanelerin finansal performanslarının artmasına neden olacaktır (Yıldız, 2013).

3.2.1.1.5. Finansal Yapı

Hastanelerin mevcut gelirin gideri karşılama oranları, borçluluk oranları, modernizasyon çalışmaları veya hizmet genişlemesi için yapılacak yatırımlar ve mevcut hastanenin bakım onarım giderleri gibi finansal giderleri finansal performansı etkilemektedir (Yıldız, 2013).

3.2.1.2. Dış Faktörler

Dış faktörler; hastanelerin iç çevresinden kaynaklanmayan ve hastane yönetimince müdahale edilemeyen faktörlerdir. Hükümet politikaları, demografik yapı, ekonomik durum vb. dış çevre unsurlarıdır (Orak, 2015).

3.2.1.2.1. Mevcut Hükümet Politikaları

Hastanelerin finansal performansını etkileyen en önemli dış faktör, hükümet politikalarıdır. Hem kamu hastaneleri hem de özel hastaneler gelirlerinin büyük kısmını SGK kapsamındaki hastalardan elde ederler. Hizmet satış gelirleri ise, mevzuat gereğince Sağlık Uygulama Tebliği (SUT)'ta belirlenmiştir. Türkiye'de hükümetler SUT güncellemeleri ile sağlık sistemine müdahalelerde bulunurlar. 2003'te Sağlıkta Dönüşüm Programı ile sağlık sistemine yeni düzenlemeler getirilmiş; global bütçe uygulaması, döner sermaye ek ödeme yönetmeliği ve insan kaynaklarında yapılan reformlar ile sağlık sisteminde aksayan noktalara müdahale edilmiştir. Özellikle sağlıkta sözleşmeli yöneticilik kavramı ile hastane yönetimlerini profesyonelleştirmek amaçlanmıştır. Tüm bu müdahaleler hastanelerin finansal amaçlarına ulaşmasında etkilidir (Bostan ve diğ., 2012).

3.2.1.2.2. Demografik Yapı

Hastanelerin hizmet sundukları nüfusun yapısı, hastanelerin hizmet sunumlarını şekillendirmektedir ve dolaylı olarak finansal durumları bu durumdan etkilenmektedir. Ayrıca nüfus artışıyla paralel olarak sağlık hizmeti talebi artmaktadır. Buda hastanelerin hizmet arzının artışına ve dolayısıyla yeni cihaz ve donanım vb. harcamalara neden olmaktadır (Tarcan, 2006).

3.2.1.2.3. Genel Ekonomik Durum

Ülkelerin gelişmişlik durumları ile hastanelerin gider çeşitleri arasında ilişki bulunmaktadır. Geri kalmış veya gelişmekte olan ülkeler genellikle enfeksiyon

hastalıkları gibi genç kesime yönelik hastalıkların tedavileri ile ilgili harcamalar yaparken, gelişmiş ülkelerde genellikle yaşlı bakım ve palyatif bakım hizmetleri ön plana çıkmaktadır (Sargutan, 2005). Bu durumda finansal performansı etkilemektedir.

3.2.2. Hastanelerde Finansal Performansı Artırmaya Yönelik Stratejiler

Günümüzde artan rekabet koşulları, ekonomik gelişmeler sebebiyle hastaneler finansal durumunu sürekli olarak değerlendirmeli ve varlıklarının devamı için çeşitli stratejiler geliştirmelidir. Bu bağlamda bazı stratejiler aşağıda açıklanmıştır (Islıcık, 2018).

3.2.2.1. Yatırım Stratejileri

Hastane faaliyetlerinin devamının sağlanması için çeşitli cihaz vb. yatırım harcamaları yapması gereklidir. Yatırım harcamaları yapıldığı anda geri dönüş sağlamazlar fakat uzun vadede kuruluşlara gelir sağlarlar. Bu durumda hastane yöneticileri yatırım kararı alırken ne kadar süre içerisinde yatırım amortismanının sağlanacağı ve kârlılık değerlendirmesini yapması gerekmektedir (Islıcık, 2018).

3.2.2.2. Fiyatlama Stratejileri

Hastanelerin sunmuş olduğu hizmetlerin fiyatları, verilen hizmet miktarını ve hastanenin kârlılık derecesini ortaya koymaktadır. Bu bakımdan hastanelerin fiyatlama stratejileri, finansal performansları etkileyen en önemli unsurlardandır (Çil Koçyiğit, 2012). Türkiye’de sağlık hizmetlerinin büyük kısmı SB hastanelerinde sunulduğundan ve öncelik kârlılık değil sosyal devlet anlayışı olduğundan dolayı, özel hastanelerin fiyatlama stratejileri hastaların yapmış olduğu cepten ödemeler kadardır. SGK ile anlaşması bulunmayan özel hastanelerin rekabet açısından fiyatlamaları iyi şekilde yaparak rekabet üstünlüğü sağlamaları gerekir. Ayrıca hastaneler maliyetlerine ne kadar hâkim olursa, fiyatlandırma stratejilerini o kadar etkili kullanabilirler (Çam, 2008).

3.2.2.3. Maliyet Kontrolü

Hastanelerde sunulan sağlık hizmeti maliyetli bir hizmet türüdür. Hastalara verilen hizmet karşılığı kesilen faturalara eksiksiz ve tam şekilde bedellerin girilmesi gereklidir (Kısakürek, 2010). Diğer taraftan, hizmet bedelleri SGK tarafından belirlendiğinden dolayı maliyetlerin kontrol altına alınması daha önemli hale gelmektedir (Çil Koçyiğit, 2012).

3.2.2.4. Finanslama Stratejileri

Hastanelerin finansal performanslarına katkı sağlayacak kaynakların temin edilmesinde; kaynak maliyeti düşük, fakat sağlayacağı faydanın maksimum olması önemlidir. Diğer taraftan hastanelere kaynak temin edilirken, ülkenin ekonomik durumu ve sağlık sektörünün genel durumu dikkate alınmalıdır. Finanslama stratejileri yapılırken, kaynak seçimleri arasında; finansman maliyeti, riski ve uygunluğu gibi etmenlere dikkat edilmelidir (Akgüç, 2010).

3.3. Finansal Performans Ölçümünde Kullanılan Endeksler

Finansal performans ölçümü için kullanılan bazı endeksler; finansal esneklik endeksi, finansal yaşam endeksi, finansal performans endeksi ve bulut endeksi olarak sıralanabilir.

3.3.1. Finansal Esneklik Endeksi

Finansal esneklik tanım olarak değişen ekonomik koşullara uyum sağlayabilme, olağan dışı gelişen değişimler ve birdenbire ortaya çıkan ihtiyaçlar için finansal kaynakları kullanabilme, işletmelerin kendi varlıklarının devamını sağlaması için fon sağlayabilme ve değişen çevre durumlarına uyum sağlayabilme kabiliyetidir (Erkol, 2018). Finansal esnekliğin yüksek olması, işletmeler açısından kaynak bulma kabiliyetinin yüksek olması nedeniyle başarıya daha kolay ulaşabilir. Finansal esnekliğin düşük olduğu işletmelerde, beklenmedik anlarda finansal kaynak yaratamadığı için başarısızlık kaçınılmaz olur ve varlıklarını devam ettirmesi güçleşir. Finansal esnekliği yüksek olan hastanelerde özellikle nakit elde edilebilme kolay olduğu için hizmetlerde aksama yaşanma olasılığı düşüktür (Özgülbaş, 2005).

Finansal esneklik endeksi (FEE) William Cleverley tarafından geliştirilmiştir. Finansal esnekliği etkileyen dört adet kavram vardır. Bunlar; kârlılık, likidite, borç kapasitesi ve fiziksel imkânlardır. FEE'yi oluşturan yedi finansal değişken mevcuttur. Bunlar; kâr marjı, faaliyet dışı gelir oranı, yenileme gücü oranı, öz sermaye oranı, alacakların tahsil süresi, nakit akışının borçlara oranı ve ortalama kullanım süresidir (Cleverley, 1994).

3.3.2. Finansal Yaşam Endeksi

Finansal yaşam endeksi, finansal performansı her ayrıntısı ile ve daha doğru bir şekilde değerlendirmek için finansal oranları bütüncül şekilde ele almış ve değerlendirilen kuruluşların finansal durumunu güvenilir şekilde ortaya koymak amacıyla geliştirilmiştir. Bu endeksin kapsamı; sermaye yapısı oranı, faaliyet oranı ve cari orandan oluşmaktadır (Özgülbaş, 2005).

3.3.3. Finansal Performans Endeksi

Finansal performans endeksi, veri zarflama yönteminden faydalanarak geliştirilmiştir. Bu endekste girdi değişkeni olarak 1, çıktı değişkeni olarak da; varlıkların kârlılığı, kâr marjı, varlık devir hızı, yatak başına gelir kullanılmaktadır (Özgülbaş, 2005).

3.3.4. Bulut Endeksi

Finansal performans analizinde kullanılan bir diğer endeks bulut endeksidir. Değerlendirilecek finansal performans kriterleri belirlenerek bu kriterlerin literatürde yer alan ideal değerleri ile çoklu bir değerlendirme imkânı sağlamaktadır (Bulut, 2017).

3.4. Finansal Analiz Türleri

Finansal analiz; analizin yapılma amacına, içeriğine ve analiz yapan kişinin işletme ile bağlantısına göre üç grupta incelenmektedir.

3.4.1. Yapılma Amacına Göre Finansal Analiz

Finansal analiz amaçlarına göre yönetim, kredi ve yatırım analizi olarak sınıflandırılabilir.

3.4.1.1. Yönetim Analizi

Yönetim analizi, yöneticilerin karar alma aşamasında kullandıkları analiz çeşididir. Bu analiz işletmelerin stratejilerini belirlemede önemli rol üstlenir. Ayrıca işletmelerin hedeflerine ulaşarak başarıyı yakalamasında yönetim analizi yardımcı olmaktadır (Çabuk ve Lazol, 2012).

3.4.1.2. Kredi Analizi

İşletmelerin borç verme noktasında karşı işletme veya kurumların alınan borçlarını ödeme gücünün ölçümünde kullanılan analizdir. Bu analiz sayesinde işletmeler verdiği borçları tahsil edip edemeyeceği veya kaç günde tahsil edebileceği gibi hususlarda bilgi sahibi olurlar (Yentur, 2022).

3.4.1.3. Yatırım Analizi

İşletmelere ortak olacak kişi ve kurumların yapacağı yatırımın, beklenen kârı getirip getirmeyeceğinin ölçümünde kullanılan analiz türüdür (Çabuk ve Lazol, 2012).

3.4.2. Kapsamına Göre Finansal Analiz

Kapsamına göre finansal analiz statik ve dinamik analiz olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

3.4.2.1. Statik Analiz

Statik analiz, belirli bir yıl içerisinde işletmelerin mali durumlarını incelemek adına yapılan analizdir. Bu analizde finansal tablolardan elde edilen verilerle ilgili yıl içerisinde kıyaslama yapılır. Statik analiz, birden fazla yılı kapsamadığından işletmelerin finansal durumlarını ölçmede çok tercih edilmez (Çabuk ve Lazol, 2012).

3.4.2.2. Dinamik Analiz

Dinamik analiz, işletmelerin finansal tablolarını belirli bir yıla bağlı olmaksızın birden fazla yılı kapsayacak şekilde analiz edilmesidir. Bu yöntemde, içerisinde bulunulan yıl ile geçmiş yıllar kıyaslama yapılarak finansal açıdan ne şekilde gelişim gösterildiği ortaya konulur (Çabuk ve Lazol, 2012).

3.4.3. Analiz Yapan Kişinin İşletmeyle Bağlantısına Göre Finansal Analiz

Analiz yapan kişinin işletme ile olan bağına göre finansal analiz iç ve dış analiz olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

3.4.3.1. İç Analiz

İç analiz, işletmelerin kendi içerisinde yer alan yöneticileri ve çalışanları tarafından yapılan analizlerdir. Bu analizde kurum içi verilerden faydalanılır. İşletmede yer alan kişilerin işletmeye olan bağlılık düzeyleri bu analizin sonucunu etkileyebilmektedir.

Çünkü kurumsal bağılıkları ve çalışanların duyguları bu analizin doğru sonuçlar çıkarmasını olumlu veya olumsuz olarak etkileyebilmektedir (Akgüç, 2010).

3.4.3.1. Dış Analiz

Dış analiz, kurum ile birebir bağlantısı bulunmayan kamu kuruluşları, yatırımcılar, alacaklılar ve kredi kuruluşları tarafından yapılan analizlerdir. Bu analizde analizi yapan kişi veya kurumlar işletmenin iç dinamiklerini bilmedikleri ve kuruma özel bilgilere erişemedikleri için iç analize göre dezavantajlıdır. Diğer taraftan iç analizde işletmelerin kendi içlerinde fark edemedikleri eksiklikleri dışarıdan bir göz olarak objektif değerlendirilmeleri bu analizi avantajlı hale getirmektedir (Yentur, 2022).

3.5. Hastanelerde Finansal Performans Analizinde Kullanılan Yöntemler

Kurum ve kuruluşların mali yapılarını ve finansal durumlarını öğrenmek ve gelecekteki mali hedeflerine ulaşabilmek açısından finansal performanslarını ölçmesi çok önemlidir. Finansal performans ölçümleri mali tablolardaki verilerin çeşitli yöntemlerle kıyaslanması yoluyla yapılır. Karmaşık bir yapıya sahip olan mali veriler bu analizler sayesinde daha anlaşılır hale gelerek hastanelere durum tespiti yapma faydası sağlar (Ersöz, 2017). Bu analizler ile ilgili çok fazla yöntem geliştirilmiştir. Temel olarak kullanılan analiz yöntemleri aşağıda gösterilmiştir. (Özyürek ve Erdoğan, 2011):

- Karşılaştırmalı finansal tablolar analizi,
- Yüzde yöntemi ile analiz,
- Eğilim yüzdeleri yöntemi (trend) ile analiz
- Oran analizidir.

3.5.1. Karşılaştırmalı Finansal Tablolar Analizi

Hastanelerin birbirlerini takip eden yıllar itibarıyla finansal verilerinin birbiri ile kıyaslanması ile yapılan analiz çeşididir. Buradaki amaç bir mali tablolarda yer alan kalemlerin artış/azalış yönündeki değişimleri takip edilir. Mali analizlerde en çok tercih edilen yöntemlerden bir tanesidir. Hesap kalemlerindeki değişimler hakkında

bilgi verdiğinden önemli değişikliğe sebep olan kalemlere yoğunlaşmayı sağlar (Özer, 2012).

Karşılaştırmalı finansal tablolar analizi, birden fazla dönem verisi içerdiğinden dinamik bir yapıya sahiptir. Bu analizde içinde bulunulan yılın hangi dönemi baz alınıyorsa geçmiş yıllardaki verilerde de aynı dönem mukayese edilmelidir. Diğer bir önemli husus bu analizde yapılan karşılaştırmalarda önceki yıl da gerçekleşen enflasyon dikkate alınmalıdır. Aksi halde ortaya çıkan sonuçları değerlendirmek sağlıklı olmayabilir (Atmaca, 2010). Bu analize yatay analiz de denir.

3.5.2. Yüzde Yöntemi İle Analiz

Yüzde yöntemiyle analiz statik bir analiz türüdür. Bu analiz çeşidinde tek dönem verisi yeterlidir. Ancak istenildiği zaman birden fazla dönem verisi kullanılarak dinamik analize dönüştürülebilir. Bu analize dikey analizde denir. Finansal tablolarda yer alan hesapların bağlı olduğu grup veya bölümlere bölünmesi ile yapılan analiz çeşididir. Buradaki amaç hastanelerin bir faaliyet dönemine ilişkin finansal performansını değerlendirmektir. İlgili dönemde mali tablolarda bölüm içerisinde yer alan hesapların toplam bölüm içerisindeki payı irdelenmektedir (Sarıkale, 2016).

Yüzde yöntemiyle yapılan analizde bölüm veya grubun tamamı yüz olarak kabul edilir ve bölüm içerisinde yer alan bütün kalemlerin toplamı da buna eşittir.

Bu yöntemin en büyük avantajı, ana hesapların içerisindeki hesapların toplam içerisindeki payının ölçülmesi ve aynı sektörde hizmet eden işletmelerin bu açıdan karşılaştırılabilmesidir. Bu şekilde bir kıyaslama ile eksik kalınan noktaları tespit edilip, düzeltici yönde çalışmaların yapılabilmesine imkân verir (Needles ve diğ., 2013).

3.5.3. Eğilim Yüzdeleri Yöntemi İle (Trend) Analiz

İşletmelerin mali tablolarında yer alan hesapların yıllar itibarıyla ne yönde eğilim sergilediklerini gösteren analiz türüdür. Eğilim yüzdeleri yöntemi ile analiz çok fazla yılın verilerini içeren bir analiz çeşididir. Bu nedenle dinamik yapıya sahip bir analizdir. Bu yöntemde bir yılın verileri baz kabul edilerek ondan sonraki her yıl için ne kadar oransal değişimin olduğu ifade edilir. Baz yıl seçiminde işletmeler çok güçlü veya zayıf olduğu bir yılı değil normal bir yılı dikkate almalıdır (Songur ve diğ., 2016).

Eğilim Yüzdeleri analizi bir sağlık kuruluşunun finansal durumunun değerlendirilmesi açısından yıllar itibarıyla ölçümleme yapıyor olması nedeniyle daha gözle görülür şekilde durum tespiti yapar. Ayrıca yapılması kolay bir analiz olması ve bunun için üst düzey finansal tecrübe gerektirecek personel gerektirmemesi nedeniyle çok fazla tercih edilen bir analiz çeşididir (Özgülbaş, 2006).

3.5.4. Oran Analizi

İşletmeler açısından finansal performansın ölçümünde kullanılan en yaygın analiz türü oran analizidir. Oran analizi işletmelerin mali tablolarında yer alan kalemlerin veya grupların birbirleriyle olan ilişkisinin rakamsal olarak analiz edilmesidir. Diğer analiz yöntemlerine göre, hesapları karşılaştırdığı için finansal performans açısından daha detay bilgiler verir (Bakır ve Şahin, 2009).

Oran analizi statik bir analizdir. İşletmelerin belirli bir dönemdeki faaliyetlerine uygulanabilmektedir. Fakat istenilen yıllar yine oran analizi ile birbirleriyle kıyaslanırsa daha anlamlı yorumlar ortaya çıkabilir. Birden fazla yıl verisi kullanılarak dinamik analize dönüştürülebilir (Akca ve İkinci, 2014).

Oran analizinde kısıtlı birkaç hesabın birbiriyle kıyaslanması yanlış değerlendirmeye neden olabilir. İşletmenin finansal hedefleri doğrultusunda hesaplar belirlenerek amaca ulaşılmalıdır (Yenisu, 2019).

Oran analizinde, gelir tablosu ve bilanço hesapları kendi içinde kıyaslanarak sonuçlar elde edilir. Elde edilen sonuçlar genel kabul görmüş oranlar, aynı sektörde yer alan diğer işletmelerin (rakip işletme) ortalama oranları, geçmiş dönemde yer alan oranlar ve ayrıca aynı döneme ilişkin bir başka oran ile kıyaslamalar yapılarak anlamlı sonuçlar elde edilebilir (Orak, 2015).

Oran analizi kendi içerisinde sınıflandırmaya tabi tutulabilir (Çabuk ve Lazol, 2012). Genel olarak kabul edilen sınıflama;

- Likidite Oranları
- Finansal (Mali) Yapı Oranları
- Faaliyet (Varlık Kullanım) Oranları
- Kârlılık Oranlarıdır.

3.5.4.1.Likidite Oranları

Likidite oranları, işletmelerin kısa vadeli yükümlülüklerini karşılama yeteneklerini ölçen, aynı zamanda nakit ve benzeri değerli varlıkları karşılamadaki başarılarını ölçen oranlardır (Zelman ve diğ., 2009). Likidite oranlarının yüksek olması borç ödeme kabiliyetinin yüksek olduğunu gösterir. Likidite oranının düşük olması ise işletmelerin ödemeleri yapma noktasında zorlandığına işaret eder. Diğer yandan likidite oranının aşırı derece yüksek olması da iyi bir durum değildir. Aşırı yüksek likidite mevcudiyeti işletmelerde oluşabilecek fırsatlardan kaçınma ve dolayısı ile yüksek kâr elde edememeye neden olabilir. Likidite oranları bilançoda dönen varlıklar ile KVKYK arasında ilişkilendirilirler (Düzer, 2008).

İşletmelerin likidite oranlarında temelde kullanılan parametreler aşağıda yer alan tablo 2.3'te gösterilmiştir (Ağırbaş, 2014).

Tablo 2.3. Likidite Oranları

Likidite Oranları	
Cari Oran	Dönen Varlık / KVKYK
Asit-Test Oranı	(Dönen Varlık-Stoklar) / KVKYK
Nakit Oranı	(Hazır Değerler + Menkul Kıymetler) / KVKYK

Kaynak: Ağırbaş (2014)

3.5.4.1.1. Cari Oran

Bilançoda yer alan dönen varlıklar ile KVKYK'nın karşılaştırılmasıdır. Cari oran hesaplanırken dönen varlıklar KVKYK'ya bölünür ve buradaki amaç, normal şartlar altında işletmelerin dönen varlıklarıyla kısa vadeli borçlarını ödeyebilme kapasitesinin belirlenmesidir. Ayrıca işletmelerin net işletme sermayesinin yeterli olup olmadığı hakkında bize bilgi veren bir hesaplama oranıdır (Sümer ve Peker, 2013).

İşletmelerin bilançoda yer alan dönen varlıklarıyla kısa vadeli borçlarını ödeyebilmesi, o işletmenin faaliyetlerini devam ettirmesinin zor olmadığı ve yapılacak ödemelerde güçlük çekmediği anlamına gelir. Genel kabul gören cari oran 2'dir. Yani işletmelerin 10 liralık kısa vadeli borçlarına karşılık 20 liralık dönen varlıklara sahip olması beklenir. Fakat burada sektörlere ve işletme yapılarına göre bu oran değişiklik gösterebilir (Karasioğlu ve Erdemir, 2019).

Diğer taraftan cari oranın 1'in altına inmediği sürece çok tehlikeli bir durum olmadığı kabul edilebilir. Fakat 1'in altında ise işletmenin nakit anlamında sıkıntı yaşadığı ve kısa vadeli borçları ödeme noktasında zayıf kaldığı söylenebilir. Bu durumda işletmenin temin ettiği kaynakları ödemesi zor olduğu için kredi temin edebilme olasılığı düşer. Diğer yandan bu oranın aşırı yüksekliği de iyi değildir. Bu durumda işletmenin dönen varlıklarının devir hızlarının düşük olduğu ve durağan bir yapıda faaliyetlerine devam ettiği ve sonuç olarak asıl amacın kâr elde etmek olan işletmelerin bu fırsatları kaçırabildiği gözlemlenebilir (Özgülbaş ve diğ., 2008). Ayrıca cari oranın aşırı yüksek olması, işletmenin verimsiz likiditesinin olduğunu ve âtıl dönen varlıklarının bulunduğu işaret eder.

3.5.4.1.2. Asit Test Oranı

Cari oranda, normal şartlar altında toplam dönen varlıklar ve KVKYK karşılaştırılırken; asit test oranında, olağanüstü durumlar gerçekleştiğinde nakde dönüşebilen değerler hesaplama dahil edilir. Bundan dolayı bu oranın diğer bir adı likidite oranıdır (Gibson, 2011). Bu hesaplamada; dönen varlıkların tamamından stoklar çıkarılarak, KVKYK'a bölünür. Burada stokların nakde dönüşmesi biraz zaman alabileceği için hesaplama dahil edilmemektedir. Başka bir ifade ile; hazır değerler, menkul kıymetler, ticari alacaklar ve diğer alacaklar gibi nakde çevrilmesi kolay olan değerlerin kısa vadeli borçları karşılayabilmesi hesaplanmaktadır (Akyüz ve diğ., 2013).

Asit test oranında genel kabul gören oran 1'dir. Bu değer altına düşülmesi durumunda kısa vadeli borçların olağanüstü durumlarda (yüksek enflasyon, ekonomik kriz, stok satamama vb.), nakit ve nakde kısa sürede dönüşebilecek varlıkları ile ödeme zorlanacağı anlaşılır. Cari oranda da olduğu gibi bu oran için kabul gören değerler sektörlere ve durumlara göre değişebilmektedir (Karasioğlu ve Erdemir, 2019).

3.5.4.1.3. Nakit Oranı

İşletmelerin olağanüstü durumlarda elinde bulunan hazır değerler ve menkul kıymetler ile KVKYK'nın ilişkilendirildiği bir orandır. İşletme herhangi bir ekonomik kriz anında stokları satamaması, alacaklarını tahsil edememesi durumunda KVKYK'larını ne derecede ödeyebileceği bu oran ile değerlendirilir. Hesaplanması dönen varlıklar içerisinde yer alan hazır değerlerin ve menkul kıymetlerin KVKYK'ya bölünmesi ile

yapılır. Nakit oranı için kabul edilen değer sektörlere göre farklılık gösterse de genel kabul gören oran 0,2'dir. Bu orandan yüksek çıkması istenir. Aşırı yüksek nakit oranı genellikle alternatif maliyetlerinde yüksek olduğunu gösterebilir (Akgüç, 2008).

3.5.4.2. Finansal (Mali) Yapı Oranları

Finansal (mali) yapı oranları, bilançoda yer alan varlıkların hangi kaynaklar ile finanse edildiğini göstermek için kullanılan oranlardır. Kaynaklar ve varlıkların ne derece etkin ve verimli kullanıldığını ölçmek asıl amaçtır. Temel finansal yapı oranları aşağıda yer alan tablo 2.4'te gösterilmiştir (Ağırbaş, 2014).

Tablo 2.4. Finansal (Mali) Yapı Oranları

Finansal (Mali) Yapı Oranları	
Finansal Kaldıraç Oranı	Toplam Yabancı Kaynaklar / Pasif Toplam
Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar / Pasif Toplamı
Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar / Pasif Toplamı
Öz Kaynakların Pasif Toplama Oranı	Öz kaynak / Pasif Toplamı
Öz kaynakların Borçlara Oranı	Öz Kaynaklar / (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar)
Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	Duran Varlık / Devamlı Sermaye
Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı	Duran Varlık / Öz kaynak
Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı	Dönen Varlıklar / Aktif Toplam

Kaynak: Ağırbaş (2014)

3.5.4.2.1. Finansal Kaldıraç Oranı

İşletmelerin toplam yabancı kaynaklarının toplam varlıklarına/kaynaklarına bölünmesiyle hesaplanır. Bu orandaki amaç, işletmelerin toplam duran ve dönen varlıklarının ne kadarını yabancı kaynaklardan finanse edebildiğini göstermektir. Borçlanma oranı olarak da bilinmektedir (Oral ve diğ., 2017).

Finansal kaldıraç oranı için genel kabul görmüş bir oranı yoktur. Bu oranın sifıra yakın çıkması istenir. Finansal kaldıraç oranının fazla çıkması işletmeler açısından risk kabul edilir. Çünkü varlıklarının büyük kısmının borçlanma yoluyla elde edildiği anlamı çıkar (Karasioğlu ve Erdemir, 2019).

3.5.4.2.2. Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı

Kısa vadeli yabancı kaynakların toplam pasife bölünmesi ile hesaplanan bu oran, hastanenin toplam borçlar içerisindeki KVVYK'nın ne kadar olduğunu; diğer bir ifade ile, hastanenin aktiflerinin finansmanında yararlanılan KVVYK'nın yüzdesini ölçmeyi hedefler. Genel kabul görmüş oran 0,30'dur. Bu oranın çok yüksek olması

hedeflenmemekle birlikte, yüksek orana sahip işletmelerin kısa vadeli borçlarını ödeme yükümlülüğü fazla olmaktadır (Orak, 2015).

3.5.4.2.3. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı

İşletmelerin uzun vadeli yabancı kaynaklarıyla varlıklarını ne ölçüde karşılayabileceğini ölçen orandır. Oran, uzun vadeli yabancı kaynakların pasif toplamına bölünmesiyle hesaplanmaktadır (Çabuk ve Lazol, 2012).

3.5.4.2.4. Öz Kaynakların Pasif Toplama Oranı

Öz kaynakların toplam kaynaklara ya da varlıklara bölünmesi ile hesaplanan öz kaynakların pasif toplama oranı, işletmelerin varlıklarının ne kadarlık kısmının işletme sahiplerinin ortaya koyduğu kaynaklarla finanse edildiğini göstermek amacıyla kullanılır. Genel kabul görmüş oranı 0,40'tır. Bu oran işletmenin borçlarını ödeyebilme gücünü ölçer. Bu oranın yüksek olması işletmelerin borçlarını ödemede zorlanmadığını (Kayıkçıoğlu, 2019), düşük olması öz kaynaklarını verimsiz kullandığını ve borçlarının arttığını gösterir.

3.5.4.2.5. Öz Kaynakların Borçlara Oranı

Öz kaynakların borçlara oranı, işletmelerin öz kaynakları ile toplam borçları arasındaki ilişkiyi ölçmede kullanılır. Burada işletmeler öz kaynaklara kıyasla ne kadar borçlanma yaptığını gösterir. Genel kabul görmüş oranı "1" olarak değerlendirilmektedir. Bu oranın kullanılmasındaki amaç, beklenmedik bir durumda işletmenin borçlarını öz kaynaklar kullanılarak ödeyip ödeyemeyeceğidir (Yentur, 2022).

3.5.4.2.6. Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı

Duran varlıkların ne kadarlık kısmının devamlı sermayeden karşılandığını değerlendirmede bu oran kullanılmaktadır. Bir işletmenin devamlı sermayesi uzun vadeli yabancı kaynakları ve öz kaynaklarından ibarettir. Duran varlıkların devamlı sermayeye bölünmesi ile hesaplanmaktadır. Bu oranın "1"den küçük olması duran varlıkların tamamı devamlı sermayeden karşılandığı, "1"den büyük olması durumunda devamlı sermayenin yanında KVKYK'ında duran varlıkları karşılamada kullanıldığı anlaşılmaktadır (Cebeci, 2014).

3.5.4.2.7. Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı

Duran varlıkların ne kadarlık kısmının öz kaynaklardan karşılandığını gösteren orandır. Duran varlıkların öz kaynaklara bölünmesi ile hesaplanır (Cebeci, 2014). Genel kabul görmüş oranı “1” dir. Bu orandan düşük çıkması istenir.

3.5.4.2.8. Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı

İşletmelerin varlıklarının ne kadarlık kısmının dönen varlıklardan oluştuğunu gösteren orandır. Dönen varlıkların toplam varlıklara bölünmesi ile elde edilir. Dönen varlıkların işletmenin brüt çalışma sermayesini gösterdiğinden dolayı bu oranın yüksek olması işletmenin aktif çalıştığını gösterir (Alparslan, 2014).

3.5.4.3. Faaliyet (Varlık Kullanım) Oranları

İşletmelerin varlıklarının faaliyetlerinde ne derece etkin ve verimli olduklarını ölçmek açısından kullanılan oranlardır. Genellikle işletmelerin devir hızları burada yer almakla beraber, varlıkların etkinliğini buradaki devir hızları ile ölçmek önemlidir (Yentur, 2022). Faaliyet oranlarına, verimlilik oranları ve devir hızı oranları da denilmektedir.

Faaliyet (varlık kullanım) oranları aşağıda yer alan tablo 2.5’te gösterilmiştir (Ağırbaş, 2014).

Tablo 2.5. Faaliyet Oranları

Faaliyet Oranları	
Stok Devir Hızı	Satılan Mal veya Hizmetlerin Maliyeti / Ortalama Stok
Ticari Alacakların Devir Hızı	Net Satışlar / Ortalama Ticari Alacaklar
Maddi Duran Varlıkların Devir Hızı	Net Satışlar / Ortalama Maddi Duran Varlıklar
Aktiflerin Devir Hızı	Net Satışlar / Aktif Toplamı
Öz Kaynakların Devir Hızı	Net Satışlar / Öz kaynak
Ticari Alacakların Ortalama Tahsil Süresi	360 / Alacak Devir Hızı
Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi	Ticari Borçlar / (Net Satışlar / 360)

Kaynak: Ağırbaş (2014)

3.5.4.3.1. Stok Devir Hızı

İşletmelerin stoklarının bir yıl içerisinde kaç defa devrettiğini gösteren stok devir hızı, satılan malın maliyetinin ortalama mal stokuna bölünmesi ile elde edilir (Akgün, 2002). Stokların ne kadar sürede bir yenilendiğini gösterir. Bu oran aynı zamanda stok verimliliğini ölçer. Genel kabul görmüş bir oranı olamamakla beraber bu oran

işletmelerin yapısına göre değişkenlik gösterir. Ortalama mal stoku ise, dönem başı mal stoku ve dönem sonu mal stokunun toplamının yarısından oluşmaktadır.

Stok devir hızı, işletmelerdeki stokların paraya çevrilme hızını ortaya koyar. Stok devir hızının yüksek olması işletmelerin stok yönetimlerinin başarılı olduğunu gösterir. Stok devir hızının düşük olması üretilen mal veya malzemenin daha uzun süre stokta beklemesi nedeniyle stok bulundurma maliyetlerinin artmasına ve ürünlerde yaşanabilecek bozulmalara neden olabilir. Burada sektörlere göre farklılıklar mevcut olsa da optimum stokta kalma sürelerine dikkat edilmelidir (Akgün, 2002).

3.5.4.3.2. Ticari Alacakların Devir Hızı

Alacakların bir yıl içerisinde ne kadar tahsil edildiğini gösteren bu oran, net satışların ortalama ticari alacaklara bölünmesi ile bulunur. Ortalama ticari alacaklar ise, dönem başı ticari alacaklar ile dönem sonu ticari alacakların toplamının yarısıdır. Eğer ortalama ticari alacak bulunamıyorsa toplam ticari alacaklar kullanılır. Alacak devir hızının yüksek olması beklenir. Bu oranın yüksek olması işletmelerin alacaklarını daha kısa sürede tahsil ettiği anlamına gelir ve bu şekilde elde edilen alacaklardan oluşan kaynakla işletme faaliyetleri daha kolay gerçekleştirilir. Alacak devir hızının düşük olması işletmeler açısından nakit sıkıntısına neden olması sebebiyle faaliyetlerin sürdürülmesinde ve ödeme dengelerinde sorunlara yol açabilir (Ercan ve Ban, 2014).

3.5.4.3.3. Maddi Duran Varlıkların Devir Hızı

Net satışların maddi duran varlıklara bölünmesi ile elde edilen bu oran, işletmelerde maddi duran varlıklarının ne derecede etkin ve verimli şekilde olduğunu ölçmektedir. Diğer bir ifade ile, maddi duran varlıkların satışlara olan etkisi bu oran yardımıyla değerlendirilmektedir (Orak, 2015).

3.5.4.3.4. Aktiflerin Devir Hızı

İşletmelerin toplam varlıklarının kaç katı kadar satış yaptığını ölçen faaliyet oranıdır. Hesaplanması, net satışların toplam varlıklar olan aktife bölünmesi ile elde edilir. Bu oranın yüksek çıkması, işletmelerin varlıklarının verimli kullanıldığını göstermektedir (Yentur, 2022). Bu oranın düşük çıkması durumunda, işletmenin kapasitesinin altında çalışıyor olduğu anlaşılmaktadır.

3.5.4.3.5. Öz Kaynakların Devir Hızı

Net satışların ortalama öz kaynaklara bölünmesi ile elde edilen bu oran, işletmelerin faaliyetlerinde öz kaynaklarını ne kadar verimli kullandığını ölçer. Bu oranın yüksek ya da düşük olması işletmelerin öz kaynaklarıyla mı yoksa yabancı kaynaklarla mı faaliyetlerini sürdürdüğünü gösterir (Yentur, 2022). Bu devir hızının yüksek çıkması, işletmenin öz kaynaklarını verimli kullandığını gösterir.

3.5.4.3.6. Ticari Alacakların Ortalama Tahsil Süresi

İşletmelerin satmış olduğu değerler karşısında oluşan ticari alacakların kaç gün içerisinde tahsil edildiğini gösteren parametredir. Hesaplanmasında bir yıl 360 gün kabul edilir ve 360'ın alacak devir hızına bölünmesi ile elde edilir. Alacak devir hızı ile bağlantılı olan bu parametrede alacak devir hızı yükseldikçe ortalama tahsil süresi kısalacak ve nakit girişleri artacaktır (Kayıkçıoğlu, 2019). Hesaplamalar gün üzerinden yapılır ve bu oranın düşük çıkması istenmektedir.

3.5.4.3.7. Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi

İşletmelerin faaliyetlerini devam ettirmede ve üretim aşamasındaki tedarik süreçlerinde oluşan borçların ödeme sürelerini hesaplamada kullanılan parametredir. Hesaplanmasında öncelikle net satışlar 360 güne bölünür. Sonraki aşamada ticari borçlar bu bulunan sonuca bölünerek elde edilir. Bu oran ile işletmelerin ticari borçlarını kaç gün içerisinde ödeyebildikleri ortaya çıkmaktadır (Akca ve İkinci, 2014).

3.5.4.4. Kârlılık Oranları

Kârlılık oranları işletmelerin yapmış olduğu faaliyetler sonucunda yeterli kâr yapıp yapmadığını ölçmeye çalışan oranlardan oluşmaktadır. Bu oran işletmeye dışarıdan sermaye yatıracak veya ortak olacak kişilerce göz önünde bulundurularak yatırım yapması hakkında bilgi verecektir (Tekin, 2017). İşletmelerin verimliliğini ölçen bu oranlar tablo 2.6 da gösterilmektedir.

Tablo 2.6. Kârlılık Oranları

Kârlılık Oranları	
Öz Kaynak Kârlılığı	Net Kâr / Öz Kaynak
Aktif Kâr Marjı Oranı	Net Kâr / Varlıklar Toplamı
Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı	Brüt Satış Kârı / Net Satışlar
Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı	Faaliyet Kârı / Net Satışlar
Dönem Kârının Net Satışlara Oranı	Dönem Kârı / Net Satışlar
Dönem Net Kârı Oranı	Net Kâr / Net Satışlar
Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı	Satılan Malın Maliyeti / Net Satışlar
Faaliyet Giderlerinin Net Satışlara Oranı	Faaliyet Giderleri / Net Satışlar

Kaynak: Tekin (2017)

3.5.4.4.1. Öz Kaynak Kârlılığı

İşletme ortaklarının ortaya koymuş oldukları hisse miktarı her zaman aynı değildir. Bu oran ile işletme sahibi ya da ortaklarının işletmeye sağladığı sermayelerin birim başına elde edilen kârını göstermek için kullanılır. İşletmenin öz verimliliğini ölçmede kullanılır ve hesaplanan oranın yüksek çıkması istenmektedir. Hesaplanması, işletme net kârının öz kaynaklara bölünmesi ile ifade edilir (Cebeci, 2014).

3.5.4.4.2. Aktif Kâr Marjı Oranı

Aktif kâr marjı oranı, işletmelerin varlıklarını ne derece kârlı bir şekilde kullandığını gösteren orandır. Diğer bir ifade ile her bir birimlik varlık artışı karşısında kaç birim kâr elde edildiği ölçülür. Bu oran işletmeyi bütün olarak değerlendirmede önemli rol oynamaktadır. Hesaplanması dönem net kârının aktif toplamına bölünmesi ile bulunur. Dönem net kârı hesaplanırken faiz ve diğer vergi ve benzeri yükümlülükler düşüldükten sonra net kâra ulaşılır. Ama her işletmenin vergi yükümlülükleri farklı olduğundan direkt olarak dönem kârından hesaplama yapmak daha sağlıklı sonuçlar verebilir (Yentur, 2022).

3.5.4.4.3. Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı

İşletmelerin yapmış oldukları satışlar neticesinde ne derece kâr ettiğini gösteren hesaplamadır. Brüt satış kârının net satışlara bölünmesi ile hesaplanır. Bu oranın zaman içerisinde yükselmesi beklenir. Bu oranın yüksek çıkması yapılan satışların içerisinde yer alan malların maliyetlerinin azaldığının işaretidir (Yentur, 2022).

3.5.4.4.4. Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı

İşletmelerin yapmış olduğu faaliyetler dolayısıyla ne derece kâr elde ettiğini gösteren bir orandır. Hesaplanması faaliyet kârının net satışlara bölünmesiyle yapılır. Oranın genel itibarla zaman içerisinde yükselmesi istenmektedir. Yüksek faaliyet kârı işletmenin faaliyetlerini verimli bir şekilde yürüttüğünü göstermektedir (Akca ve İkinci, 2014).

3.5.4.4.5. Dönem Kârının Net Satışlara Oranı

İşletmelerin dönem sonu vergi ödemeleri haricinde oluşan kârının yeterli düzeyde olup olmadığını ölçüldüğü bir orandır. Dönem kârının net satışlara bölünmesiyle elde edilir. Bu oranın yüksek çıkması işletmenin dönem içerisindeki faaliyetlerinin verimli bir şekilde yürütüldüğü ve bunun da kâra etkisinin olumlu yansıdığını gösterir. Değerlendirme yaparken yalnız bir döneme bağlı kalınmamalı, geçmiş dönem veya sektör ortalamaları ile kıyaslama yapılmalıdır. Böylece, daha doğru bilgiler elde edilecektir (Çabuk ve Lazol, 2012).

3.5.4.4.6. Dönem Net Kârı Oranı

İşletmelerin yapmış olduğu her bir satıştan ne kadar kâr elde ettiğini gösteren dönem net kârı oranı, net kârın net satışlara bölünmesiyle elde edilir. Bu oranın yüksek olması, işletmelerin satışlarının yüksek kâr ile gerçekleştiği anlamına gelir (Alper ve Biçer, 2017).

3.5.4.4.7. Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı

Satışlardan elde edilen kârın satılan malın maliyetini ne derecede etkilediğini gösteren bir orandır. Satılan mal maliyetinin net satışlara bölünmesi ile hesaplanır ve bu oranın az çıkması işletmeler açısından olumlu yorumlanır (Orak, 2015).

3.5.4.4.8. Faaliyet Giderlerinin Net Satışlara Oranı

İşletmelerin esas faaliyetlerinin ne derecede kârlı olup olmadığını gösteren bir oran olup, faaliyet giderlerinin net satışlara bölünmesi ile elde edilir. Diğer bir ifade ile bu oran faaliyet giderlerinin dönem kârı üzerindeki etkisini ölçmek için kullanılır (Alper ve Biçer, 2017). Oranın düşük çıkması istenir.

4. GEREÇ ve YÖNTEM

Bu bölümde araştırmanın amacı, önemi, kapsamı, evreni, veri kaynakları, kısıtlılıkları, analiz yöntemi ve etik yönü hakkında bilgiler yer almaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Kapsamı

Sağlık hizmetleri koruyucu, tedavi edici ve rehabilite edici sağlık hizmetleri olarak sınıflandırılmaktadır. Sağlık hizmetlerinin büyük kısmı tedavi edici ve rehabilite edici sağlık hizmetlerinden oluşmaktadır. Finansal büyüklük açısından bakıldığında toplam sağlık hizmetlerinin içinde tedavi ve rehabilite edici sağlık hizmetlerinin payı yaklaşık olarak %90 civarlarındadır (Ayaz, 2015).

Sağlık tesislerinin hizmet sunumunun mevcut durumda sürdürülebilirliği, hizmetin genişletilmesi veya hizmetin daraltılması finansal yapısı ile alakalıdır. Bundan dolayıdır ki finansal açıdan güçlü sağlık tesisleri güçlü finansal varlıklarıyla yatırıma yönelerek genişleyebilmektedirler. Sağlık sektöründeki önemli kaynaklar arasında yer alan tıbbi cihazlar bunların en önemli yatırım araçlarıdır (Erdoğan ve Yıldız, 2015). Bu çalışma ile kamuya ait sağlık tesislerinin finansal durumları ortaya konularak sonraki süreçlerde nasıl bir strateji izlemesi gerektiği noktasında önemli bir yol gösterecektir.

Diğer taraftan SB'ye bağlı kamu sağlık tesislerinde nakit planlanması götürü bedel üzerinden hesaplanması ve sağlık tesislerine düşen bu götürü bedel üzerinden düşen paylar oldukça kısıtlıdır. Bu açıdan sağlık tesislerinin finansal performansının değerlendirilmesi hayati önem arz etmektedir (Çavmak ve Çavmak 2017).

Bu araştırma ile, finansal açıdan SB'ye bağlı kamuda yer alan tedavi ve rehabilite edici diğer bir ifade ile II. ve III. basamakta yer alan sağlık tesislerinin finansal performansı ölçülerek uygulanacak olan finansal analiz yöntemlerinden oran analizinin sonuçlarına dayanarak, işletmenin finansal yapısının değerlendirmeye tabi tutulması ve bu sayede hastane yöneticilerinin finansal kararlar almalarına yardımcı olunması amaçlanmıştır. Bu araştırma, Türkiye'deki kamuya bağlı bütün hastaneleri kapsayan bir araştırma olduğu için literatüre büyük katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

4.2. Araştırmanın Evreni

Araştırma, SB'ye bağı devlet hastanelerinin 2016-2020 yılları arasındaki finansal tablolarının (bilanço ve gelir tablosu) retrospektif olarak analizini yapmayı hedefleyen tanımlayıcı türde bir araştırmadır. 2016-2020 yılları arasında SB'ye bağı II. ve III. basamakta yer alan devlet hastaneleri, eğitim ve araştırma hastaneleri ve özel dal hastanelerinin bilanço ve gelir tabloları araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Araştırmada bütün evren yer aldığı için örneklem seçilmemiştir.

4.3. Araştırmanın Veri Kaynakları

Araştırmada 2016-2020 yıllarına ait olarak kullanılan bilanço ve gelir tablosu verileri Sağlık Bakanlığı Tek Düzen Muhasebe Sistemi tarafından ilgili izinler alındıktan sonra elde edilmiştir.

4.4. Araştırmanın Kısıtlılıkları

Araştırma, SB'ye bağı II. ve III. basamakta yer alan devlet hastaneleri, eğitim, araştırma ve özel dal hastanelerinin 2016-2020 yılları arasındaki mali tablolarını kapsamaktadır. SB'ye bağı ağız ve diş sağığı merkezleri yataklı servis hizmeti vermediklerinden dolayı çalışmaya dahil edilmemiştir. Ayrıca elde edilen sonuçların sadece seçilen dönemi yansıttığı ve genelleme yapılamayacağı da diğeri bir kısıtlılık olarak görülmektedir.

4.5. Araştırma Yöntemi

Araştırmaya ait olan veriler; araştırmacının kendisi tarafından belgesel tarama yolu ile toplanmış olup, verilerin analizinde finansal analiz tekniklerinden biri olan oran analizi yönteminden yararlanılmıştır.

Araştırmada SB'ye bağı II. ve III. basamakta yer alan hastaneler öncelikle rol gruplarına göre sınıflandırılmıştır. Bu sınıflama sonucu rol gruplarına göre hastane sayıları belirlenmiş ve rol grupları kendi içerisinde değerlendirilmiştir (Tablo 3.1).

Tablo.3.1. Rol Gruplarına Göre Hastane Sayıları

Hastane Roller	2016	2017	2018	2019	2020
AI	42	66	70	73	77
AI_Dal	18	23	23	25	23
AII	54	56	59	60	60
AII_DAL	25	31	31	31	31
B	125	125	128	141	130
C	155	159	160	179	163
D	101	110	110	115	112
EI	52	73	79	82	86
Toplam	572	643	660	706	682

Araştırma kapsamındaki hastanelerin ilgili yıllardaki (2016-2020) bilanço ve gelir tabloları finansal analize uygun olmadığından analize uygun hale getirilmiştir. Araştırmada 2016-2020 yıllarına ait bilanço ve gelir tablolarından elde edilen veriler, finansal performans ölçüm yöntemlerinden biri olan oran analizi yöntemiyle incelenmiş ve bu şekilde hastaneleri yıllar itibarıyla finansal açıdan ne düzeyde oldukları ölçülmüştür. Araştırmada ilgili hastanelerin finansal oranları, genel kabul görmüş oranlarla (standart oranlar) ve geçmiş yıl oranlarıyla karşılaştırılarak yorumlama yapılmıştır.

Oran analizinde kullanılan rasyolar microsoft office excel programında analiz edilmiştir. Aşağıda yer alan tablo 3.2’de analizde kullanılan rasyolar sıralanmaktadır.

Tablo 3.2. Oran Analizi Rasyoları

Likidite Oranları	
Cari Oran	Dönen Varlık/KVYK
Asit-Test Oranı	(Dönen Varlık-Stoklar)/KVYK
Nakit Oranı	Hazır Değerler/KVYK
Finansal (Mali) Yapı Oranları	
Finansal Kaldıraç Oranı	Toplam Yabancı Kaynaklar / Toplam Varlıklar
Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar / Pasif Toplamı
Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar / Pasif Toplamı
Öz Kaynakların Pasif Toplamına Oranı	Özkaynak / Pasif Toplamı
Özkaynakların Borçlara Oranı	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar / Öz Kaynaklar
Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	Duran Varlık / Devamlı Sermaye
Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı	Duran Varlık / Özkaynak
Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı	Dönen Varlıklar / Aktif Toplam

Faaliyet Oranları	
Stok Devir Hızı	Satılan Mal veya Hizmetlerin Maliyeti / Ortalama Stok
Ticari Alacak Devir Hızı	Net Satışlar / Ortalama Ticari Alacaklar
Maddi Duran Varlıklar Devir Hızı	Net Satışlar / Ortalama Maddi Duran Varlıklar
Aktif Devir Hızı	Net Satışlar / Aktif Toplamı
Ticari Alacakların Ortalama Tahsil Süresi	360 / Alacak Devir Hızı
Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi	Ticari Borçlar / Net Satışlar / 360
Kârlılık Oranları	
Öz Kaynak Kârlılığı	Net Kâr / Öz Kaynak
Aktif Kâr Marjı	Net Kâr / Varlıklar
Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı	Brüt Satış Kârı / Net Satışlar
Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı	Faaliyet Kârı / Net Satışlar
Dönem Kârının Net Satışlara Oranı	Dönem Kârı / Net Satışlar
Dönem Net Kârı Oranı	Net Kâr / Net Satışlar
Satılan Malın Maliyetinin Net Satışlara Oranı	Satılan Malın Maliyeti / Net Satışlar
Faaliyet Giderlerinin Net Satışlara Oranı	Faaliyet Giderleri / Net Satışlar

4.6. Araştırmanın Etik Yönü

Araştırmada, Kırıkkale Üniversitesi Girişimsel Olmayan Araştırmalar Etik Kurulu tarafından 25.02.2021 tarih 2021/04 sayılı ve 2021.02.11 karar no'lu etik kurul uygunluğuna ilişkin izinler alınmıştır (EK- 1).

5. BULGULAR

Bu bölümde araştırmaya ait bulgular yer almaktadır. Burada yer alan bulgular likidite, faaliyet, finansal yapı ve kârlılık oranları olarak ayrı başlıklarda değerlendirilmiştir.

5.1. Likidite Oranlarına İlişkin Bulgular

Bu bölümde, SB hastanelerinin rol gruplarına göre 2016-2020 yılları arası likidite durumlarını göstermek adına cari oran, asit-test oranı ve nakit oranlarına ait bulgular değerlendirilmektedir.

5.1.1. Cari Oran

Likidite durumu hakkında ödeme yapabilme gücü açısından bilgi veren cari oran için genel kabul görmüş oran “2”dir. Tablo 4.1. de rol gruplarına göre hastanelerin cari oranına ilişkin bulgular yer almaktadır. Yıllar itibarıyla tablo incelendiğinde, 2019 ve 2020 yılları için cari oranın arttığı görülmektedir. 2016, 2017 ve 2018 yıllarında ise birbirine benzer oranlar çıkmıştır. Genel anlamda bakıldığında kabul görmüş oranın altında değerler gözükmektedir. Bu da SB hastanelerinin likidite durumlarının kısa vadeli borçlarının ödeme açısından yetersiz olduğu anlamına gelmektedir.

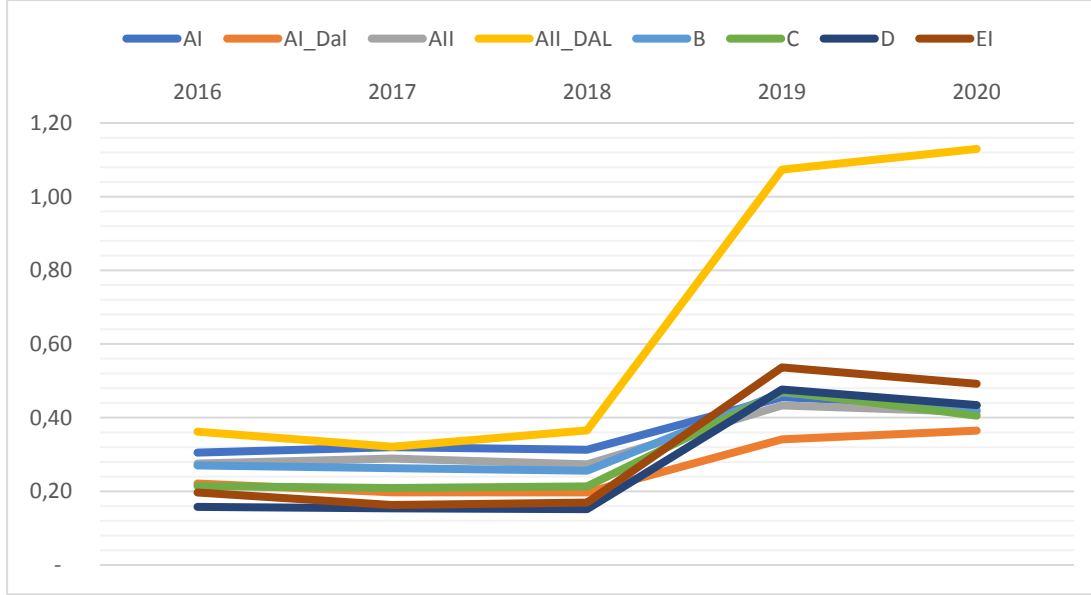
Tablo 4.1. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Cari Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	0,31	0,32	0,31	0,46	0,43
AI_Dal	0,22	0,20	0,20	0,34	0,36
AII	0,28	0,29	0,27	0,43	0,42
AII_DAL	0,36	0,32	0,37	1,07	1,13
B	0,27	0,26	0,26	0,47	0,42
C	0,21	0,21	0,21	0,47	0,41
D	0,16	0,15	0,15	0,48	0,43
EI	0,20	0,16	0,17	0,54	0,49

Grafik 4.1 incelendiğinde 2019 yılından itibaren cari oranda belirgin bir artış mevcuttur. Bunun nedenine bakıldığında; ilgili hastanelerin ayrıntılı bilanço kalemleri incelendiğinde, ticari alacaklar ve stokların yaklaşık iki katına çıktığı görülmektedir. Ticari alacakların artış nedeni, 2019 yılında net satışların artmasıyla paralel olduğu ve hizmet genişlemesi ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır. 2020 yılında da ticari alacaklar hesabı aynı oranda devam etmiştir. Diğer taraftan stokların artma nedeni

incelendiğinde, ilk neden artan hizmet genişlemesidir. Diğer önemli nedenlerden bir tanesi ise, ekonomik dalgalanma neticesinde mal tedarik süreçlerinde sıkıntı yaşanacağı düşüncesi ile stok bulundurma eğilimidir.

Grafik 4.1. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Cari Oran



AII dal hastanelerin cari oranı, diğer rol gruplarına göre daha yüksektir. Bunun nedenleri incelendiğinde, stok tutarlarının diğer rol gruplarına göre daha az olmasıdır. Çünkü stokları genel hastanelere göre sadece belirli alanları kapsamaktadır. AI dal grubu hastanelerine göre ise farklı olmasının nedeni ikinci basamak hastane olmasından kaynaklanmaktadır.

Sonuç olarak; kamu hastanelerinin bütün rol gruplarında cari oran genel kabul görmüş oranın altında olsa da, son iki yıl için artış eğilimi gösteriyor olması, likidite açısından durumlarının iyiye gittiğini ve hastanelerin geleceği açısından olumlu yorumlanabileceğini söyleyebiliriz.

5.1.2. Asit-Test Oranı

Asit-test oranı, stok harici dönen varlıklar ile kısa vadeli borçların kıyaslanmasıdır. Burada en hızlı nakde dönüşebilen hesaplar dahil edilmektedir. Genel kabul görmüş oranı “1”dir. Tablo 4.2 incelendiğinde, bütün rol gruplarına göre hastanelerin genel kabul görmüş oranları 1’den düşüktür. Bu durum, hastanelerin herhangi bir olağanüstü durumla karşılaştıklarında likidite problemi yaşayacağı anlamına gelmektedir.

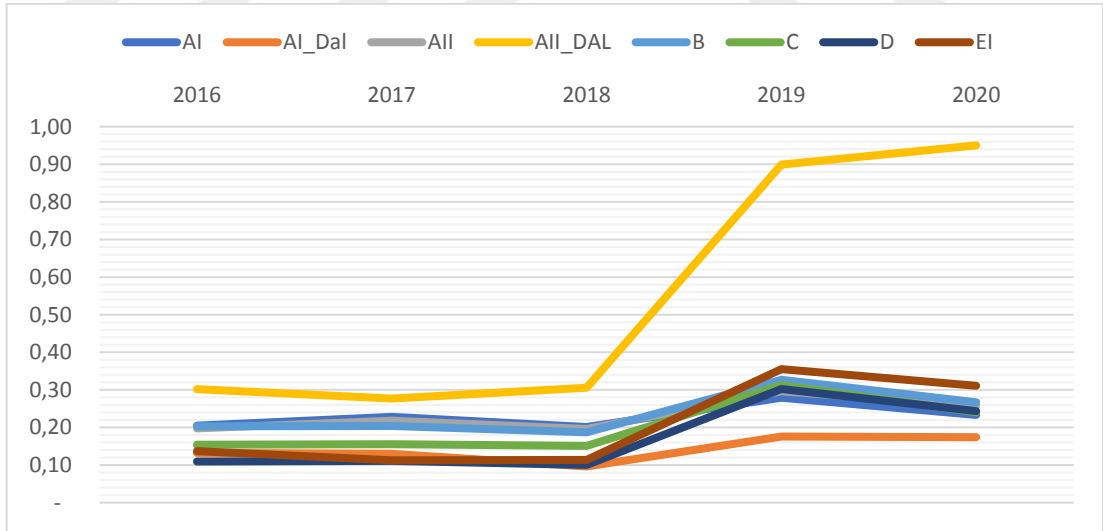
Tablo 4.2. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Asit-Test Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	0,20	0,23	0,20	0,28	0,23
AI_Dal	0,13	0,13	0,10	0,18	0,17
AII	0,20	0,22	0,20	0,30	0,26
AII_DAL	0,30	0,28	0,31	0,90	0,95
B	0,20	0,20	0,19	0,33	0,27
C	0,15	0,16	0,15	0,31	0,24
D	0,11	0,11	0,10	0,30	0,24
EI	0,14	0,11	0,11	0,36	0,31

Ayrıca Grafik 4.2’de rol gruplarına göre hastanelere bakıldığında asit-test oranı açısından, A II dal grubu hastanelerin diğer gruplara göre daha avantajlı olduğu görülmektedir. Cari oranla eşgüdümlü olarak 2019 ve 2020 yıllarında asit-test oranında artış yaşandığı saptanmıştır. Bu artışın sebebinin hastanelerin bilançoları incelendiğinde ticari alacaklardan kaynaklandığı gözlenmektedir.

AII dal grubu hastanelerin ikinci basamak özel dal hastaneleri olması bu grubun likidite anlamında diğer gruplara göre daha avantajlı olmasına sebep olduğu düşünülmektedir.

Grafik 4.2. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Asit-Test Oranı



Asit-test oranının genel kabul görmüş değerinin altında kalması; likidite açısından olumsuz değerlendirilmekle beraber, son iki yıl içinde gözle görülen artış olması SB hastanelerinin genelinde iyiye doğru gidişin olduğunu göstermektedir. Ayrıca, alacaklarını (SGK alacakları, cepten ödeme, banka sandıkları vb.) en kısa sürede tahsil edebilmesi durumunda likiditesinde artış olacaktır.

5.1.3. Nakit Oranı

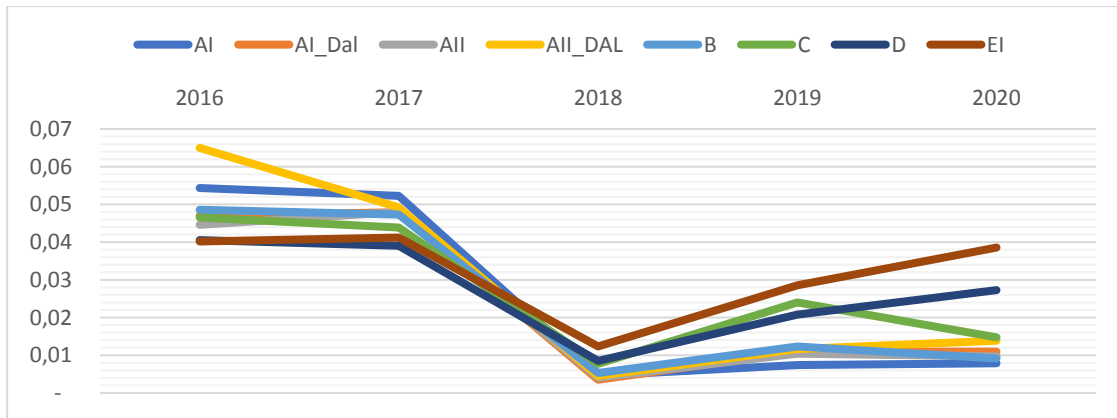
Nakit oranı, likidite oranları içerisinde nakde en hızlı şekilde dönebilen parametredir. Hazır değerlerin kısa vadeli borçları karşılama durumunu gösteren bu oran için genel olarak “0,2” ve üstü gerçekleşmesi beklenir.

Tablo 4.3. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Nakit Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	0,05	0,05	0,00	0,01	0,01
AI_Dal	0,05	0,05	0,00	0,01	0,01
AII	0,04	0,05	0,00	0,01	0,01
AII_DAL	0,06	0,05	0,00	0,01	0,01
B	0,05	0,05	0,01	0,01	0,01
C	0,05	0,04	0,01	0,02	0,01
D	0,04	0,04	0,01	0,02	0,03
EI	0,04	0,04	0,01	0,03	0,04

SB hastanelerinde bilanço verileri incelendiğinde menkul kıymetler hesabında herhangi bir bakiye gözükmemektedir. Bu hastanelerin sadece hazır değerlerinde bakiyeler mevcuttur. Genel anlamda tablo 4.3'e bakıldığında 2016 ve 2017 yılları için diğer yıllara oranla daha yüksek bir gerçekleşme mevcuttur. Fakat bu oranlarda genel kabul görmüş oran olan “0,2” den azdır. Bu da göstermektedir ki, SB hastaneleri hazır değerlerini borç ödemede ve yeni varlıklar elde edilmesinde aktif şekilde kullanamamaktadır. Yine de acil durum ve ödemeler için sıkıntıya düşülmemesi adına bu oranın artırılması hastaneler adına fayda sağlayacaktır.

Grafik 4.3. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Nakit Oranı



Grafik 4.3'te rol gruplarına göre nakit oranı açısından değerlendirme yapıldığında 2019 ve 2020 yıllarında D ve EI rol gruplarının önceki dönemlere göre fazla değişiklik göstermediği, diğer rol gruplarına göre nakit durumların daha iyi durumda olduğu

gözlemlenmektedir. Bu değerlendirme yapılırken D ve E1 grubu hastanelerin diğer rol gruplarına göre ölçeklerinin çok küçük oldukları göz önünde bulundurulmalıdır.

5.2. Finansal (Mali) Yapı Oranlarına İlişkin Bulgular

Bu bölümde, kamu hastanelerinin finansal yapılarını ölçmek adına kaynaklar ve varlıkların ne derecede etkin ve verimli kullanıldığına yönelik olarak parametre bulgularına değinilmektedir.

5.2.1. Finansal Kaldıraç Oranı

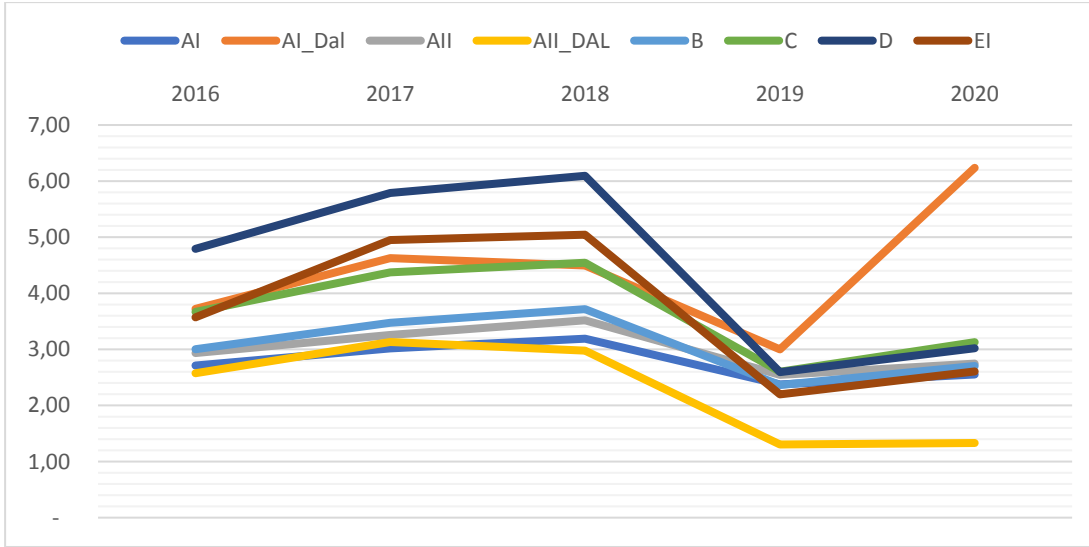
Borç ve varlık arasındaki ilişkiyi ortaya koyan finansal kaldıraç (borçlanma) oranı, hastanelerin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için ne derece borçlandığını ölçmede önem arz etmektedir. Genellikle bu oranın “0,5” ten küçük çıkması olumlu yorumlanmaktadır. Bu şekilde elde edilen varlıkların yarısı ya da daha da azı borçlardan karşılanmaktadır. Bu oranın üzeri genellikle işletmeler adına mali açıdan kötüye gidişin olduğunu gösterir. Tablo 4.4’te hastanelerin rol gruplarına göre yıllar itibarıyla finansal kaldıraç oranları yer almaktadır.

Tablo 4.4. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Finansal Kaldıraç Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	2,71	3,02	3,19	2,38	2,55
AI_Dal	3,72	4,63	4,50	3,00	6,24
AII	2,94	3,26	3,52	2,55	2,75
AII_DAL	2,58	3,13	2,98	1,30	1,33
B	3,00	3,47	3,72	2,36	2,70
C	3,67	4,37	4,54	2,60	3,13
D	4,79	5,79	6,09	2,59	3,02
EI	3,57	4,95	5,04	2,20	2,61

2016-2020 arasındaki verilere göre hastaneler incelendiğinde finansal kaldıraç oranının tüm rol grupları için değişkenlik gösterdiği, 2017 yılından itibaren AI dal grubu hariç hastanelerde genel olarak düşüş eğiliminde olduğu söylenebilir (Grafik 4.4). 2020 yılı için bir önceki yıla göre en fazla artış AI dal grubu hastanelerde gerçekleşmiştir. AI dal grubu hastaneleri 3. basamak ve özel dal hastaneleri olması bunun nedeni olabilmektedir.

Grafik 4.4. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Finansal Kaldıraç Oranı



Genel anlamda değerlendirildiğinde, 2016-2020 yılları arasında tüm hastanelerin finansal kaldıraç oranı yüksek gözükmemektedir. Bunun anlamı, hastanelerin hizmet sunumu için elde ettiği varlıklarından çok daha fazlasını borçlanma yoluyla sağlamalarıdır. Hastanelerin ilgili yıllardaki finansal tablolarından borçları incelendiğinde en büyük borcun ticari borçlardan (tıbbi sarf, ilaç ve tıbbi cihaz vb.) oluştuğu gözlemlenmektedir.

2019 yılında oluşan finansal kaldıraç oranındaki düşüşün en büyük nedenlerinden bir tanesi, sağlık hizmeti sunumu sonucu elde edilen gelir tahakkukundan fazla nakit girişi olmasıdır. Normal şartlarda hastanelerin ürettiği sağlık hizmet bedelinden fazla SGK tarafından nakit girişi olmaktadır. Bu nakidin fazla gelmesinin nedeni ise; SGK, SB ve Maliye Bakanlığı arasında yapılan götürü bedel (global bütçe) protokolüdür. Çünkü kamu hastanelerinin fatura edemediği ve kamu tarafından verilmesi zorunlu hizmetler bulunmaktadır. Bunların başında asker muayeneleri, sağlık kurulu işlemleri, bulaşıcı hastalıkların tedavisi, kanser taramaları, halk sağlığına yönelik laboratuvar ve diğer tetkik işlemleri, insan ticareti mağdurları vb. giderler gelmektedir. Bu nedenle ticari alacaklar bakiyesinden fazla gönderilen tutarlar 340 hasta tedavi avansları hesabında takip edilmektedir. 2018 yılında Sayıştay ile yapılan görüşmeler neticesinde, 340 hasta tedavi avanslarında bekleyen tutarların geri SGK'ya ödenmeyeceği ve kesin olarak hastanelerin geliri olacağından dolayı bu tutarların gelir hesaplarına alınması yönünde görüş oluşmuştur. Sonuç olarak 2019 yılında KVKYK'da bekleyen, aslında borç

olmayan tutarların gelire gönderilmesi sonucunda finansal kaldıraç oranında gözle görülür düşüş olmuştur.

SB hastanelerinin borçlarının büyük kısmı tıbbi cihaz ve sarf malzemelerinden oluşmaktadır. Hastanelerin geçmiş yıllardan gelen borçları neticesinde öz kaynakları tükenmiş olup bu da toplam kaynaklara negatif olarak yansımıştır. Bunun sonucunda ise finansal kaldıraç oranı genel kabul görmüş orandan çok fazla seyretmektedir.

5.2.2. Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı

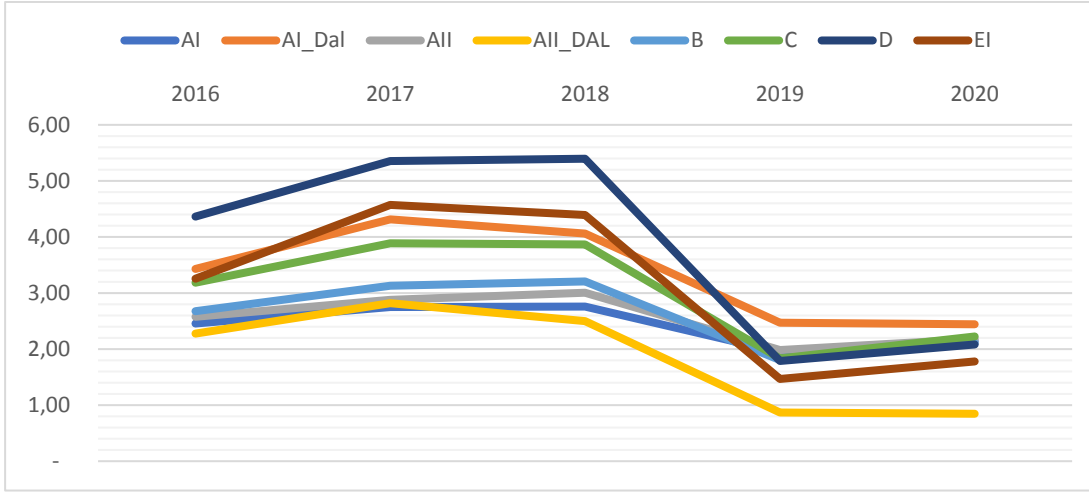
Kısa vadeli borçların toplam kaynaklarla kıyaslandığı bu oranda, hastanelerin faaliyetlerinin sağlanmasında elde etmiş olduğu kısa vadeli borçların toplam kaynakların içerisindeki payı ölçülmektedir. Genel kabul görmüş oran “0,30”dur. Bütün rol gruplarında gerçekleşen KVKYK oranı genel kabul görmüş orandan daha fazla olduğu görülmektedir (Tablo 4.5). Buradan SB hastanelerinin faaliyetlerinin büyük kısmının KVKYK tarafından karşılandığı sonucu çıkmaktadır. Ayrıca toplam kaynakların büyük kısmını KVKYK oluşturmaktadır.

Tablo 4.5. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	2,46	2,75	2,76	1,95	2,14
AI_Dal	3,43	4,31	4,06	2,47	2,44
AII	2,58	2,88	3,01	1,98	2,18
AII_DAL	2,28	2,82	2,50	0,87	0,85
B	2,68	3,13	3,21	1,80	2,11
C	3,19	3,89	3,87	1,83	2,22
D	4,36	5,35	5,40	1,79	2,08
EI	3,26	4,57	4,39	1,47	1,78

Grafik 4.5'te KVKYK oranına bakıldığında 2016, 2017 ve 2018 yıllarında bu oran yüksek olmakla beraber, 2018 yılından sonra 340 hasta tedavi avanslarının gelire kaydedilmesi neticesinde düşmüştür.

Grafik 4.5. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Kısa Vadeli Yabancı Kaynak Oranı



Tablo 4.5 detaylı olarak incelendiğinde, AII dal rol grubu hastanelerinin 2019 ve 2020 yıllarında 1'in altına düştüğü gözlemlenmektedir. Bunun nedeni o rol grubunun SB tarafından oluşturulan politika gereği olabilir. Çünkü tüm hastanelere ödenek planlaması SB tarafından yapılmaktadır. AII dal grubu hastaneler genellikle kadın doğum, göz, göğüs, kemik hastaneleri gibi özel alanda hizmet veren hastanelerdir. Kendi özel alanında hizmet veren bu tür hastaneler SB tarafının özel politikalarının uygulandığı hastanelerdir. Bu hastanelerin daha rahat çalışılarak hizmet sunumu yapılması açısından desteklenmesi düşünülmüş olabilir.

5.2.3. Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı

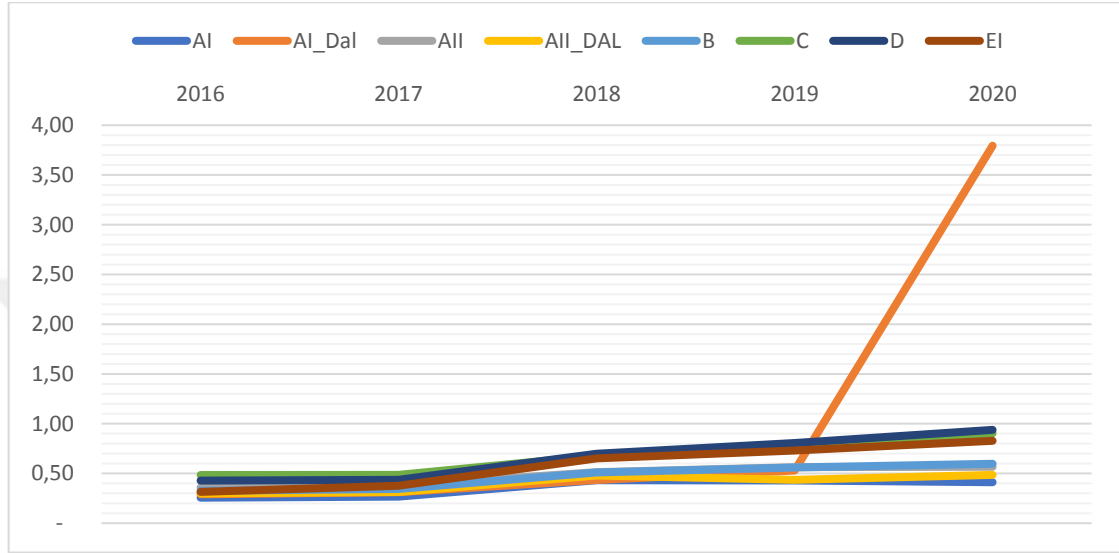
Toplam kaynakların ne kadarlık kısmının uzun vadeli borçların oluşturduğunu ölçmek için kullanılan bu oran, hastanelerin faaliyetlerini sürdürebilmek adına ne kadarlık uzun süreli borçlarının olduğunu göstermektedir.

Tablo 4.6. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	0,26	0,27	0,43	0,43	0,41
AI_Dal	0,29	0,31	0,43	0,53	3,79
AII	0,36	0,38	0,51	0,56	0,57
AII_DAL	0,30	0,31	0,48	0,44	0,49
B	0,33	0,34	0,51	0,56	0,60
C	0,48	0,49	0,68	0,77	0,90
D	0,43	0,44	0,70	0,81	0,94
EI	0,31	0,38	0,65	0,73	0,83

Tablo 4.6 ve Grafik 4.6 incelendiğinde, SB hastanelerinin UVYK oranının çoğunun 1'in altında olduğu gözlenmektedir. KVKYK oranı ile kıyaslandığında bu oran oldukça düşük kaldığı gözükmektedir. Hastanelerin borçlarının büyük kısmı bir yıl ve altı borçlardan oluşmaktadır.

Grafik 4.6. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Uzun Vadeli Yabancı Kaynak Oranı



Yıllar itibarıyla UVYK oranının artmasının nedeni, uzun vadeli ticari borçların varlığından değil, taşerondan kadroya geçirilen personelin kıdem tazminatlarının UVYK'da takip edilmesinden kaynaklanmaktadır. İlgili hastanelerin analiz yıllarındaki bilançoları detaylı incelendiğinde bu durum göze çarpmaktadır.

AI dal grubu hastanelerin 2020 yılında oluşan 3,79 oranının nedeni incelendiğinde, bu grup içerisinde yer alan 25 adet hastanenin bir tanesinin kıdem tazminatları karşılığı hesabından kaynaklandığı gözükmektedir. İlgili hastanenin o yılki verileri göz ardı edildiğinde AI dal grubundaki kalan 24 adet hastanenin uzun vadeli yabancı kaynak oranı 0,50'ye düşmektedir.

5.2.4. Öz Kaynakların Pasif Toplama Oranı

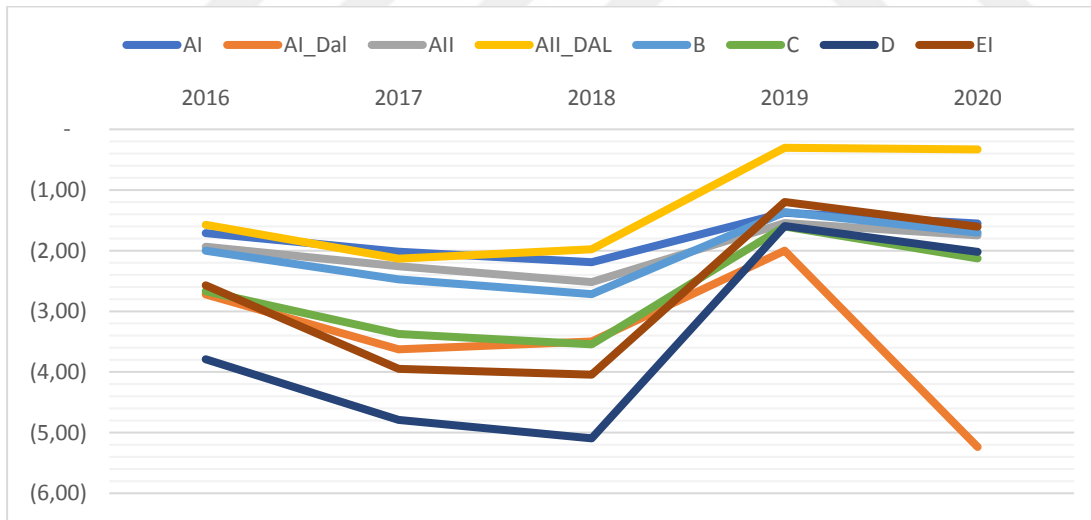
Öz kaynakların pasif toplamına oranı, hastanelerin toplam kaynaklarının ne kadarlık kısmının öz kaynaklardan oluştuğunu göstermektedir. Bu oranın yüksek çıkması işletmelerin herhangi bir borç alması durumunda bu borcun ödenebilirliğinin göstergesidir.

Tablo 4.7. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Öz Kaynakların Pasif Toplamına Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 1,71	- 2,02	- 2,19	- 1,38	- 1,55
AI_Dal	- 2,72	- 3,63	- 3,50	- 2,00	- 5,24
AII	- 1,94	- 2,26	- 2,52	- 1,55	- 1,75
AII_DAL	- 1,58	- 2,13	- 1,98	- 0,30	- 0,33
B	- 2,00	- 2,47	- 2,72	- 1,36	- 1,70
C	- 2,67	- 3,37	- 3,54	- 1,60	- 2,13
D	- 3,79	- 4,79	- 5,09	- 1,59	- 2,02
EI	- 2,57	- 3,95	- 4,04	- 1,20	- 1,61

Tablo 4.7 incelendiğinde bütün rol gruplarının sonucunun negatif çıktığı gözlenmektedir. Bunun nedeni, geçmiş yıllarda oluşan zararların öz kaynakları eksiltmesinden kaynaklanmaktadır. 2016 yılından 2017 yılına bu oranda olumsuz yönde artış gerçekleşmiş; 2018 yılında ise, bu oran aynı seviyelerde devam ederken 2019 ve 2020 yıllarında düşüş eğiliminde olmuştur (Grafik 4.7). Bu düşüşün yine 340 hasta tedavi avanslarından kaynaklandığı söylenebilmektedir.

Grafik 4.7. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Öz Kaynakların Pasif Toplamına Oranı



Diğer taraftan bu parametrenin negatif seyretmesi SB hastanelerinin değerlendirilmesinde olumsuz gibi görünse de kamu hastaneleri serbest piyasaya bağlı olmadığından ve devlet garantisi altında olduğundan sorun teşkil etmemektedir.

5.2.5. Öz Kaynakların Borçlara Oranı

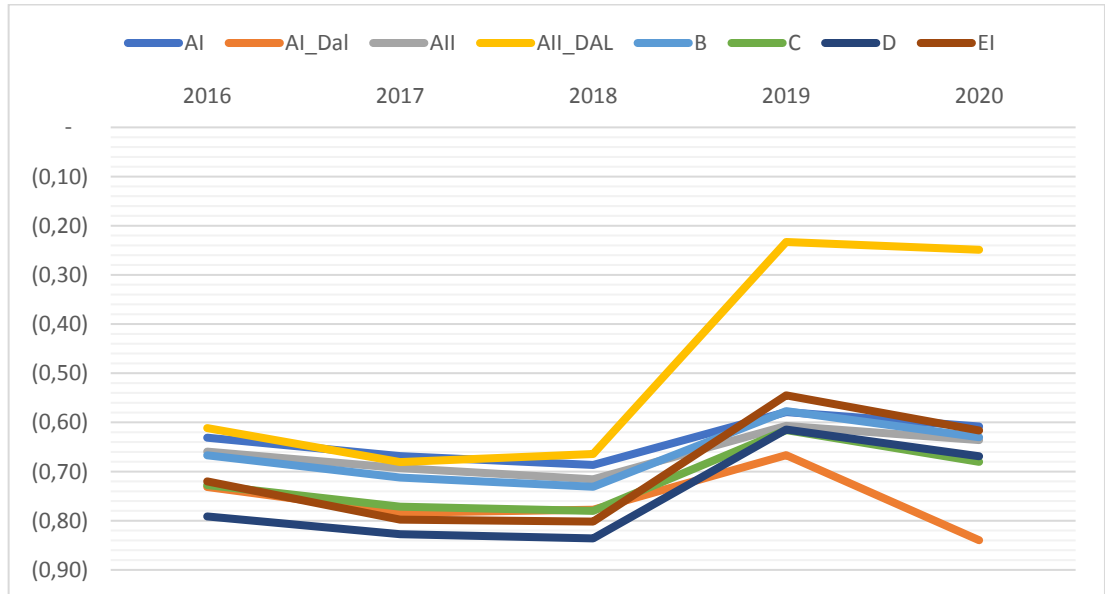
Öz kaynaklar ile borçlar arasındaki ilişkiyi gösteren bu oran için beklenen genel kabul görmüş oran 1'dir. Tablo 4.8'e bakıldığında, tüm rol gruplarında bu oranın negatif değerde olduğu görülmektedir. Bunun nedeni, öz kaynaklardaki geçmiş yıllar zararlarından kaynaklanmaktadır. Öz kaynaklar ile borçları karşılamada bütün rol grubundaki hastaneler yetersiz kalmaktadır. Her ne kadar öz kaynakları yetersiz gibi görünse de kamu hastanelerinde devlet garantisi olduğundan, herhangi bir ortaklık söz konusu olmadığından tablo bu şekilde çıkmaktadır.

Tablo 4.8. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Öz Kaynakların Borçlara Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 0,63	- 0,67	- 0,69	- 0,58	- 0,61
AI_Dal	- 0,73	- 0,78	- 0,78	- 0,67	- 0,84
AII	- 0,66	- 0,69	- 0,72	- 0,61	- 0,64
AII_DAL	- 0,61	- 0,68	- 0,66	- 0,23	- 0,25
B	- 0,67	- 0,71	- 0,73	- 0,58	- 0,63
C	- 0,73	- 0,77	- 0,78	- 0,62	- 0,68
D	- 0,79	- 0,83	- 0,84	- 0,61	- 0,67
EI	- 0,72	- 0,80	- 0,80	- 0,54	- 0,62

Grafik 4.8 incelendiğinde öz kaynakların toplam pasife oranı ile paralel olarak bakıldığında, 2019 ve 2020 yılları gerçekleşen oran genel olarak eskiye göre olumlu yönde gelişmiştir. Hastaneleri kamu hastanesi olmasının bunda büyük payı vardır.

Grafik 4.8. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Öz Kaynakların Borçlara Oranı



5.2.6. Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı

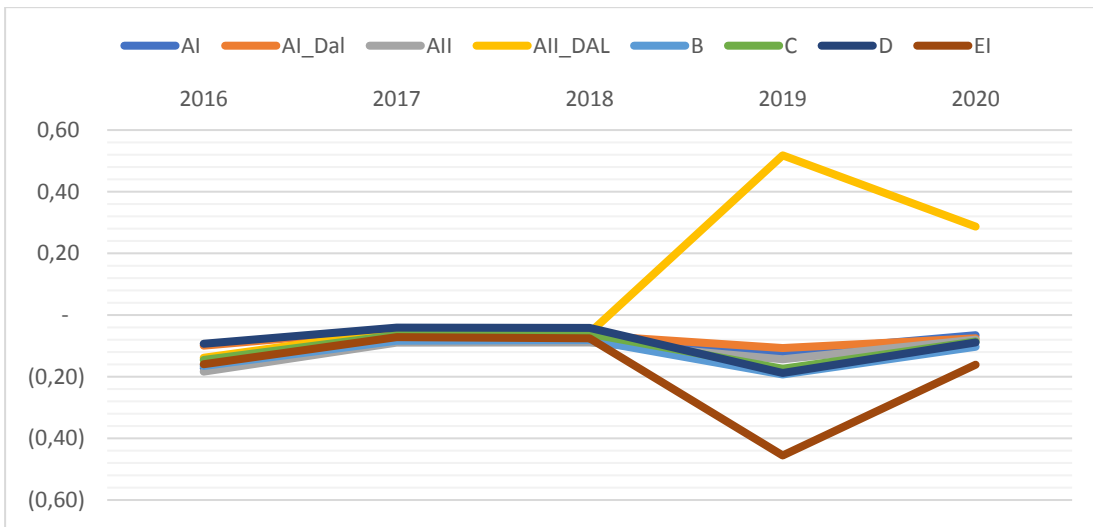
Öz kaynaklar ve UVYK'nın duran varlıklarla ilişkisini gösteren bu parametre duran varlıkların ne kadarlık kısmının devamlı sermaye ile finanse edildiğini göstermektedir.

Tablo 4.9. Rol Gruplara Göre Hastanelerin Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 0,17	- 0,07	- 0,08	- 0,12	- 0,07
AI_Dal	- 0,10	- 0,05	- 0,07	- 0,11	- 0,08
AII	- 0,18	- 0,09	- 0,09	- 0,14	- 0,08
AII_DAL	- 0,14	- 0,05	- 0,06	0,52	0,29
B	- 0,17	- 0,08	- 0,08	- 0,19	- 0,10
C	- 0,15	- 0,07	- 0,06	- 0,17	- 0,09
D	- 0,09	- 0,04	- 0,04	- 0,19	- 0,09
EI	- 0,16	- 0,07	- 0,08	- 0,46	- 0,16

Tablo 4.9 incelendiğinde devamlı sermayenin öz kaynaklar kısmının negatif olması neticesinde oranların çoğu negatif çıkmıştır. Sadece AII dal rol grubundaki hastaneleri 2018 ve 2019 yılında pozitif değer yer almaktadır (Grafik 4.9). Bunun nedeni; ilgili yılların bilançosu incelendiğinde, öz kaynaklarında olumlu yönde bir artış olduğu (590 dönem net kârı hesabının arttığı) görülmektedir. AII dal grubu hastanelerin faaliyetlerini devam ettirmesi için, elde ettiği duran varlıklarını devamlı sermayeden karşılaması mümkün gözükmemektedir.

Grafik 4.9. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı



5.2.7. Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı

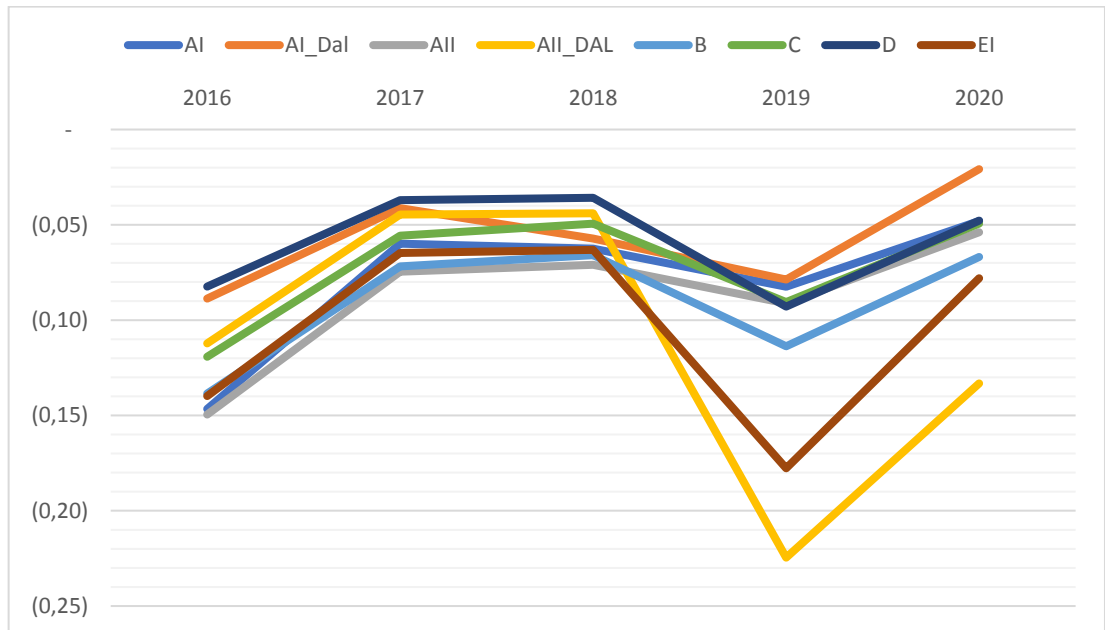
Öz kaynaklar ile duran varlıkların karşılama derecesini ölçen bu parametre tüm rol grupları içerisindeki hastanelerde negatif gerçekleşmiştir (Tablo 4.10). Bunun ana nedeni, yine öz kaynakların geçmiş yıllarda oluşan zararlar dolayısıyla negatif yer almasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 4.10. Rol Grupları Göre Hastanelerin Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 0,15	- 0,06	- 0,06	- 0,08	- 0,05
AI_Dal	- 0,09	- 0,04	- 0,06	- 0,08	- 0,02
AII	- 0,15	- 0,07	- 0,07	- 0,09	- 0,05
AII_DAL	- 0,11	- 0,04	- 0,04	- 0,22	- 0,13
B	- 0,14	- 0,07	- 0,07	- 0,11	- 0,07
C	- 0,12	- 0,06	- 0,05	- 0,09	- 0,05
D	- 0,08	- 0,04	- 0,04	- 0,09	- 0,05
EI	- 0,14	- 0,06	- 0,06	- 0,18	- 0,08

Duran varlıkların devamlı sermayeye oranından farklı olarak AII dal grubu hastanelerde de sonuç negatif çıkmıştır (Tablo 4.10 ve Grafik 4.10). Tüm bu eksi değerler; SB hastanelerinin öz kaynaklarının yetersiz olduğuna, oluşabilecek borçlanma risklerinin ve yeni alınabilecek maddi duran varlıkların öz kaynaklarla finanse edilemeyeceğine işaretler.

Grafik 4.10. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı



5.2.8. Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı

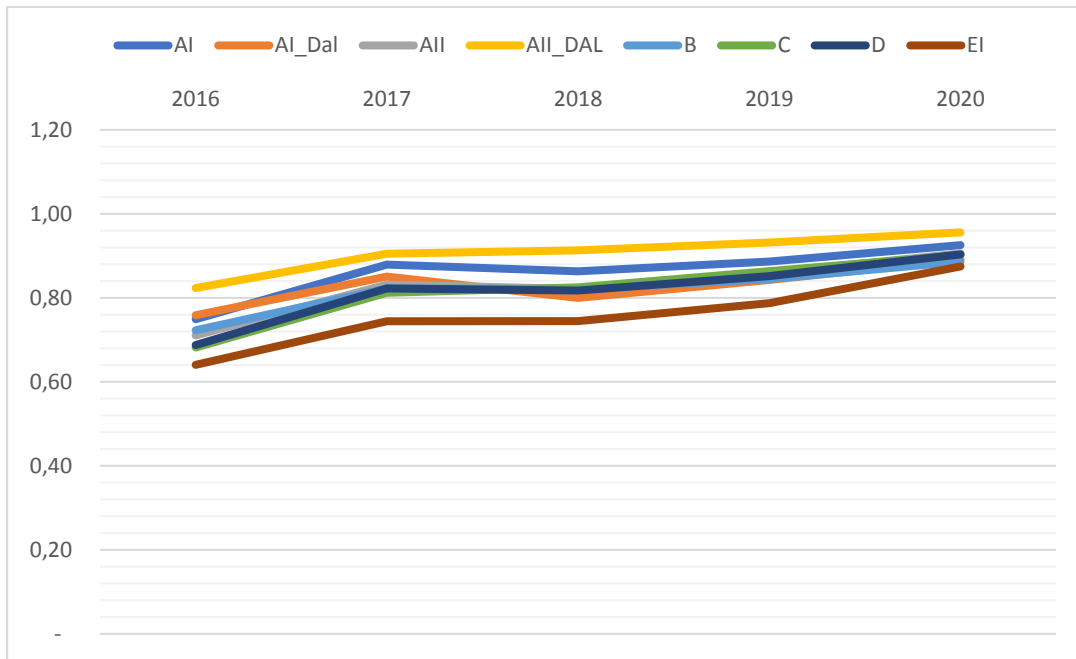
Hastanelerin toplam varlıklarının ne kadarlık kısmının dönen varlıklara ve duran varlıklara dağıldığını gösteren bu parametre için genel kabul görmüş oranı “0,50”dir.

Tablo 4.11. Rollerine Göre Hastanelerin Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	0,75	0,88	0,86	0,89	0,93
AI_Dal	0,76	0,85	0,80	0,84	0,89
AII	0,71	0,83	0,82	0,86	0,91
AII_DAL	0,82	0,90	0,91	0,93	0,96
B	0,72	0,82	0,82	0,84	0,89
C	0,68	0,81	0,82	0,86	0,90
D	0,69	0,82	0,82	0,85	0,90
EI	0,64	0,74	0,74	0,79	0,87

Tablo 4.11 detaylı olarak incelendiğinde, bütün rol gruplarında gerçekleşen oranlar genel kabul görmüş orandan yüksektir. Dönen varlıklar, toplam varlıkların büyük kısmını oluşturmaktadır. İlgili yılların bilançoları incelendiğinde artışın sebebi 12 ve 15 hesap gruplarından kaynaklanmaktadır. Dönen varlıkların aktifleri oluşturan duran varlıklardan daha fazla olması, hastanelerin dönen varlıklarını yatırıma dönüştürmediğini ve dolayısıyla verimli bir şekilde dönen varlıkları kullanamadığını göstermektedir.

Grafik 4.11. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönen Varlıkların Aktiflere Oranı



Grafik 4.11 incelendiğinde, EI rol grubu hastanelerin dönen varlıklarının aktif toplamına oranı diğer rol gruplarına göre daha düşüktür. Bu gruptaki hastaneler küçük ölçekli ilçe hastaneleri olması nedeniyle dönen varlıkların sirkülasyonu daha kısadır. Diğer taraftan bu grupta yer alan hastanelerde kullanılan tıbbi cihaz ve demirbaşların kullanılması asgari düzeyde kalmaktadır ve efektif kullanılmamaktadır. Bu rol grubundaki hastanelerin olması gereken zorunlu hizmet sunumu için, bu tip duran varlıklar olmak zorundadır. Bundan dolayı da diğer rol grubu hastanelere göre az da olsa bu oran düşük çıkabilmektedir. Ayrıca A grubu hastanelerin bu oranı, verilen hizmet çeşitliliği ve kullanılan ileri düzey teknolojik cihazlar nedeniyle yüksek çıkmaktadır.

5.3. Faaliyet (Varlık Kullanım) Oranı Bulguları

Hastanelerin varlıklarını, faaliyetlerinde ne derece verimli ve etkin kullanıldığını ölçmeye yönelik kullanılan faaliyet oranlarına ilişkin bulgular bu bölümde değerlendirilmiştir. Rol gruplarına göre hastanelerin öz kaynak devir hızları tüm yıllarda zararda olduğundan inceleme kapsamına alınmamıştır.

5.3.1. Stok Devir Hızı

Hastanelerin stoklarını ne derecede verimli kullanıldığını gösteren stok devir hızının yüksek çıkması beklenir. Yüksek devir hızı stokların çok beklemediği, dolayısıyla stok bulundurma maliyetinin az olduğu ve faaliyetlerin etkin bir şekilde devam ettiğinin göstergesidir.

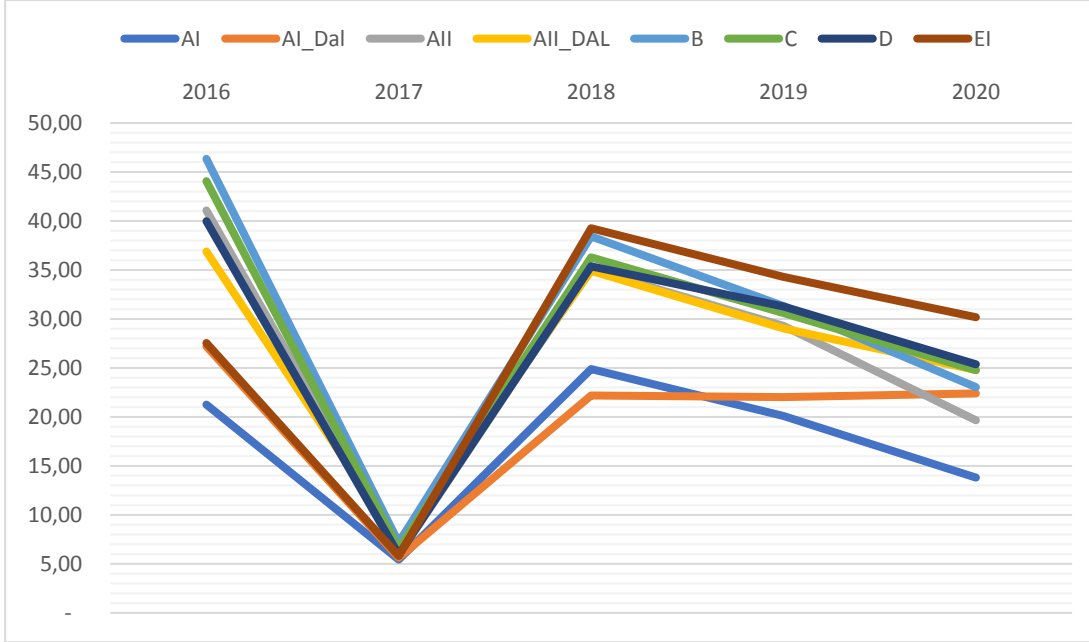
Tablo 4.12. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Stok Devir Hızı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	21,25	5,43	24,89	20,10	13,81
AI_Dal	27,20	5,63	22,18	22,03	22,41
AII	41,08	6,59	35,02	29,29	19,66
AII_DAL	36,88	7,29	34,91	29,03	24,79
B	46,34	7,16	38,43	31,32	23,04
C	44,06	6,55	36,28	30,61	24,77
D	39,98	5,93	35,37	31,27	25,38
EI	27,55	5,81	39,26	34,29	30,17

Stok devir hızı olarak tablo 4.12 incelendiğinde bütün rol gruplarında dalgalı bir seyir görüldüğü, 2017 yılı için bir önceki yıla oranla çok fazla düşüş olduğu görülmektedir. 2017 yılında yapılan Kamu Hastaneleri Genel Sekreterliklerinin kapatılarak, İl Sağlık

Müdürlükleri ile birleştirilmesi neticesi ile net satışlar kalemi beklenen düzeyde artış göstermemiştir. Bu durum, satılan hizmet maliyetlerine de yansımadığından 2017 yılında stok devir hızlarında düşüş olduğu düşünülmektedir.

Grafik 4.12. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Stok Devir Hızı



2019 yılından 2020 yılına değişimlere bakıldığı zaman AI grubu dal hastaneleri haricinde gözle görülür bir düşüş görülmektedir (Grafik 4.12). 2020 yılında başlayan covid 19 pandemisi nedeniyle bütün hastaneler covid hastalarına yönelik hizmetlere odaklanmış ve elektif ameliyatları ileri tarihlere ertelenmiştir. Bunun sonucunda, stok devir hızlarında gözle görülür düşüşler yaşanmıştır.

Diğer yandan, genel ekonomik göstergelerde yaşanan artışlar ve dolar kurunda yaşanan yükselişler neticesinde tıbbi sarf ve tıbbi cihazların edinim bedellerinde çok fazla artış yaşanmaktadır. Özellikle 2018 yılından sonra hastaneler bu artışlardan etkilenmemek için stok yapma eğilimine yönelmişlerdir. Bu nedenle stok devir hızları 2018 yılından itibaren aşağı yönlü hareket ettiği gözlemlenmektedir.

5.3.2. Ticari Alacak Devir Hızı

Ticari alacak devir hızı, hastanelerin satmış olduğu hizmetler karşılığı oluşan alacakların ne kadar süre de tahsil edildiğini ölçen bir parametredir. Yüksek ticari alacak devir hızı, alacak tahsilinde sıkıntı yaşanmadığının bir göstergesidir.

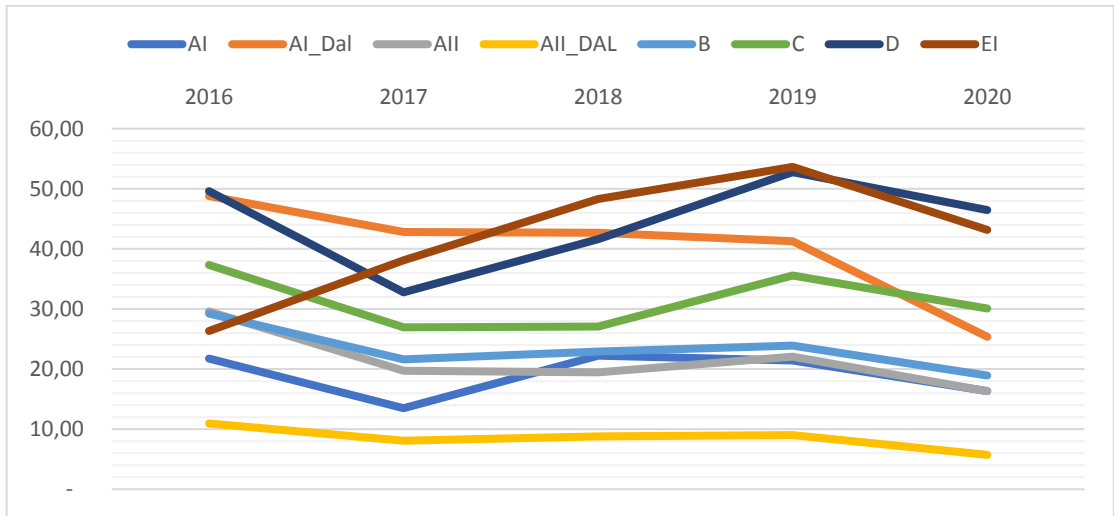
Tablo 4.13. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Alacak Devir Hızı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	21,73	13,48	22,23	21,41	16,35
AI_Dal	48,78	42,80	42,68	41,26	25,38
AII	29,58	19,71	19,44	22,07	16,31
AII_DAL	10,95	8,07	8,79	9,02	5,73
B	29,23	21,60	22,92	23,91	18,93
C	37,32	26,94	27,07	35,57	30,06
D	49,61	32,77	41,62	52,77	46,46
EI	26,34	38,10	48,29	53,63	43,16

Tablo 4.13 ve Grafik 4.13 incelendiğinde, bütün rol gruplarına bakıldığında alacak devir hızının değişken bir seyir izlediği, AII dal grubu hastanelerinin ise devir hızının diğer gruplara göre düşük kaldığı görülmektedir. Bu gruptaki hastanelerin, tahsilat süreleri diğer gruplara göre daha geç olduğu gözlemlenmektedir. Bunun ana nedeni, AII dal grubu hastanelerin içerisinde uzun dönem bakım gerektiren fizik tedavi, ruh sağlığı ve göğüs hastalıkları gibi özel alan sağlık hizmetlerinin sunumunun yapılması olabilir. Bu hastaneler genellikle uzun hasta yatışının olduğu ve tedavilerin uzun süre yapıldığı hastanelerdir. Fatura kesimi ve SGK'dan geri tahsil süreçleri detaylı incelendikten sonra ödemeler yapılmaktadır.

SB hastanelerinin ticari alacaklarının büyük kısmı 120.05 kodu ile SGK'dan alacaklar hesabından oluşmaktadır. Hastaneler adına SB ve SGK götürü bedel (global bütçe) protokol imzalamaktadır. Ödemeler her ay bu protokole göre yapılmaktadır. Bu bağlamda SB hastanelerinin tahsilat problemi genel itibarıyla pek olmamaktadır.

Grafik 4.13. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Alacak Devir Hızı



5.3.3. Maddi Duran Varlık Devir Hızı

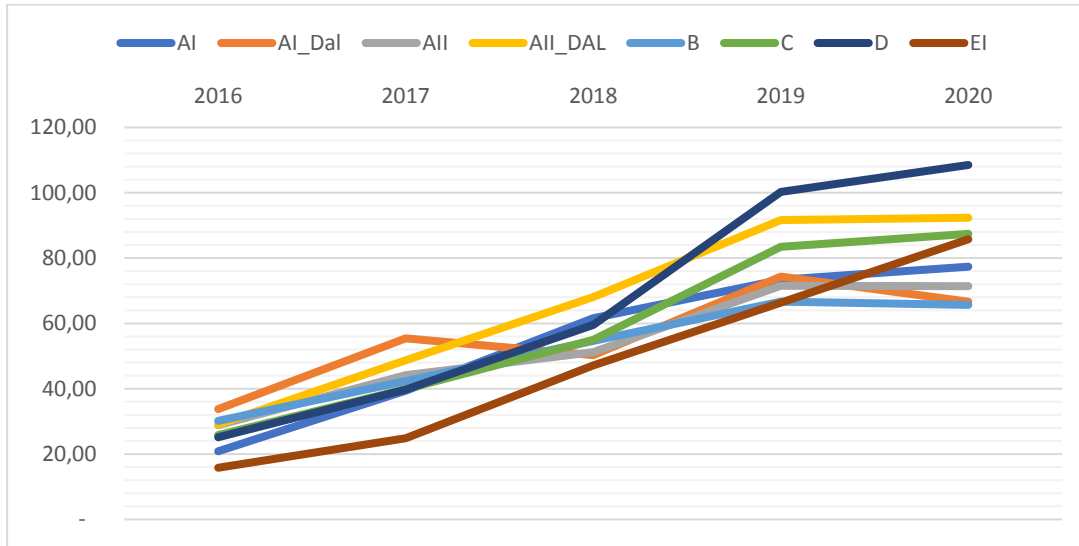
Maddi duran varlıkların hastanelerin satışlarına ne derece etki ettiğini ölçen bu oranın yüksek çıkması, maddi duran varlıkların verimli kullanıldığını göstermektedir.

Tablo 4.14. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Maddi Duran Varlık Devir Hızı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	20,84	39,39	61,61	73,35	77,37
AI_Dal	33,76	55,43	50,30	74,33	66,63
AII	28,84	44,13	51,23	71,52	71,39
AII_DAL	29,03	48,71	68,09	91,61	92,35
B	30,16	42,35	54,63	66,67	65,66
C	25,81	39,89	55,00	83,43	87,41
D	25,14	39,72	59,56	100,24	108,51
EI	15,81	24,86	47,13	66,33	85,76

Bütün rol gruplarında yıllar itibarıyla maddi duran varlık devir hızları artış göstermektedir (Tablo 4.14 ve Grafik 4.14). Yükselen bu devir hızı, SB hastanelerinin maddi duran varlıklarını hizmet üretimi kapsamında verimli kullandığını göstermektedir. Kapasite kullanımı olarak hastanelerin yüksek kapasite ile çalıştığı atıl bir maddi duran varlığın bulunmadığı söylenebilir.

Grafik 4.14. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Maddi Duran Varlık Devir Hızı



5.3.4. Aktif Devir Hızı

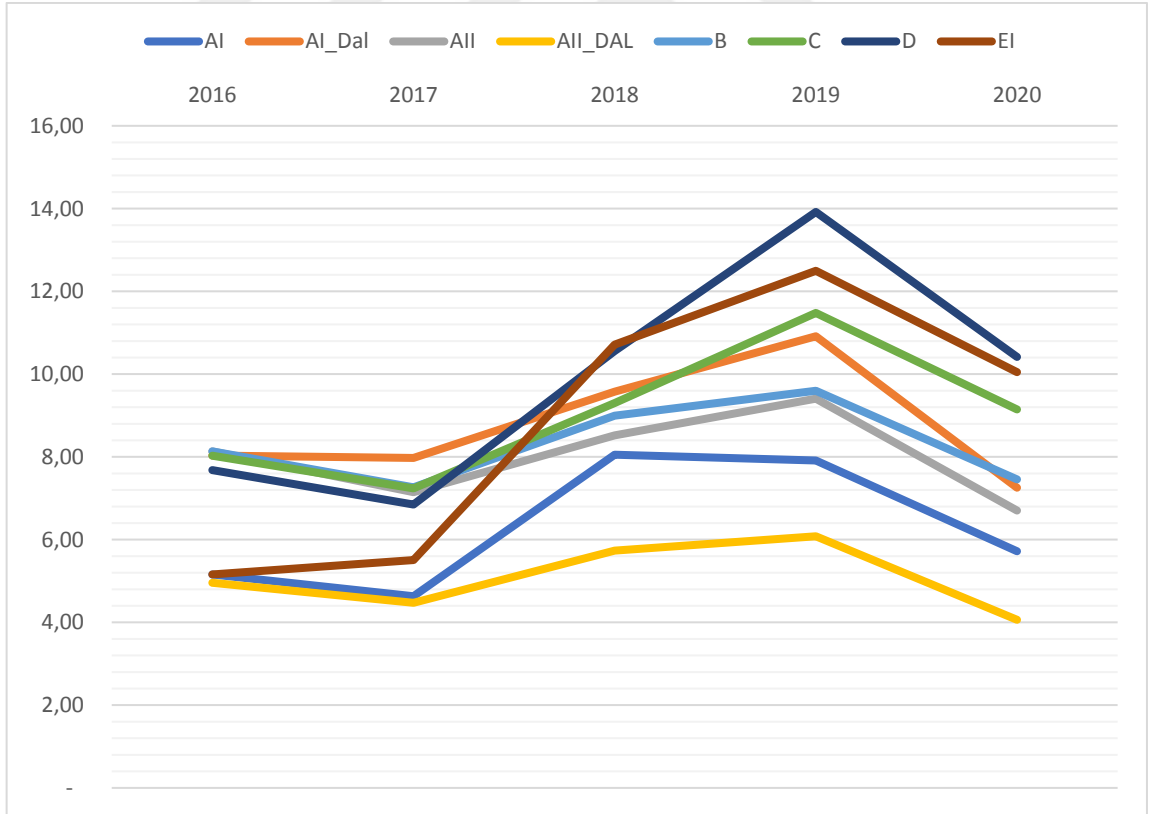
Aktiflerin içerisinde dönen varlık ve duran varlıkların ne derecede etkin ve verimli kullanıldığını gösteren aktif devir hızının yüksek çıkması beklenmektedir.

Tablo 4.15. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Aktif Devir Hızı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	5,16	4,63	8,05	7,91	5,72
AI_Dal	8,03	7,98	9,57	10,91	7,25
AII	8,13	7,15	8,52	9,41	6,70
AII_DAL	4,96	4,47	5,73	6,08	4,06
B	8,13	7,26	9,00	9,60	7,46
C	8,03	7,24	9,30	11,48	9,15
D	7,68	6,85	10,56	13,92	10,42
EI	5,16	5,51	10,71	12,50	10,05

Bütün rol gruplarında dalgalı bir seyir izleyen aktif devir hızı, D ve E rol grubu hastanelerde 2018 yılından itibaren çift hanelere çıktığı gözlemlenmektedir (Tablo 4.15). Tüm rol grubu ortalama toplamalarına bakıldığında 2019 yılı için en yüksek değere ulaşılmıştır. Diğer bir ifade ile SB hastanelerinin aktif devir hızının en yüksek olduğu yıl 2019 dur. Toplam aktiflerin net satışlara etkisi en fazla bu yılda gerçekleşmiştir (Grafik 4.15).

Grafik 4.15. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Aktif Devir Hızı



2020 yılındaki tüm rol gruplarında bu oranın düşmesinin sebebi; ilgili yıldaki bilançoları incelendiğinde, 15 stoklar hesap grubundan kaynaklandığı görülmektedir. Hastanelerin bu yılda covid 19 sebebiyle stoklarında artışa gittiği söylenebilir.

5.3.5. Ticari Alacakların Ortalama Tahsil Süresi

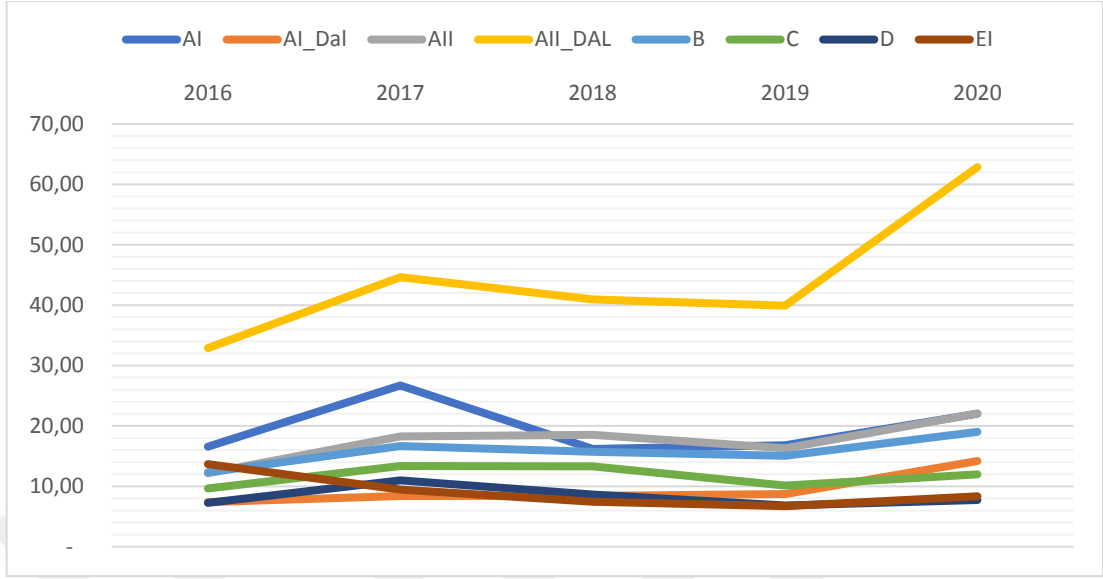
Ticari alacakların ortalama tahsil süresi, hastanelerin alacaklarını ne zaman zarfında tahsil ettiğini gösteren bir parametredir. Alacak tahsil süresinin düşük olması hastanelerin alacaklarını nakde dönüştürmesi açısından önemlidir.

Tablo 4.16. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Alacakların Ortalama Tahsil Süresi

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	16,56	26,70	16,19	16,81	22,02
AI_Dal	7,38	8,41	8,43	8,72	14,19
AII	12,17	18,27	18,51	16,31	22,07
AII_DAL	32,89	44,62	40,96	39,90	62,85
B	12,32	16,67	15,71	15,06	19,02
C	9,65	13,36	13,30	10,12	11,97
D	7,26	10,99	8,65	6,82	7,75
EI	13,67	9,45	7,46	6,71	8,34

Tablo 4.16’da yer alan alacak tahsil sürelerine bakıldığında sırasıyla D, EI, AI dal ve C grubu hastanelerinin tahsil sürelerinin düşük olduğu gözlemlenmektedir. AII dal grubu hastanelerinin alacak devir hızının en düşük (Tablo 4.13) ve buna bağlı olarak alacaklarını tahsil etme süresinin en fazla olduğu hastaneler olduğu görülmektedir (Grafik 4.16). Bunun nedeni, bu rol grubunda uzun dönem bakım gerektiren fizik tedavi ve ruh sağlığı hastanelerinin bulunmasından kaynaklıdır. AII dal grubu hastanelerinin 2020 yılında alacaklarını 2 aydan fazla bir sürede tahsil edebildiği gözlenmektedir. Bu da bu hastanelerin nakit anlamında zor duruma düşebileceğini göstermektedir. D ve E grubu hastanelerin küçük ölçekli ve dar bir hizmet çevresi olması nedeniyle ticari alacaklarında problem yaşamadıkları anlaşılmaktadır.

Grafik 4.16. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Alacak Ortalama Tahsil Süresi



Diğer taraftan SB hastanelerinin alacak yönetimi konusunda en büyük alacaklısı olduğu SGK ile global bütçe yapılmasından dolayı sıkıntı yaşanmamaktadır. SGK global bütçe protokolü ile hastaneler için aylık olarak SB'ye nakit sağlamaktadır. Bu da bütün hastanelerin alacaklarının tahsil edilmesinde sıkıntı olmadığı anlamına gelmektedir. Hastanelerin diğer kuruluşlardan ve özel hastalara verdiği hizmet karşılığı alacakları çok az oranda olduğundan alacakları tahsil etme süresini çok fazla etkilememektedir.

5.3.6. Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi

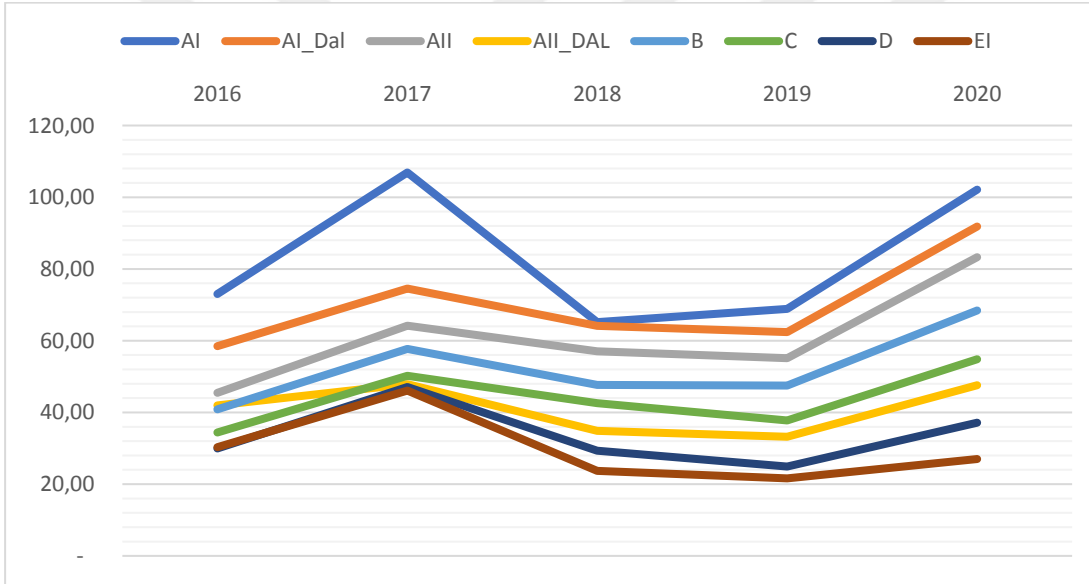
Hastanelerin ticari borçlarını ödeyebilme yeteneğiyle ilgili olan bu göstergenin düşük olması istenmektedir. Bu oranın düşük çıkması hastanelerin nakit sıkıntısı yaşamadığı ve borçlarını rahatlıkla ödeyebildiğini göstermektedir.

Tablo 4.17. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi (Gün)

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	73,03	106,90	65,19	68,86	102,13
AI_Dal	58,48	74,52	64,16	62,38	91,83
AII	45,46	64,17	57,03	55,10	83,28
AII_DAL	41,95	47,89	34,87	33,22	47,59
B	40,87	57,72	47,65	47,47	68,43
C	34,41	50,23	42,58	37,77	54,83
D	29,94	47,09	29,34	24,91	37,14
EI	30,31	46,10	23,73	21,61	27,00

Tablo 4.17 ve Grafik 4.17 detaylı incelendiğinde, ödeme gün süreleri genel olarak AI'den EI'e doğru gittikçe azalmaktadır. Bunun asıl nedeni, hastanelerin büyüklüklerinden kaynaklanmaktadır. AI grubu hastaneler eğitim ve araştırma hastaneleri olması nedeniyle çok fazla personel çalışması, yüksek maliyetli hizmetler vermesi bu rol grubundaki hastanelerin giderlerini artırmaktadır. Elde edilen gelirlerin büyük kısmı bu faaliyetleri karşılamaktadır. Kalan tutarlar ise, borç ödemede kullanıldığından borç ödeme gün süreleri yüksektir. Rol grubu olarak küçük ölçekli EI grubu hastaneler ise, daha dar gider çeşitliliğine sahip olması nedeniyle borç yükleri daha azdır. Bundan dolayı borç ödeme gün süreleri daha kısadır.

Grafik 4.17. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Ticari Borçların Ortalama Ödeme Süresi (Gün)



AII dal rol grubu hastaneler, özel bir alana hizmet vermesinden dolayı yine borçluluk gün süreleri diğer üst rol gruplarına göre daha düşüktür (Tablo 4.17). Bu özel hizmetlerin sunulması ve hizmetlerin sağlık göstergelerinde ön planda olması nedeniyle bu grup SB tarafından desteklenmektedir. Örneğin, sezaryen oranlarının düşürülmek istenmesi veya bağımlılıkla mücadele edilmesi gibi politikaların gerçekleştirilmesi için, bu rol grubunun içerisinde yer alan kadın doğum ve ruh sağlığı hastanelerinin düşük borç seviyelerinde çalışması istenmiştir.

Tüm rol gruplarında, 2017 yılı için ödeme gün süreleri artış gösterse de 2020 yılı için en fazla ödeme gün süresi gözükmektedir. Buda hastaneler için mal tedarik süreçlerinde yüksek fiyatlara maruz kalma riskini doğurmaktadır.

5.4. Kârlılık Oranı Bulguları

Bu bölümde hastanelerin kârlılık oranına yönelik tespit edilen bulgular yer almaktadır. Rol gruplarına göre hastanelerin öz kaynakları zararda olduğundan öz kaynak karlılığı oranı, inceleme kapsamına alınmamıştır.

5.4.1. Aktif Kâr Marjı

Hastanelerin ne derece varlıklarını etkin şekilde kullandığını ölçmeye yarayan aktif kâr marjı ne kadar yüksekse varlıklar o kadar verimli kullanılmış demektir.

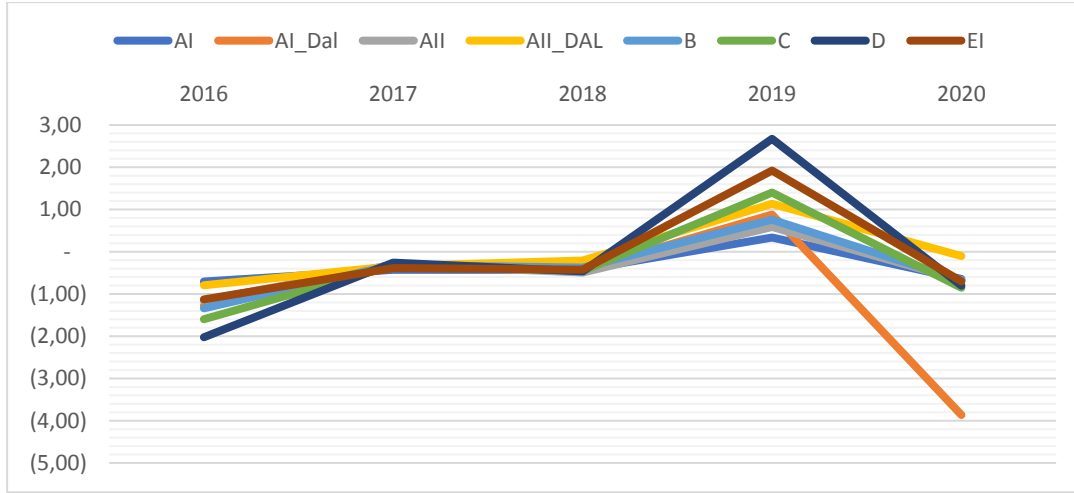
Tablo 4.18. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Aktif Kâr Marjı (%)

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 0,70	- 0,43	- 0,43	0,34	- 0,64
AI_Dal	- 1,27	- 0,34	- 0,43	0,88	- 3,86
AII	- 1,16	- 0,30	- 0,49	0,59	- 0,67
AII_DAL	- 0,79	- 0,34	- 0,21	1,13	- 0,10
B	- 1,34	- 0,31	- 0,37	0,76	- 0,68
C	- 1,60	- 0,32	- 0,45	1,40	- 0,85
D	- 2,02	- 0,26	- 0,47	2,67	- 0,80
EI	- 1,13	- 0,38	- 0,42	1,92	- 0,70

Tablo 4.18 ve Grafik 4.18'e bakıldığında 2016 yılından itibaren SB hastanelerinin net kârları negatif olduğundan dolayı sonuçlar negatif çıkmıştır. Genel anlamda varlıkların verimli kullanılmadığı söylenebilir. 2019 yılında ise pozitif değerler elde edilmiş ve varlıkların etkin kullanıldığı gözlemlenmektedir.

2019 yılında D, EI, C ve AII dal rol grubunda yer alan hastaneler en yüksek değere ulaşmıştır. Diğer rol gruplarına nazaran daha etkin bir varlık kullanımı söz konusudur.

Grafik 4.18. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Aktif Kâr Marjı (%)



5.4.2. Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı

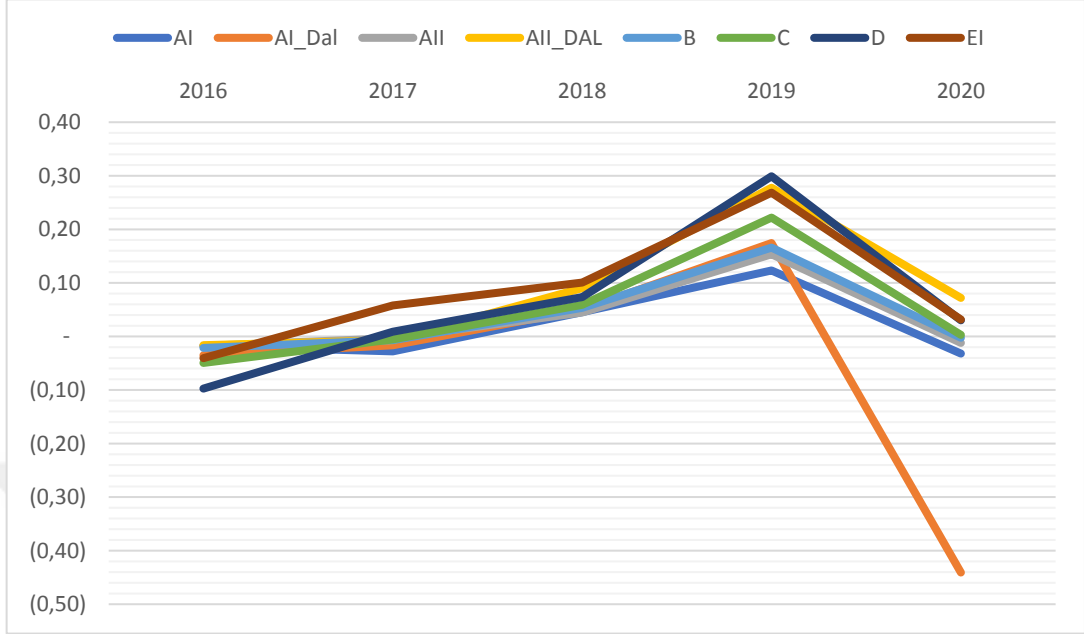
Hastanelerin yapmış olduğu brüt satışlar sonucunda ne derece kâr elde ettiklerini ölçen bu oranın yüksek çıkması beklenmektedir.

Tablo 4.19. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 0,02	- 0,03	0,05	0,12	- 0,03
AI_Dal	- 0,04	- 0,02	0,05	0,17	- 0,44
AII	- 0,02	- 0,00	0,04	0,15	- 0,01
AII_DAL	- 0,02	- 0,01	0,09	0,28	0,07
B	- 0,02	- 0,01	0,05	0,17	- 0,00
C	- 0,05	- 0,01	0,06	0,22	0,00
D	- 0,10	0,01	0,07	0,30	0,03
EI	- 0,04	0,06	0,10	0,27	0,03

Tüm rol gruplarındaki hastanelerin 2016 yılında brüt satışların kârı oranı negatif çıkmış, dolayısı ile brüt satışlardan dolayı kâr elde edememişlerdir (Tablo 4.19). D ve EI rol grubundaki hastanelerde ise 2017 yılında pozitif kârlılık mevcudiyeti başlamış ve 2020 yılına kadar artış göstermiştir. 2020 yılında ise tekrar tersine bir durum söz konusu olmuştur. 2018 yılından bütün hastaneler pozitif değerler elde etmiş ve bir sonraki yılda bu değerlerin üzerine artış gözlemlenmektedir (Grafik 4.19).

Grafik 4.19. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Brüt Satış Kârının Net Satışlara Oranı



2020 yılında bir önceki yıla göre azalışların olmasının temel nedeni yaşanan covid 19 pandemisinin net satışlar üzerine olan olumsuz etkilerinden kaynaklanmaktadır.

5.4.3. Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı

Gelir tablosunda yer alan faaliyet kârının net satışlar içerisindeki oranının ölçülmesinde kullanılan bu gösterge, ne derece faaliyet kârı elde edildiğini ölçer. Sonucun pozitif ve yüksek olması beklenir.

Tablo 4.20. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı

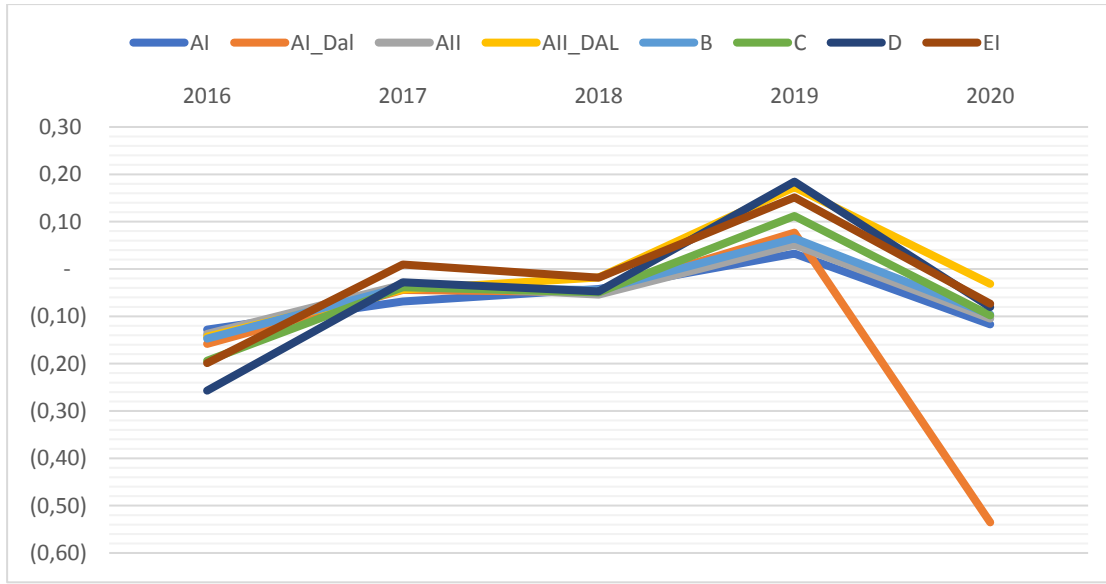
Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 0,13	- 0,07	- 0,04	0,03	- 0,12
AI_Dal	- 0,16	- 0,04	- 0,05	0,08	- 0,54
AII	- 0,14	- 0,03	- 0,05	0,05	- 0,10
AII_DAL	- 0,14	- 0,04	- 0,02	0,17	- 0,03
B	- 0,15	- 0,04	- 0,04	0,06	- 0,10
C	- 0,19	- 0,04	- 0,05	0,11	- 0,10
D	- 0,26	- 0,03	- 0,05	0,18	- 0,08
EI	- 0,20	0,01	- 0,02	0,15	- 0,07

Tablo 4.20 incelendiğinde, tüm rol gruplarında 2017 yılı EI rol grubu hastaneleri ve 2019 yılı bütün rol grubu hastaneleri hariç değerler negatiftir. 2016 yılından itibaren biraz iyiye gidış gözlenmiş ve 2019 yılında negatif değerden pozitifte dönüş olmuştur

(Grafik 4.20). Fakat bu olumlu dönüş 2020 yılında pandemi nedeniyle tekrardan negatif değerlere doğru yönelme gerçekleşmiştir.

EI rol grubunda ise 2017 yılında 0,01 değeri gözlemlense de 2018 yılında negatif değere, sonrasında 2019 yılında tekrardan 0,15 değeriyle pozitif değere dönüşmüştür. 2017 yılındaki bu oranın bir önceki yıla göre değişimi diğer rol gruplarındaki değişimle paralel olduğu düşünüldüğünde kayda değer bir sebebi olmayabilir.

Grafik 4.20. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Faaliyet Kârının Net Satışlara Oranı



5.4.4. Dönem Kârının Net Satışlara Oranı

Hastanelerin vergi öncesi oluşan kârının net satışlar içerisindeki payının ölçülmesinde kullanılan bu parametrenin yüksek olması istenir.

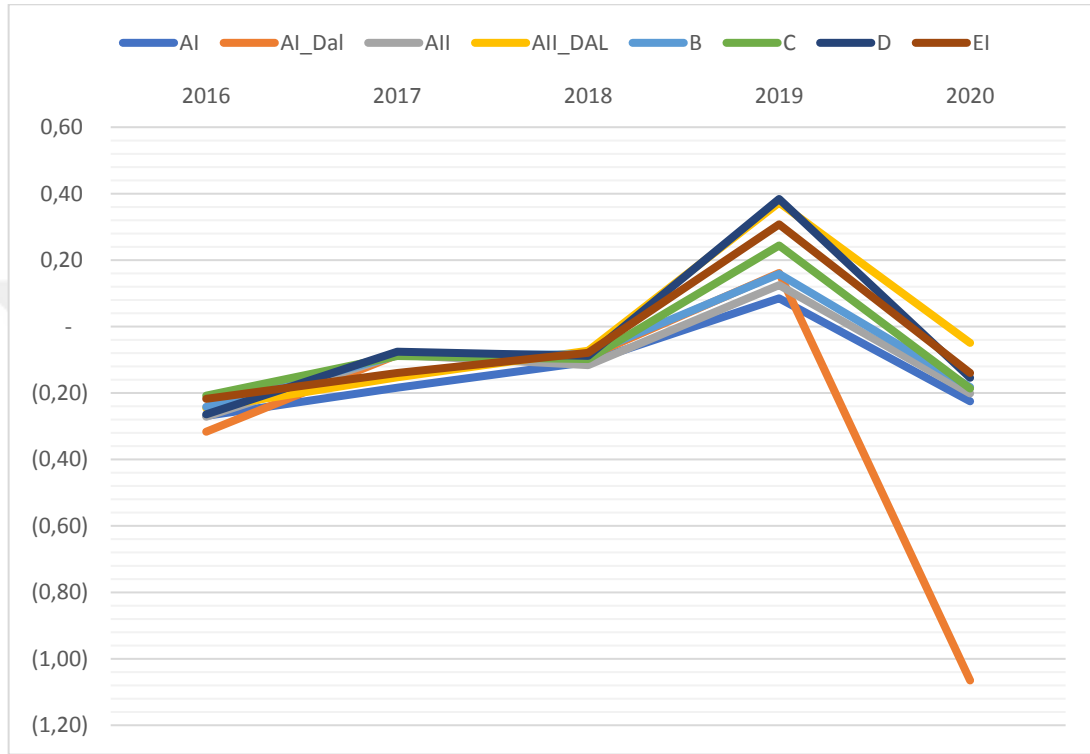
Tablo 4.21. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönem Kârının Net Satışlara Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 0,27	- 0,18	- 0,11	0,08	- 0,23
AI_Dal	- 0,32	- 0,09	- 0,09	0,16	- 1,07
AII	- 0,27	- 0,09	- 0,12	0,12	- 0,20
AII_DAL	- 0,25	- 0,15	- 0,07	0,37	- 0,05
B	- 0,24	- 0,09	- 0,08	0,16	- 0,18
C	- 0,21	- 0,09	- 0,10	0,24	- 0,19
D	- 0,26	- 0,08	- 0,09	0,38	- 0,15
EI	- 0,22	- 0,14	- 0,08	0,31	- 0,14

Tablo 4.21’de faaliyet kârının net satışlara göre oranından daha da kötü değerler içeren dönem kârının net satışlara oranı 2019 yılı hariç bütün rol gruplarında negatif değer

almıştır. Tablo 4.19 ve 4.20'deki gibi 2016 yılında en düşük değere sahip olan hastaneler 2017'den 2019'a kadar olumlu değişimler yaşamış ve 2019 yılında pozitif değerlere çıkmıştır. 2020 yılında ise ters yönlü olarak net satışlardaki dönem kârı azalarak negatif değer almıştır (Grafik 4.21).

Grafik 4.21. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönem Kârının Net Satışlara Oranı



Tablo 4.21'den de anlaşılacağı üzere 2019 yılı harici tüm rol grubundaki hastaneler zarar etmiş ve gelirleri giderlerini karşılayamamıştır.

5.4.5. Dönem Net Kârı Oranı

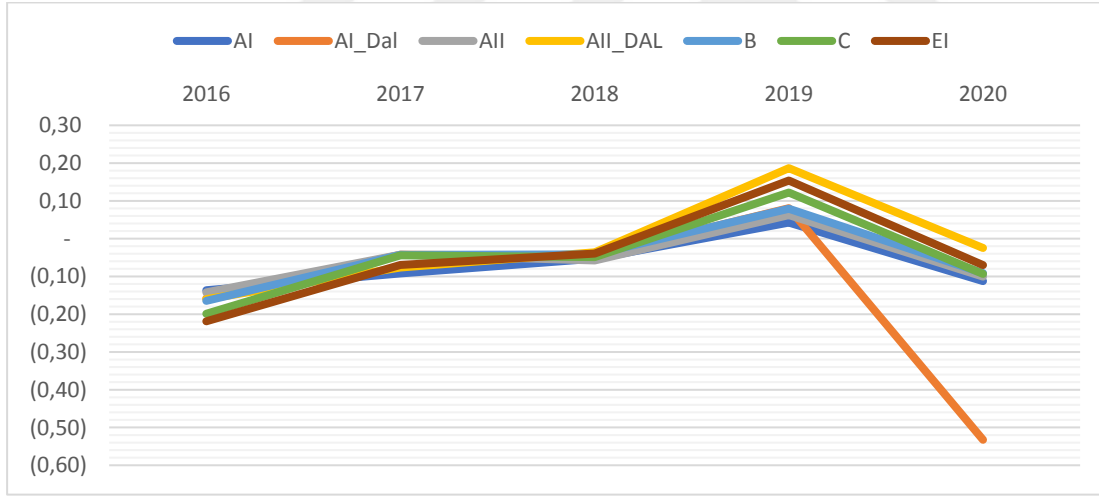
Hastanelerin net kârının net satışlara bölünmesi ile hesaplanan bu parametre, yapılan satışlar içerisinde ne derece kâr elde edildiğini ve giderler sonrası elde edilen net kâr hakkında bize bilgi verir. Bu oranın yüksek çıkması beklenir. Sonuçların negatif çıkması işletmelerin zarar ettiğini gösterir.

Tablo 4.22. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönem Net Kârı Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 0,14	- 0,09	- 0,05	0,04	- 0,11
AI_Dal	- 0,16	- 0,04	- 0,05	0,08	- 0,53
AII	- 0,14	- 0,04	- 0,06	0,06	- 0,10
AII_DAL	- 0,16	- 0,08	- 0,04	0,19	- 0,02
B	- 0,16	- 0,04	- 0,04	0,08	- 0,09
C	- 0,20	- 0,04	- 0,05	0,12	- 0,09
D	- 0,26	- 0,04	- 0,04	0,19	- 0,08
EI	- 0,22	- 0,07	- 0,04	0,15	- 0,07

Tüm rol gruplarına bakıldığında 2019 yılı hariç bütün hastanelerin oranının negatif çıktığı hastanelerin zarar ederek hizmet ürettiği görülmektedir (Tablo 4.22). 2019 yılında pozitif değer elde edilmiş olup, bu yıl için hastanelerin kâr elde ettiği gözlemlenmektedir (Grafik 4.22). 2020 yılında ise, pandemi nedeniyle negatif etki oluşmuş ve hastanelerin tamamı zarar etmiştir.

Grafik 4.22. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Dönem Net Kârının Net Satışlara Oranı



5.4.6. Satılan Mal Maliyetinin Net Satışlara Oranı

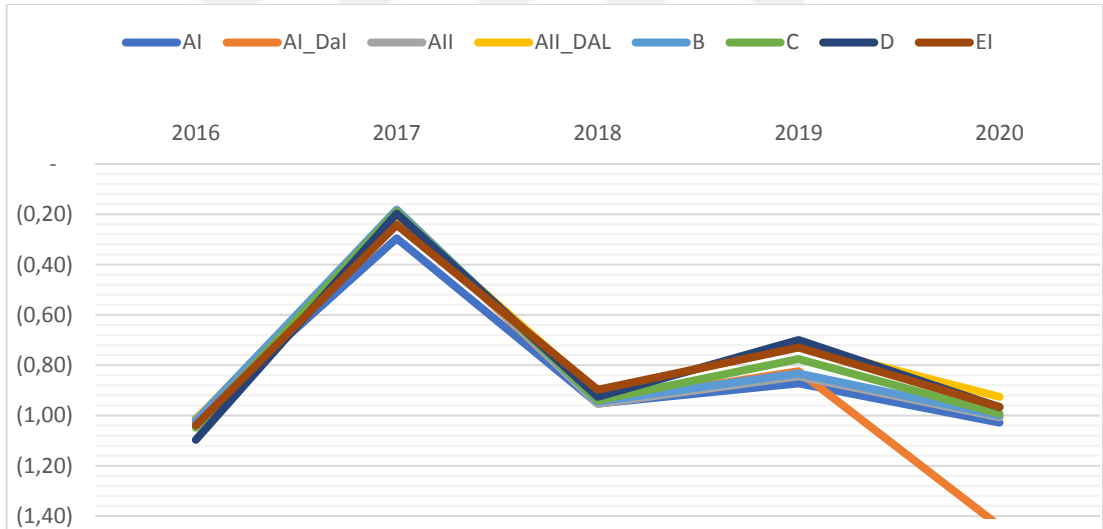
Net kâr ile satılan malın maliyetinin arasındaki ilişkiyi ölçen bu parametrenin düşük çıkması beklenir.

Tablo 4.23. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Satılan Mal Maliyetinin Net Satışlara Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 1,01	- 0,30	- 0,95	- 0,87	- 1,03
AI_Dal	- 1,03	- 0,21	- 0,95	- 0,82	- 1,44
AII	- 1,02	- 0,19	- 0,95	- 0,84	- 1,01
AII_DAL	- 1,02	- 0,20	- 0,91	- 0,72	- 0,93
B	- 1,02	- 0,18	- 0,95	- 0,83	- 1,00
C	- 1,05	- 0,19	- 0,94	- 0,78	- 0,99
D	- 1,10	- 0,20	- 0,93	- 0,70	- 0,97
EI	- 1,04	- 0,24	- 0,90	- 0,73	- 0,97

Tablo 4.23 incelendiğinde, tüm rol grubu ortalamaları birbirine benzer şekilde sonuç vermiştir. 2017 yılında bir önceki yıla göre negatif değer küçülerek 0'a yaklaşmış, sonraki yıllarda dalgalı seyrederek 2020 yılında tekrar 2016 yılındaki yıla benzer bir hal almıştır (Grafik 4.23).

Grafik 4.23. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Satılan Mal Maliyetinin Net Satışlara Oranı



5.4.7.Faaliyet Giderinin Net Satışlara Oranı

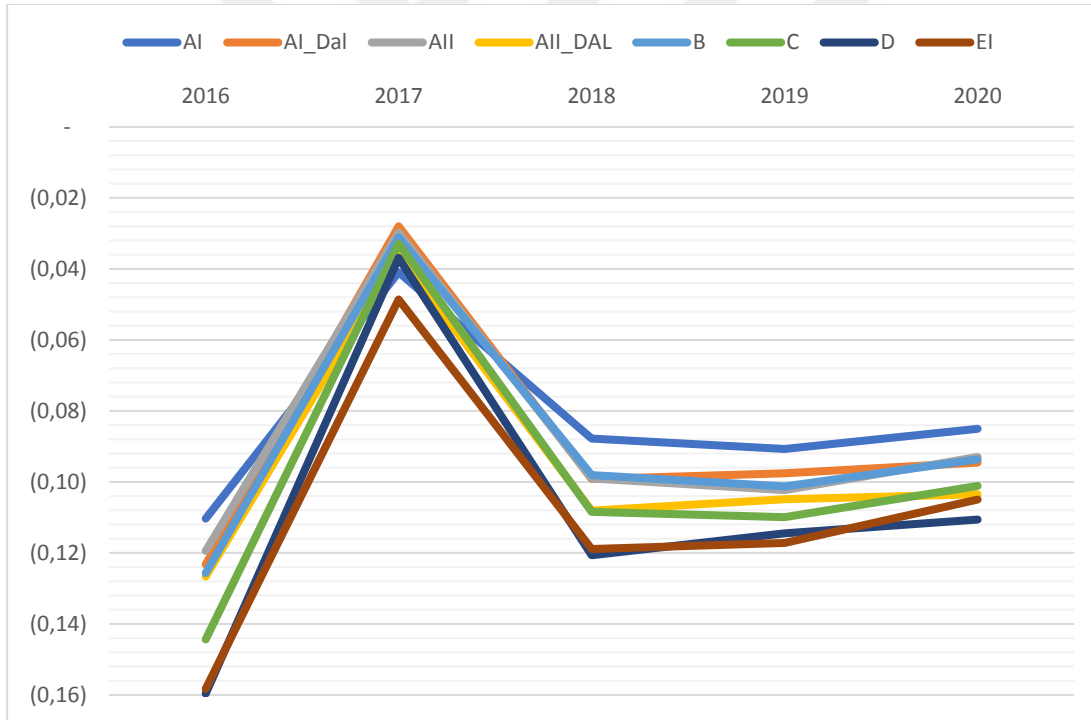
Net kâr içerisindeki faaliyet giderlerinin payını gösteren bu oranın düşük çıkması beklenir. Böylece faaliyet giderlerinin azalmış olduğu dolayısıyla kârlılığın arttığı söylenebilir.

Tablo 4.24. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Faaliyet Giderinin Net Satışlara Oranı

Rol Grupları	2016	2017	2018	2019	2020
AI	- 0,11	- 0,04	- 0,09	- 0,09	- 0,09
AI_Dal	- 0,12	- 0,03	- 0,10	- 0,10	- 0,09
AII	- 0,12	- 0,03	- 0,10	- 0,10	- 0,09
AII_DAL	- 0,13	- 0,04	- 0,11	- 0,10	- 0,10
B	- 0,13	- 0,03	- 0,10	- 0,10	- 0,09
C	- 0,14	- 0,03	- 0,11	- 0,11	- 0,10
D	- 0,16	- 0,04	- 0,12	- 0,11	- 0,11
EI	- 0,16	- 0,05	- 0,12	- 0,12	- 0,10

Tablo 4.24'e bakıldığında sonuçların negatif olduğu ve 2017 yılı hariç birbirlerine çok yakın değerler olduğu görülmektedir. 2017 yılında faaliyet giderlerinde bir düşüş görülmüş bu da tabloya yansımıştır (Grafik 4.24).

Grafik 4.24. Rol Gruplarına Göre Hastanelerin Faaliyet Giderlerinin Net Satışlara Oranı



6. TARTIŞMA

Bu bölümde hastanelerin finansal performansını ölçmek için oran analizi yöntemiyle elde edilen bulgular, literatürde yer alan araştırma sonuçları ile birlikte değerlendirilmektedir.

Likidite Oranları;

Araştırmada yer alan bulgular incelendiğinde; cari oranın genel kabul görmüş oranın altında kaldığı, 2019 ve 2020 yıllarında artışa geçtiği, bu artışın stok artışı ve ticari alacaklardaki artıştan kaynaklandığı görülmektedir. Bu anlamda hastanelerin likidite durumunun iyi olmadığı gözlenmektedir. Orak'ın (2015) 2008-2013 yıllarında Ankara'da yer alan bazı kamu hastanelerinde yapmış olduğu çalışmada da hastanelerin cari oranının düşük olduğu görülmüştür. Yıldız (2013), 95 devlet hastanesinde 2011 yılı için AII ve B rolünde yer alan hastanelerin cari oranını 1,35 bulmuştur. Ayaz (2015) 2009-2014 yıllarında, İzmir ilindeki bir kamu hastanesinde bu oranı ilk yıllarda 1'in üzerinde, sonraki yıllarda 1'in altında olacak şekilde azalan eğimli olduğunu söylemiştir. Alparslan (2014), Islıcık (2018) ve Ateş (2014) tarafından yapılan çalışmalarda da benzer şekilde kamu hastanelerinin cari oranlarının genel anlamda kabul görmüş orandan daha az çıktığı ve hastanelerin nakit sıkıntısı yaşayabileceğini söylemişlerdir.

Yapılan araştırmalar genellikle ya birkaç hastaneyi kapsamakta ya da belli bir yılı içermektedir. Bu araştırmanın da 2016-2020 yılları arası yapılmış olması, SB hastanelerinin tamamını kapsıyor olması ve rol gruplarına göre sınıflandırmaya tabi tutulması nedeniyle, güncel ve net sonuçlara ulaşılmıştır. Literatürde yer alan benzer çalışmalara paralel olarak cari oran genel kabul görmüş orandan daha düşük çıkmıştır. Genellikle 1'in altında çıkan bu oran sadece AII dal grubunda 2019 ve 2020 yıllarında sırasıyla 1,07 ve 1,13 değerlerini almıştır. Ayrıca 2019 ve 2020 yıllarında önceki yıllara göre oranlar yaklaşık iki kat artmıştır. Bunun nedeni ise stok ve ticari alacaklar hesabında meydana gelen artışlardır. Son yıllarda yaşanan artışlara rağmen SB hastanelerinin tamamının likidite durumu açısından sıkıntı içerisinde olduğu, dönen varlıkları ile kısa vadeli borçlarını ödeyemeyeceği öngörülmektedir.

Asit-test oranında cari oran gibi bütün rol gruplarında aynı eğilimler gözlenmektedir. İlgili hastanelerin finansal tabloları detaylı bir şekilde incelendiğinde, dönen varlıkların yaklaşık yarısı kadar stokların bulunduğu görülmekle birlikte bu oran hesaplanırken stokların dışarıda tutulduğu unutulmamalıdır. Aynı zamanda ticari alacakların da yüksekliği dikkati çekmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, ilgili hastanelerin stoklarının ve alacaklarının dönen varlıklar içerisinde önemli bir payı vardır. Yıllar itibarıyla stoklara olan bağlılık, ekonomik dalgalanma ve tedarik sürecinde yaşanabilecek sıkıntılar nedeniyle artış eğiliminde olduğu gözlenmektedir. Alparslan (2014) ve Güney'in (2012) yapmış olduğu çalışmalarda asit test oranının düşme eğiliminin de olduğu saptanmıştır. Bülüç, Özkan ve Ağırbaş'ın (2017) yapmış olduğu özel hastanelere yönelik çalışmada ise, bu oranın kamu hastanelerine oranla daha yüksek olduğu gözlenmiştir. Bu çalışmada ise 2016 yılından 2019 yılına kadar bütün hastaneler için dalgalanmalar mevcut olup, 2019 yılından sonra gözle görülür şekilde artış meydana gelmiştir. Bunun ana nedeni yüksek enflasyon nedeni ile mal tedarik süreçlerinde aksama yaşanmasına yönelik stok bulundurma eğilimidir.

Nakit oranında hastanelerin kamu hastaneleri olması ve herhangi finansal olumsuzluk durumunda devlet garantisi altında olması nedeniyle çok düşük değerler izlenmektedir. Çalışmanın yapıldığı 2016 ve 2017 yılı genel ortalama 0,05 iken sonraki yıllar ortalaması 0,013 seviyelerine gerilemiştir. Orak (2015) yapmış olduğu çalışmada, devlet hastaneleri için 0,2 ve eğitim ve araştırma hastaneleri için 0,8 civarı oranlar elde etmiştir. Elde edilen bu değerler kamu hastanelerinin nakit değer bulundurmadığı, dönen varlıklarının büyük kısmının ticari alacak ve stoklardan meydana geldiği anlamına gelmektedir. Palamutçu (2013) bazı özel ve kamu hastanelerinin finansal performans değerlendirmesine yönelik yaptığı çalışmada, hastanelerin likidite oranlarının yetersiz olduğunu ve likiditenin en büyük kaynağının ticari alacaklardan kaynaklandığını vurgulamıştır.

Finansal Yapı Oranları;

Finansal yapı oranlarında hastanelerin KVK, UVK ve öz kaynaklarının durumları incelenmektedir. SB hastanelerinin kaynaklarına bakıldığında en büyük kısmı KVK oluşturmaktadır. KVK'da genellikle tıbbi ilaç ve cihaz alımlarından kaynaklı firma borçları önemli yer tutmaktadır. UVK'da ise finansal tablolar ve muhasebe kayıtları

incelendiğinde kıdem tazminatı karşılıkları hesabı kullanıldığı görülmektedir. Öz kaynaklarında ise, hastanelerin kamu hastanesi olması sebebiyle yıllar içerisinde süre gelen zararlar neticesiyle negatiflik söz konusudur.

Özgülbaş ve arkadaşlarının (2008) özel hastane sektörünün finansal değerlendirmesine yönelik yaptığı çalışmada, finansal performansın finansal yapı oranlarından etkilendiği sonucuna varılmıştır. Akca ve Somunoğlu'nun (2014) Ankara'da yer alan özel bir sağlık işletmesinin finansal tablolarının oran analizi yöntemi ile değerlendirilmesi çalışmasında, özel hastanelerin finansal yapılarının öz kaynak ağırlıklı olduğu ifade edilmektedir. Yapılan bu çalışmada SB hastanelerinin finansal yapıları KVKYK ağırlıklıdır.

Finansal kaldıraç oranına bakıldığında, genel kabul görmüş oran olan "0,5" ve altı değerinden yüksek değerler gözlenmektedir. Orak'ın (2015) yapmış olduğu çalışmada, bu oranın artarak devam ettiği görülmektedir. Yıldız (2013) tarafından yapılan çalışmada da yine benzer şekilde finansal kaldıraç oranı yüksek değerlerde seyretmektedir. Yapılan bu çalışmada tüm rol gruplarında finansal kaldıraç oranı genel kabul görmüş oranın üzerindedir. 2020 yılı için tüm rol gruplarının ortalaması 3,04 değerindedir. SB hastaneleri borçlarını ödeme yükümlülüklerini yerine getirmekte zorlandığı gözlenmektedir. Yine KVKYK oranı da, borçların büyük kısmının kısa vadeli borçlardan oluşması nedeniyle yüksek seyretmektedir. Bülüş, Özkan ve Ağırbaş (2017) tarafından yapılan çalışmada, özel hastanelerde bu oranın 0,3 etrafında seyrettiğini saptamışlardır. KVKYK oranı, tüm hastanelerde yıllar itibarıyla dalgalanma gösterse de 5 yıl ortalaması 2,83 gerçekleşmiştir. SB hastanelerinin borçlarını ödeme noktasında sıkıntı yaşadığı söylenebilmektedir. UVKYK oranı ise, hastanelerin UVKYK oranının az olması nedeniyle bütün değerlerin 1'in altında olduğu görülmektedir.

Öz kaynakların pasif toplamına ve borçlara oranları ise; öz kaynakların negatif değerde olmasından dolayı negatif sonuç çıkmaktadır. Orak (2015) yapmış olduğu çalışmada 2008 yılı için pozitif oran bulurken, aynı çalışmanın son yılı olan 2013 yılında negatif orana dönüşüm olduğunu saptamıştır. Araştırma kapsamında öz kaynakların negatif olması, toplam kaynakların büyük çoğunluğunun kısa vadeli borçlardan oluşması büyük finansal risk taşımaktadır. Özer (2012), bir eğitim ve araştırma hastanesinde

finansal performans ölçümü yapmış ve çalışma sonucunda hastanenin öz kaynak ağırlıklı bir finansal yapıya sahip olduğunu belirtmiştir.

Yine duran varlıkların devamlı sermayeye ve öz kaynaklara oranında da öz kaynakların geçmiş yıl zararları nedeniyle negatif olmasından dolayı, negatif değerlerde seyretmektedir. Sadece 2019 ve 2020 yılında duran varlıkların devamlı sermayeye oranında AII dal grubu hastanelerde pozitif değer (0,52 ve 0,29) yer almaktadır. Bu artışın sebebi ise, bu rol grubu hastanelerin o yıllarda kâr elde etmesinden kaynaklıdır.

Dönen varlıkların aktife oranı, genel kabul görmüş olan 0,5 oranından yüksek seyretmiş ve artan bir trend eğilimi içerisinde olmuştur. Buradan SB hastanelerinin dönen varlıklarını duran varlıklara dönüştüremediği ve bu dönen varlıkları kısa vadeli borçları ödemedede kullandığı anlamı taşımaktadır.

Faaliyet Oranları;

Araştırma kapsamında stok devir hızlarına bakıldığında gerçekleşen oranların yüksek olduğu ve hastanelerin hizmet üretmede önemli yeri olan mal ve malzeme giriş çıkışlarının yüksek olduğu gözlemlenmektedir. 2017 yılı için stok devir hızı düşmüş, bunun nedeni ise, 694 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile genel sekreterlikler kapatılarak il sağlık müdürlükleri ile tek çatı altında toplanmasına yönelik yapılan devirlerden kaynaklanmaktadır. Stok devir hızları tüm rol gruplarında 2020 yılında azalan eğilime girmiştir. Bunun ana sebebi, covid döneminde elektif vakaların ileri tarihlere ertelenmesidir. Alparlan (2014) tarafından yapılan çalışmada, benzer sonuçlara ulaşarak stok devir hızlarının yüksek olduğunu tespit etmiştir.

Alacak devir hızına bakıldığında; genel olarak alacak devir hızlarının yüksek olduğu ve hastanelerin alacaklarını tahsil etmede sıkıntı yaşamadığı gözlenmektedir. SB hastanelerinin alacaklarının büyük kısmı SGK'dan alacaklar olduğu için büyük sıkıntılar yaşanmamaktadır. AII dal grubunda bu oran, diğer rol gruplarına göre oldukça düşüktür. Bunun nedeni olarak, bu rol grubunun özel bir alanda hizmet veren hastaneler olması ve alacakların SGK'da özel kontrole tabi tutulmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Alparlan (2014) çalışmasında, kamu hastanelerinde yüksek ticari alacak devir hızlarının olduğunu tespit etmiştir. Bülüç, Özkan ve

Ađırbař'ın (2017) yapmıř olduđu çalıřmada ise, özel hastanelerde ticari alacak devir hızlarının dūřuk olduđu belirtilmiř ve alacakların uzun sūrelerde tahsil edilebildiđini tespit etmiřlerdir. Palmutu'nun (2013) kamu ve özel sađlık kuruluřlarında yaptıđı çalıřmada, alacak devir hızlarının olumlu ve yūsek gerçekleřtiđi grūlmektedir.

Maddi duran varlık devir hızları, 2016 yılında tūm rol gruplarında ortalama 26,18'dir. Yıllar itibarıyla artış trendinde olan bu oran, 2020 yılında ortalama 81,89'a çıkmıştır. Orak (2015) yapmış olduğu çalışmada, benzer şekilde maddi duran varlık devir hızında artış olduğunu saptamıştır. Buradan hareketle, SB hastanelerinin maddi duran varlıklarını hizmet ūretme noktasında efektif şekilde kullandığı sonucu çıkarılabilir.

Aktif devir hızı, tūm yıllarda dalgalı bir seyir izlemekle beraber D ve EI rol gruplarında 2020 yılı için 10'un ūzerine çıkmıřtır. Orak'ın (2015) yaptıđı çalıřmada, yıllar itibarıyla artıř gösteren aktif devir hızı, Būlū, zkan ve Ađırbař'ın (2017) zel hastanelerde yapmıř olduđu çalıřmada 1'den dūřuk çıkmıřtır. SB hastanelerinin alacaklarını kısa sūrede tahsil etmesi bu oranın yūsek çıkmasında etkin rol oynamaktadır.

Ticari alacakların ortalama tahsil sūresine bakıldıđında, alacak devir hızları ile ters orantılı gerçekleřtiđi (devir hızları yūsekken tahsil sūresinin dūřuk olması), yine uzun tahsil sūresi AII dal grubu hastanelerde olduđu grūlmektedir. Ticari borçların ödeme sūreleri incelendiđinde, yıllar itibarıyla borç ödeme gūn sūrelerinin uzadıđı ve AI rol grubundan EI rol grubuna dođru ödeme sūrelerinin kısaltıldıđı, AII dal grubunun ise, SB tarafından dūřuk borç seviyelerinde tutma politikası geređi borç ödeme gūn sūrelerinin diđer rol gruplarına göre kısa olduđu gözlenmektedir. Būlū, zkan ve Ađırbař'ın (2017) zel hastanelerde yapmıř olduđu çalıřmada, borç ödeme gūn sūrelerinin kamuya göre daha kısa olduđu tespit edilmiřtir.

Kārlılık Oranları;

Aktif kār marjında, geçmiş yıllardan gelen zararlardan dolayı öz kaynak negatifliği söz konusu olduğu için negatif değer almıştır. Sadece 2019 yılında 340 hasta tedavi avanslarının gelir hesaplarına atılması sonucu hastaneler kār elde etmiştir. Orak (2015) ve Alparslan (2014) tarafından yapılan çalışmalarda da negatif sonuçlar elde edilmiştir.

Brüt satış kârının net satışlara oranında 2018 ve 2019 yıllarında tüm rol gruplarında pozitif değerler mevcut olmakla beraber genel olarak negatif değerler gözlenmektedir. Faaliyet kârı, dönem kârı ve dönem net kârının net satışlara oranında 2019 yılı hariç bütün değerler negatif çıkmıştır. SB hastanelerinin genel olarak kârlılık düzeyleri düşük ve negatiftir. 2019 yılı hariç bütün hastaneler zarar etmişlerdir. Yiğit ve Bayrakcioğlu'nun (2020) Ankara'da yer alan üniversite hastanelerinde yaptığı finansal performans çalışmasında, üniversite hastanelerinin kârlılık oranlarının genel itibarıyla negatif olduğu ve ilgili hastanelerin zarar ettiği tespit edilmiştir. Alper'in (2016) Sivas Numune Hastanesi'nin 2012-2014 yılları arasındaki mali durumunu değerlendirme çalışmasında, ilgili hastanenin ilk iki yıl kâr elde edemediği, sonraki yıl ise kâra geçtiği gözlenmiştir.

Satılan mal maliyetinin net satışlara oranı incelendiğinde, yine negatif sonuçlar elde edilmiştir. Alparıslan (2014) yapmış olduğu çalışmada bu oranı pozitif bulmuş ve yıllar itibarıyla düşüş eğilimi gerçekleştiğini söylemiştir. Satılan mal maliyetinden daha az şekilde net satışlar gerçekleşmiştir. Faaliyet giderlerinde de negatif sonuçlar elde edilmiştir. Faaliyet giderlerinin net satışlara oranı yüksek olmamakla beraber 2016 yılından 2017 yılına olumlu yönde düşüş gözlenmiştir. Bunun nedeni, 2017 yılında yapılan devir işlemlerinden kaynaklı olabilir. Diğer yıllarda ise durağan seyir devam etmiştir.

7. SONUÇ ve ÖNERİLER

Türkiye de sağlık hizmetinin sunulmasının büyük kısmı SB'nca sağlanmaktadır. Koruyucu sağlık hizmetlerinin tamamı, tedaviye yönelik sağlık hizmetlerinin büyük kısmı SB hastanelerince gerçekleştirilmektedir. Türkiye'nin içinde bulunduğu ekonomik şartlarda dikkate alınırsa kamu hastanelerinin, hizmet için ayrılan kaynakları etkili, verimli kullanmaları sürdürülebilir ve kaliteli sağlık hizmeti sunma açısından önem arz etmektedir. SB hastanelerinin ayrılan kıt kaynaklarla en iyi hizmeti sunması birincil amaçları olmalıdır. Bu açıdan hastanelerin finansal performanslarının ölçülmesi çok önemli hale gelmektedir.

SB hastanelerinin finansal performansını etkileyen bazı durumlar söz konusudur. Özellikle yüksek giderlerin oluşmasına neden olan ve sadece kamu hastanelerinde verilmesi gereken hizmetlerin başında sağlık kurulu hizmetleri (gaziler, engelliler, öğrenciler, emniyet ve askeri personelleri vb.) gelmektedir. Askerlerin periyodik muayene giderleri, kanser taramaları, koruyucu sağlık hizmetlerine yönelik uygulanan tetkik ve tedaviler, acil sağlık hizmeti gereği yapılan hizmetler, bulaşıcı hastalıklara yönelik tedavi hizmetleri, insan ticareti mağdurları vb. giderler karşılıksız olarak verilen hizmetlerdendir. Son zamanlarda Covid 19 pandemisinde yapılan ücretsiz PCR testleri bu gider artışlarına örnek verilebilmektedir. Ayrıca Suriyeli hastalar için Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı (AFAD) ile götürü bedel protokolü yapılarak hizmet verilmektedir. AFAD'tan gelen ödenekler bu hastalara verilen hizmet bedellerinin çok altında kalmaktadır. SB hastanelerinde çok çeşitlilikte personel olması ve performans sistemi ile çeşitli ödeme başlıklarında ödemeler yapılması SB hastanelerinin giderlerinin büyük kısımlarını oluşturmaktadır. Diğer taraftan taşerondan kadroya geçirilen hizmet alımı personelleri, kıdem tazminatı açısından hastane giderlerini artırmıştır. Şehir hastanelerinin açılması, yapılan hastanelerin fiziki büyüklüklerinin çok büyük olması dolayısıyla işletme giderlerinde (elektrik, ısınma ve su giderleri vb.) artışa neden olmuştur.

SUT fiyatlarının düşük olması ve SGK ile yapılan global bütçe çalışmalarında SUT üzerinden değerlendirme yapılması, SB hastanelerinin maliyetlerinin altında gelir elde etmesine neden olmaktadır. Bahse konu gider çeşitliliği ve gelir kaynakları nedeniyle

kamu hastanelerinin finansal performansları periyodik olarak ölçülmeli ve çıkan sonuçlara göre hareket edilmesi önemli hale gelmektedir.

Hastanelerde finansal performans ölçümlerinin yapılmasına yönelik çalışmalara bakıldığında ya birkaç hastane değerlendirilmiş ya da bir yılı kapsayan çalışmalar yapılmıştır. Yapılan bu araştırmada SB hastanelerinin tamamının 2016-2020 yılı arasındaki gelir ve bilanço hesapları kullanılarak Türkiye’de hizmet veren tüm kamu hastanelerinin finansal performansı ölçülmüştür. Ayrıca hastaneler rol gruplarına göre sınıflandırılarak roller arasındaki finansal yönden farklar ortaya çıkarılmıştır. Bu şekilde kapsayıcı bir çalışma, kamuda faaliyet gösteren hastanelerin finansal performanslarını net bir şekilde ortaya koymaktadır.

Bu çalışmada; hastaneler rol gruplarına göre sınıflandırıldıktan sonra, her grup 2016-2020 yılı bilanço ve gelir tablo verilerine göre likidite, finansal yapı, faaliyet yapıları ve kârlılık durumlarına göre oran analizi açısından değerlendirilmiştir.

Yapılan bu çalışmada; likidite bakımından tüm rol gruplarında hastanelerin sıkıntıda olduğu gözlenmekle beraber, 2019 yılından sonra cari ve asit-test oranlarında gözle görülür yükselmeler olmuştur. Nakit oranında ise, diğer likidite oranlarının aksine 2019 yılından sonrası düşüş eğilimi gerçekleşmiştir. Buradan da anlaşılacağı üzere 2019 yılından sonra yaşanan bu artışın nedeni dönen varlıklar içerisindeki ticari alacaklar ve stoklar grubundaki artıştan kaynaklandığı gözlenmektedir. Bu da hastanelerin stok bağımlılığının yüksek olduğu ve alacaklarını tahsil edebilmede sıkıntılar yaşadığı şeklinde yorumlanabilmektedir. Hastanelerin kamu hastanesi olması nedeniyle menkul kıymetler hesabında herhangi bir tutar söz konusu değildir. Bundan dolayı sadece banka hesapları dolayısıyla nakit bulunduran hastanelerin asıl likidite durumunu gösteren nakit oranı yok denecek kadar azdır. Hastaneler borçlarını ödeme noktasında sıkıntı yaşamaktadır. Olağan üstü durumlar ve kriz anında, hastanelerin devlet garantisi altında bulunuyor olması nakit oranının düşük olmasına sebep olmaktadır.

Diğer taraftan cari oran ve asit-test oranı bakımından, AII dal grubu hastaneleri diğer rol gruplarına göre daha iyi durumdadır. Cari oran bakımından bu hastaneler, 2019 ve 2020 yıllarında sırasıyla 1,07 ve 1,13 oranlarıyla en yüksek değerlere ulaşmıştır. Bu grupta yer alan hastaneler, sağlık politikaları ve uluslararası sağlık göstergelerinden

etkilenmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, SB tarafından bu grup hastanelerin özel olarak desteklendiği sonucu çıkabilir. Örneğin, uluslararası sağlık göstergelerinden bir tanesi olan bebek ölüm hızı bu grupta yer alan kadın doğum hastanelerinin başarısıyla doğrudan etkilenmektedir. Bundan dolayı, bu grupta yer alan hastanelerin özel olarak desteklendiği söylenebilir.

Hastanelerin finansal yapıları incelendiğinde, tüm rol grubundaki hastanelerin kısa vadeli borçlarının tüm kaynaklar içerisindeki en büyük paya sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bu borçların en büyük kısmı hizmet üretiminde ihtiyaç duyulan tıbbi cihaz ve ilaçlar için oluşan borçlardır. Hastanelerin tamamında firma borçları kısa vadeli, diğer bir deyişle 1 yıl altı borçlardır. Uzun vadeli borçları ise, işçilerin kıdem tazminat karşılığı ayrılmasından dolayı bulunmaktadır ve yıllar itibarıyla artış trendi içerisinde olmuştur.

Hastanelerin kısa vadeli kaynaklarının büyük kısmını, dönen varlıkları finanse etmek için kullandığı anlaşılmaktadır. Duran varlıkların finansmanı yine kısa vadeli borçlarla yapılsa da dönen varlıklara daha çok yatırım yapılmış ve kaynakların verimsiz kullanıldığı sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan, hastanelere yapılacak büyük cihaz yatırımları SB tarafından yapılabilen veya ayrı bir izne tabi olarak hastaneler tarafından yapılmaktadır. SB bu cihazları hastaneler adına merkezi alımla gerçekleştirip, hastanelere devrini yapabilmektedir. Bu alımların kaynağı farklı olabilmektedir. Örneğin, dünya bankası fonu yardımıyla ultrason cihazı alınabilmesi gibi. Bu durumlar, hastanelerin finansal performansını önemli derecede etkilemekte ve hastanelerin borçlanma yükünü azaltabilmektedir.

Kısa vadeli yabancı kaynak oranı genel kabul görmüş orandan çok fazla olmasına rağmen, sadece AII dal grubu hastanelerde 2019 ve 2020 yıllarında 1'in altına düşmüştür. Bunun ana nedeni, SB politikalarıyla ilgilidir. SB AII dal grubu hastanelerinin düşük borç seviyesi ile çalıştırılmasını ek ödenekler göndererek sağlamakta ve sağlık göstergelerinin temel kaynağı olan bu grup hastaneleri özel olarak desteklemek istemesindedir.

Ayrıca EI rol grubu hastanelerin küçük ölçekli hastaneler olması nedeniyle dönen varlıkların aktife oranı diğer rol gruplarına göre daha düşüktür. Bunun asıl nedeni, bu grup hastanelerinin hizmet çeşidinin az olması ve stokların sirkülasyonunun diğer rol

gruplarına göre daha düşük olmasından kaynaklanmaktadır. A grubu hastanelerde ise, ileri seviye ameliyatlar yapılması ve özel nitelikte malzemeler kullanılması dolayısıyla diğer rol gruplarına göre dönen varlıkların aktife oranı biraz daha yüksek gerçekleşmiştir.

Faaliyet oranlarına bakıldığında, hastanelerin stoklarını genel anlamda etkin kullandıkları söylenebilmektedir. Stok devir hızları genellikle yüksek çıkmakla beraber 2017 yılındaki genel sekreterliklerin kapatılarak sağlık müdürlükleri ile birleşmesinden dolayı ilgili yılda stok devir hızlarında düşüş meydana gelmiştir. Ayrıca 2020 yılında başlayan covid pandemisi nedeniyle önceki yıla oranla stok devir hızlarında gözle görülür düşüş yaşanmıştır. Alacak devir hızları ve alacakların ortalama tahsil süresi birbirine ters orantılı şekilde gerçekleşmiş ve alacaklarını tahsil etme noktasında genel itibarıyla çok fazla sıkıntı yaşamadığı gözlenmektedir. SB hastanelerinin en büyük gelir kaynağı SGK olması alacaklarını tahsil etmede sıkıntı yaşamamasının en büyük nedenidir. Diğer taraftan incelenen bilanço hesaplarında SGK harici alacakların geç tahsil edildiği görülmüştür. Yapılan uzman görüşmeleri sonucunda; Sayıştayın da bu konuda yapmış olduğu denetimlerde alacakların takip edilmesi noktasında tavsiyelerde bulunduğu belirtilmiştir.

Rol gruplarına göre bakıldığında tüm yıllarda AII dal hastanelerinin alacak devir hızları diğer rol gruplarına göre daha düşük, alacakları tahsil etme süresinin daha uzun olduğu görülmektedir. EI ve D rol grubu hastanelerde ise alacak devir hızı yüksek, alacakları tahsil süresi daha kısa zamanda gerçekleşmektedir. Bu bağlamda küçük ölçekli EI ve D rol grubu hastanelerin alacaklarını tahsil etmede etkin, AII dal rol grubunun ise tahsilatlarında diğer rol gruplarına göre daha fazla sıkıntı yaşadığı söylenebilmektedir.

Maddi duran varlık devir hızı olarak tüm rol grubundaki hastanelerin yıllar itibarıyla artış gerçekleşmiştir. Hastaneler maddi duran varlıklarını verimli kullandıkları anlaşılmaktadır. Diğer taraftan aktif devir hızlarına bakıldığında, 2019 yılına kadar dalgalı bir seyir gözlenmiştir. 2020 yılında ise önceki yıla göre düşüşler görülmektedir. 2020 yılındaki bu düşüş stoklardan kaynaklanmaktadır. 2020 yılında hastaneler covid pandemisi nedeniyle stoklarını artırmışlardır.

Borçları ödeme gün süreleri olarak dalgalı bir seyir görülmekle beraber, 2020 yılında tüm hastanelerin ortalamalarına göre en yüksek gün süreleri gerçekleşmiştir. Borçları ödemede hastaneler sıkıntıya düşmektedir. A grubundan EI grubuna doğru borç ödeme gün süreleri azalmaktadır. Bunun nedenleri incelendiğinde; A grubunda yer alan hastanelerin en büyük ölçekli hastane olması, insan gücü çeşitliliğinin fazla olması, yüksek maliyet gerektiren işlemlerin yapıyor olması vb. nedenlerdendir. Hastanelerin ölçekleri ve verilen hizmet çeşitliliği düştükçe maliyetler de azalmakta ve sonuç olarak borç ödeme gün süreleri düşmektedir.

Borç ödeme gün süreleri yüksek olan hastaneler mal tedarik süreçlerinde sıkıntı yaşamakta hatta bazen yapılan satın alma süreçlerinde firmalar tarafından fiyat teklifi olmamaktadır. Medikal firmalar hastanelerin borç ödeme sürelerine bakarak yüksek fiyatlar teklif etmekte bu da hastanelerin borç ödeme gün sürelerini daha da artırmaktadır.

Hastanelerin kârlılık durumları incelendiğinde, genel olarak tüm rol gruplarındaki hastanelerin zarar ettiği gözlemlenmektedir. 2016 yılında sadece satılan hizmet maliyetleri ile net satışlar incelendiğinde, satılan mal maliyetinin net satışlardan fazla olduğu anlaşılmaktadır. Daha sonraki yıllarda bu olumsuz durum SUT fiyatlarında yaşanan olumlu değişimler sonucuyla 2020 yılına kadar dalgalanma görülse de elde edilen net kâr, satılan mal maliyetinden fazla olmuştur. 2020 yılında ise AI, AI dal, A2 ve B gruplarında net kâr satılan mal maliyetini karşılayamamıştır.

Yapılan uzman görüşmeleri sonucunda; 2019 yılında Sayıştay ile yapılan görüşmeler neticesinde hizmet sunumu sonrasında kesilen faturalardan fazla SGK'nın ödenek göndermesi ve bu fazla gönderilen ödeneklerin 340 hasta tedavi avansları hesabında beklemekteyken gelir hesaplarına aktarılması sonucunda, 2019 yılı net kâr pozitif çıkmıştır. 2019 yılından sonra yıl sonu hesaplarında 340 hesabında bakiye bekletilmemeye başlanmış ve her yıl gelir hesaplarına yansıtılmıştır.

Tüm kârlılık parametrelerine bakıldığında; sunulan hizmet için katlanılan çeşitli maliyet ve giderlerin hizmet sunumu gelirlerinden fazla olduğu, bunun sonucunda oluşan zararların öz kaynaklara olumsuz yansıdığı gözlemlenmektedir. Diğer taraftan, hastanelerin kamu hastaneleri olması önceliklerinin kârlılığın artırılmasından ziyade

nitelikli hizmet sunumu olması kârlılık oranlarının düşük ve negatif seyretmesinin ana nedenidir.

Araştırma sonuçlarına göre öneriler aşağıda sıralanmıştır:

- Hastaneler düzenli olarak finansal durumlarını analiz etmeli ve giderlerinin kontrolünü sağlamalıdır.
- Tüm finansal tablolar, finansal analize elverişli hale getirilerek kullanılmalıdır ve bu yönde kullanılması için teşvik edilmelidir.
- Hastanelerde bilimsel yönden finansal yönetim ve maliyet analizi yöntemlerini bilen finans yöneticilerinin istihdamı sağlanmalı ve hizmet içi eğitimlerle desteklenmelidir.
- Yapılan global bütçelemelerde SUT fiyatları baz alınmakta ve bu fiyatlar piyasa koşullarına göre düşük kalmaktadır. SUT fiyatları yapılan işlem maliyetlerine göre reel olarak güncellenmelidir.
- Götürü bedel protokolü ile Suriyeli hastalar için katlanılan giderlerden çok daha az olan ödenek AFAD'tan gönderilmektedir. Yapılan maliyetlere göre protokol yapılmalı, ek ödenek sağlanarak hastanelerin finansal durumlarında pozitif iyileşmeler sağlanmalıdır.
- Hastanelerde gelirlerin artırılmasına yönelik olarak, fatura ve gelir tahakkuk birimleri güçlendirilmelidir. Her hasta için oluşan faturalara o hasta için harcanan her türlü malzeme yansıtılarak, oluşacak gelir kayıpları engellenmelidir.
- SUT fiyatları piyasa koşullarına göre ve periyodik dönemlerle değerlendirilmeli ve hizmet bedellerinin fiyatlarının güncel kalması sağlanmalıdır.
- Maliyet muhasebesi tüm hastaneler de uygulanarak gider kontrolleri sağlanmalıdır. Bu şekilde yapılacak detaylı maliyet analizleri ile hastanelerin finansal performansları önemli ölçüde iyileşecek ve bu sayede elde edilecek tasarruflar olumlu taraflarda kullanılacaktır.
- Hastanelerin alacaklarının takibine yönelik, alacak takip sistemi kurularak sunulan hizmet sonucu katlanılan maliyetlerin karşılanması sağlanmalıdır.

- Hastanelerin hizmet sunumunda en büyük girdisi olan insan kaynağının planlanmasında standartlar belirlenerek; giderler içerisinde büyük yer tutan nöbet, icap vb. ödemelerin optimal düzeyde tutulmalıdır.
- Hastane bina ve cihaz bakım ve onarım giderlerinin fazla olması ve bunun azaltılmasına yönelik yenileme ve modernizasyon çalışmalarında fayda-maliyet analizleri yapılmalı ve yapılacak bu yatırımlarda hastane gelirine sağlayacağı katkıya göre önceliklendirme yapılmalıdır.
- Yüksek maliyetlere edinilen tıbbi cihazların kapasite kullanım oranları aylık olarak takip edilerek, âtıl kapasitelere yönelik çözüm yolları bulunmalıdır.
- SB tarafından yüksek maliyet içeren cihazlar planlanırken merkezi alım tercih edilerek, oluşabilecek yüksek fiyat risklerinden hastanelerin korunması sağlanmalıdır.
- Yüksek elektrik, doğal gaz, su vb. işletme giderlerinin takibi özellikle yapılarak gereksiz kullanımlar engellenerek giderler azaltılmalıdır.
- Stoklar optimal derecede tutulmalıdır. Hastaneler stokların tüketimini düzenli olarak takip etmeli, fazla stoktan kaçınarak stok bulundurma maliyetleri düşürülmelidir.
- Hastanelerde hizmet sunumunun en büyük kaynaklarından olan tıbbi malzeme ve ilaçların düzenli olarak takipleri yapılmalı ve oluşacak zararların önüne geçilmelidir.
- Tıbbi işlemlerde her branşa göre asgari standartlar geliştirilmeli ve bu şekilde gereksiz yapılan tıbbi işlem maliyetlerinden kaçınılmalıdır. Ayrıca her bir işlem için ortalama kullanılan tıbbi sarf ve tıbbi malzemeler için standartlar oluşturulmalı, bu standardın üzerine çıkan işlemler özellikle takip edilerek gereksiz maliyetlerin önüne geçilmelidir.
- AII dal grubu hastaneler, uluslararası sağlık göstergelerine ve SB politikalarına yönelik olarak borç ödeme ve stok açısından desteklenmektedir. Bu verilen finansal desteğin tüm rol gruplarına yayılarak bütün hastanelerin finansal performansına olumlu yansımaları önerilmektedir.
- Bu çalışmada, oran analizi yöntemiyle finansal performans ölçümü yapılmıştır. Aynı evren grubu için, teknik performans ölçümünün yapılması da önerilebilir.

KAYNAKLAR

- Ağırbaş, İ. (2014). *Sağlık kurumlarında finansal yönetim ve maliyet analizi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ağırbaş, İ. (2016). *Hastane yönetimi ve organizasyon*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ağyar, E. (2006). Hastane işletmelerinin yönetimi açısından ağdaş maliyetleme yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ve kalite maliyetlemenin değerlendirilmesi: Bir uygulama. Doktora Tezi, *Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Antalya.
- Akça, C. (2018). Mali tablolar analiz tekniklerini kullanarak yönetim performansının değerlendirilmesi: Bir banka uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul.
- Akca, N., İkinci, S. S. (2014). Ankara'da yer alan özel bir sağlık işletmesinin finansal tablolarının oran analizi yöntemi ile değerlendirilmesi. *İşletme bilimi dergisi*, 2(1), 111-126.
- Akdur, R. (1998). *ağdaş sağlık ve sağlık hizmetleri kavramları bu kavramlara etki eden dinamikler*. Ankara: Antıp Ař. Tıp Kitapları ve Bilimsel Yayınlar.
- Akdur, R. (2000). Sağlık hizmetleri ve sınırlı kaynakların dağıtımı (tartışılması gereken sorular). *Türkiye Klinikleri Tıp Etiği Dergisi*, 8(1), 38-45.
- Akgüç, . (2008). *Mali tablolar analizi* (13.Baskı). İstanbul: Arayış Basım Yayın.
- Akgüç, . (2010). *Finansal yönetim*, İstanbul: Avcıol Basım Yayım.
- Akgün, M. (2002). İşletmelerde etkinlik ve nakit çevirme süresi analizi. *İSMMMOMali zm Dergisi*, 60(12), 186-198.
- Akyüz, Y., Genç, E., & Erem, I. (2013). Finansal oranlar arasındaki ilişkinin faktör analizi ile incelenmesi: aracı kurumlar üzerinde bir uygulama. *Dmlpınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (37), 85-96.

- Alparslan, D. (2014). Sağlık bakanlığı hastanelerinde işletme sermayesi ile finansal performans göstergelerinin analizi. Doktora Tezi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Isparta
- Alparslan, D., Gençtürk, M., Özgülbaş, N. (2015). Sağlık bakanlığı hastanelerinde işletme sermayesi ile finansal performans göstergeleri arasındaki ilişkinin analizi. *Suleyman Demirel University Journal Of Faculty Of Economics & Administrative Sciences*, 20(1), 317-338.
- Alper, A. (2016). Kamu hastanelerinde finansal performansın oran analizi ile ölçülmesi: Sivas numune hastanesi örneği. Yüksek Lisans Tezi, *Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü*, Sivas.
- Alper, A., Biçer, E. B. (2017). Kamu hastanelerinde finansal performansın oran analizi ile ölçülmesi: bir kamu hastanesi örneği. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(2), 337-357.
- Altay, A. (2007). Sağlık hizmetlerinin sunumunda yeni açılımlar ve Türkiye açısından değerlendirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, (64), 33-58.
- Altıngöz, Gündüzalp N. (2018). Finansal tablolara uygulanan rasyo analizi ile hilenin tespiti, değerlendirilmesi ve tekstil sektöründe bir uygulama, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Atabey, N. A., Parlakkaya, R., Alagöz, A. (2006). *Genel muhasebe dönem sonu işlemleri*. Konya: Atlas Kitabevi.
- Atasever, M., Bağcı, H. (2020). *Türkiye sağlık sistemi*. Ankara: Akademisyen Kitabevi.
- Ateş, Ç. (2014). Sağlık işletmelerinde finansal performansın değerlendirilmesi: Diyarbakır Gazi Yaşargil Eğitim ve Araştırma Hastanesi örneği. Yüksek Lisans Tezi, *Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul.
- Atmaca, M. (2010). Uluslararası finansal raporlama standartlarına ve vergi yasalarına göre düzenlenen temel mali tabloların finansal analiz açısından karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve Türkiye uygulaması. Doktora Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul

- Ayanoğlu, Y., Atan M., Beylik, U. (2010). Hastanelerde veri zarflama analizi (vza) yöntemiyle finansal performans ölçümü ve değerlendirilmesi. *Sağlıkta Performans Ve Kalite Dergisi*, 2(2), 40-62.
- Ayaz, A. (2015) Sağlıkta dönüşüm programının finansal performansa etkisi, Yüksek Lisans Tezi, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Ayhan Başer, D., Kahveci, R., Koç, M., Kasım, İ., Şencan, İ., Özkara, A. (2015). Etkin sağlık sistemleri için güçlü birinci basamak. *Ankara Medical Journal*, 15(1), 26-31.
- Bakır, H., Şahin, C. (2009). *Yöneticiler için finansal tablolar analizi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Bayram, A. (2006). Hastane işletmelerinde finansal verilere dayalı performans ölçümü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı*, Ankara.
- Bitlisli, F. (2014). Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarının finansal tablolar ve analiz sonuçları üzerindeki etkileri: Bir uygulama. Doktora Tezi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Isparta
- Bostan, S., Kılıç, T., Acuner, T. (2012). Sağlıkta dönüşüm programının hastaneler üzerindeki değişim etkisi: Hastane yöneticilerinin görüşleri. *Tisk Akademi*, 7(14), 108-123.
- Bozkurt, İ. (2020). Hizmet, sağlık hizmeti ve hastane kavramları. İçinde Ş.A. Uysal, R. Çelik (Edt.), *Sağlık yönetiminde güncel konular* (ss. 85-117). Ankara: İksad Yayınevi.
- Brown, M. (1992). Health Care Financial Management. *Jones And Bartlett Learning*.
- Buchmueller, T. C., Couffinhal, A. (2004). *Private Health Insurance in France*.
- Bulut, T. (2017). Organize sanayi bölgeleri (OBS'ler) tüzel kişiliklerinin finansal performans analizine yönelik endeks önerisi: Bulut performans endeksi. *Verimlilik Dergisi*, (3), 29-57.

- Carrin, G. (2003). Community based health insurance schemes in developing countries: facts, problems and perspectives. World Health Organization, Geneva. (<https://apps.who.int/iris/handle/10665/69023>)
- Cebeci, Y. (2014). Finansal tablolar analizi açısından Türkiye finansal raporlama standartları (TFRS) kapsamında düzenlenen finansal tablolar ile muhasebe sistemi uygulama genel tebliğindeki (MSGUT) finansal tabloların karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul.
- Cleverley, W. O. (1994). Trends in the hospital financial picture. *Healthcare Financial Management: Journal Of The Healthcare Financial Management Association*, 48(2), 56-9.
- Çabuk, A., Lazol, İ. (2012). *Mali tablolar analizi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Çakır, M. (2017). *Sağlık hizmeti sunumu, etkinlik ve özelleştirme*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çam, H. (2008). Sağlık işletmelerinde finansal performansın değerlendirilmesi: Karaman devlet hastanesi örneği. Yüksek Lisans Tezi, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Konya.
- Çavmak, Ş., Çavmak, D. (2017). Sağlık hizmetlerinde etkinlik kavramı. *Sağlık Yönetimi Dergisi*, 1(1), 21-34.
- Gümüş, E., Çelikay, F. (2010). Türkiye’de sağlık hizmetleri ve finansmanı. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 177-216.
- Çetin, P. (2015). Türkiye’de koruyucu sağlık hizmetlerinin AB kriterleri açısından Bursa sağlık kurumları örneğinde incelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.
- Çınaroğlu, S. (2015). Sağlık Bakanlığı Hastaneleri’nin örgütsel ve finansal performans göstergeleri bakımından kümelenmesi. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 33(2), 1-23.

- Çıraklı, Z. L., Sayım, F. (2009). Hastanelerdeki sağlık hizmetlerinde kalite yönetim sistemlerinin maliyet fayda, maliyet etkililik analizi göstergelerinin incelenmesi. *Uluslararası Sağlıkta Performans ve Kalite Kongresi Bildiriler Kitabı, 2. Cilt*, 347-355
- Çil Koçyiğit, S. (2012). *Hastane işletmelerinde finansal performans ölçümü ve Türkiye özel hastaneler uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Dereköy, F., Kalmış, H. (2013). Hastanelerde performans ölçümünün muhasebe bilgi sistemiyle ilişkilendirilmesi. *Muhasebe ve finansman dergisi*, (58), 139-160.
- Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği. (2007, 1 Mayıs). Resmi Gazete (Sayı: 26509). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/05/20070501-8.htm>
- Dünya Sağlık Örgütü (2022). Dünya sağlık örgütü sağlık tanımı. <https://www.who.int/about/governance/constitution>. (Erişim Tarihi: 28.09.2022).
- Düzer, M. (2008). Finansal analizde kullanılan oranlar ve firma değeri ilişkisi İMBK'de bir uygulama. Yüksek Lisans Tezi, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Sakarya.
- Ercan, M.K., Ban, Ü. (2014). *Değere dayalı işletme finansı, Finansal yönetim* (8.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Erdoğan, M., Yıldız, B. (2015). Sağlık işletmelerinde finansal oranlar aracılığıyla performans ölçümü: Hastanelerde bir uygulama. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 6(9), 129-148.
- Erkol, A.Y. (2018). Finansal esneklik ve finansal esneklik değerinin finansal kararlara etkisi. Doktora Tezi, *Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Mersin.
- Ersöz, M. (2017). Kamu kurumlarında mali tablo analiz yöntemlerinin uygulanabilirliği. *Sayıştay Dergisi*, (105), 1-40.
- Gibson, C. H. (2011). Financial reporting and analysis. 11th Editi. *South-Western Cengage Learning*.

- Griffin, D. (Ed.). (2011). Hospitals: What They Are And How They Work. *Jones & Bartlett Learning*.
- Güçlü, F. (2009). UFRS mali tablo düzenleme ilkelerine göre tespit edilen kar rakamı üzerinden düzenlenen kar dağıtım tablosu. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 59(2), 263-305.
- Günel, M. (2007). Sağlık hizmetlerinde kalite ve hasta tatmini. Yüksek Lisans Tezi, *Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul.
- Islıkcık, S. (2018). Sağlık işletmelerinde finansal performans analizi ve işletme sermayesi ilişkisi: Türkiye kamu hastanelerine yönelik bir uygulama. Yüksek Lisans Tezi, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Ankara.
- İstanbulluoğlu, H., Güleç, M., Oğur, R. (2010). Sağlık hizmetlerinin finansman yöntemleri. *Dirim Tıp Gazetesi*, 85(2), 86-99.
- Karadeniz, E. (2016). Hastane hizmetleri alt sektörünün finansal performansının incelenmesi: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası sektör bilançolarında bir uygulama. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 19(2), 102
- Karapınar, A., Zaif, F. A. (2009). *Uluslararası finansal raporlama standartları ile uyumlu finansal analiz*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karasioğlu, F., Erdemir, N. K. (2019). *Mali tablolar analizi*. Konya: Eğitim Yayınevi.
- Kayıkcıoğlu, T. (2019). Finansal tablo analiz tekniklerinin serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından kullanım düzeylerinin incelenmesi: Karaman ili örneği. Yüksek Lisans Tezi, *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Niğde
- Kılıç, B., Aksakoğlu, G. (1995). Sağlık sistemlerinin sınıflandırılmasına ilişkin kuramsal yaklaşımlar. *Toplum ve Hekim Dergisi*, 9(64-65), 14-15.
- Kısakürek, M. M. (2010). Hastane işletmelerinde bölüm maliyet analizi: Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesinde bir uygulama. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(3), 229-256.

- Langenbrunner, J. C., Langenbrunner, J., Somanathan, A. (2011). Financing health care in east asia and the pacific: Best practices and remaining challenges. *World Bank Publications*.
- Larson, J. S. (1991). The measurement of health: Concepts and indicators (vol. 31). *Greenwood Publishing Group*.
- Mossialos, E., Dixon, A. (2002). Funding health care: an introduction. *Funding health care: options for Europe*, 1, 30, 18-47
- Needles, B. E., Powers, M., Crosson, S. V. (2013). Principles of accounting. *Cengage Learning*.
- Orak, S. (2015). Ankara ili Sağlık Bakanlığı hastanelerinin 2008-2013 dönemi finansal performansının oran analizi ile incelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, *Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Ankara
- Oral, T., Polat, E., Şit, A. (2017). Borsa İstanbul kurumsal yönetim endeksinde yer alan şirketlerin sermaye yapıları ile hisse senedi getirileri arasındaki ilişkinin incelenmesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 8(1), 126-141.
- Özer, Ö. (2012). Mali tablolar analizi: bir hastane örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 3(6), 183-199.
- Özgülbaş, N. (2005). Sağlık kurumlarında finansal performans ölçümü ve finansal performansı artırmak için kullanılacak stratejiler. *Verimlilik Dergisi*, 3, 125-144.
- Özgülbaş, N. (2006). Türkiye’de kamu hastanelerinin finansal durum değerlendirmede kullanılabilecekleri bir yöntem: Trend analizi. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (29), 129-139.
- Özgülbaş, N., Koyuncugil, A. S., Duman, R., Hatipoğlu, B. (2008). Özel hastane sektörünün finansal değerlendirmesi. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, (40), 120-131.

- Özkan, S. (2000). Özel ihtisas hastanelerinde maliyet hesaplama sistemi önerisi ve bir örnek uygulama. Doktora Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir.
- Özyürek, H., Erdoğan, E. (2011). Finansal kurumlarda mali analiz ve bir uygulama. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 3(2), 229-238.
- Palamutçu, S. (2013). Kamu ve özel sağlık işletmelerinde finansal performansın oran analizi ile ölçülmesi ve karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul.
- Robinson, J., Elkan, R. (1996). Health Needs Assessment: Theory And Practice. London: *Churchill Livingstone*.
- Sağlık Bakanlığı (2020). Sağlık Bakanlığı istatistik yılı. <https://dosyasb.saglik.gov.tr/Eklenti/43399,Siy2020-Tur-26052022pdf.Pdf?0> (Erişim Tarihi: 08.06.2022).
- Sağlık Bakanlığı Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü Sağlık Hizmetleri Daire Başkanlığı. Hastanelerin Sınıflandırılması. <https://khgmsaglikhizmetleridb.saglik.gov.tr/TR-87504/kamu-hastaneleri-genel-mudurlugune-bagli-2-ve-3-basamak-kamu-saglik-tesisleri-guncel-listesi.html>. (Erişim Tarihi: 28.09.2022).
- Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkındaki Kanun (1961, 12 Ocak). Resmi Gazete (Sayı: 10705). Erişim adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.224.pdf>
- Sargutan, A. E. (2005). Sağlık sektörü ve sağlık sistemlerinin yapısı. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 8(3), 400-428.
- Sarı kale, H. (2016). Finansal analiz sürecindeki bilanço ve gelir tablosu düzeltmelerinin oranlara etkisi. Yüksek Lisans Tezi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Afyon.
- Schulz, R., & Johnson, A. C. (1976). Management Of Hospitals. McGraw-Hill Companies.

- Seçim, H. (1991). *Hastane yönetim ve organizasyonu–Türkiye’de hastanelerin yönetimi için bir model önerisi*. İstanbul: İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları.
- Sekhri, N., Savedoff, W. (2006). Regulating Private Health Insurance To Serve The Public Interest: Policy Issues For Developing Countries. *The International Journal Of Health Planning And Management*, 21(4), 357-392.
- Senal, S., Ateş, B. A. (2016). Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartlarının üretim işletmelerinde satılan mamul maliyeti tablosu üzerine etkileri: Bir üretim işletmesi örneği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(1), 79-95.
- Somunoğlu, S. (1999). Kavramsal açıdan sağlık. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 4(1).
- Songur, C., Ahmet, K., Mehmet, T., Ali, G., & Babacan, A. (2016). Türkiye kamu hastane birlikleri hastanelerinin finansal performanslarının değerlendirilmesi: Finansal tablo analizleri. *Sayıştay Dergisi*, (100), 1-26.
- Sözen, C., Özdevecioğlu, M. (2002). *Sağlık hizmetlerinde ve işletmelerinde yönetim*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Sümer, H., Peker, A. (2013). Bilançolarda cari oranın önemi ve hesaplanması. *Journal Of Accounting And Taxation Studies*, 6(1), 47-62.
- Sürmeli, F. (Edt.) (2006). *Genel Muhasebe*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Şahin, İ., Özgen, H. (2001). Sağlık Bakanlığı il devlet hastanelerinin karşılaştırılmalı verimlilik analizi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 5(3), 41-61.
- Tarcan, M. (2006). Hastanelerde finansal performansı etkileyen etmenlerin belirlenmesi: Sağlık Bakanlığı hastanelerinde çok değişkenli bir analiz. Yayınlanmamış Doktora Tezi, *Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü*, Ankara.
- Tekin, İ. (2017). Finansal analiz teknikleri ve finansal analiz üzerine bir uygulama. Doktora Tezi, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Adıyaman

- Tetik, N. (2019). *Mali Tablolar Analizine Giriş*. Atatürk Üniversitesi Açıköğretim Fakülte Kitabevi.
- Turan, E. (2011). Türkiye’de profesyonel hastane yöneticiliği: Kamu yönetimi açısından bir inceleme. Yüksek Lisans Tezi, *İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Malatya.
- Yazıcı, U., Çiçen, Y. B. (2021). Karadeniz bölgesindeki devlet hastanelerinin sağlık hizmetleri etkinliğinin analizi: 2018 yılı için veri zarflama analizinden bulgular. *Gümüşhane Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi*, 10(3), 341-352.
- Yeğinboy, E. Y. (1992). Sağlık işletmelerinde finansal performansın değerlendirilmesi ve hastane işletmeleri için bir model önerisi. Doktora Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İzmir.
- Yenice, Ö. (2015). Türkiye’de sağlık hizmetleri ve hastane yönetiminin evrimi (1960 sonrası). Yüksek Lisans Tezi, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. İstanbul.
- Yenisu, E. (2019). Finansal tabloların oran analizi ile incelenmesi: Adese örneği. *Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 19/45.
- Yentur, T. (2022). Muhasebe meslek mensuplarının finansal tablo analiz yöntemleri kullanım düzeylerinin ölçülmesi: Sivas ili örneği. Yüksek Lisans Tezi, *Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Sivas.
- Yiğit, V., Yiğit, A. (2016). Üniversite hastanelerinin finansal sürdürülebilirliği. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 253-273.
- Yiğit, V, Bayraktıoğlu, S. (2020). Üniversite hastanelerinin finansal performansı: Ankara ili örneği. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 153-164
- Yıldız, B. (2013). Sağlık işletmelerinde finansal performansı etkileyen unsurlar ve finansal performansın ölçülmesi: Hastanelerde bir uygulama. Doktora Tezi, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*. Erzurum.

Zelman, W. N., Mccue, M. J., Millikan, A. R., Glick, N. D. (2009). Financial management of health care organizations: An introduction to fundamental tools, concepts, and applications. *John Wiley & Sons*.



EKLER

Ek- 1

KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ

GİRİŞİMSEL OLMAYAN ARAŞTIRMALAR ETİK KURUL KARARI

Toplantı Tarihi: 25/02/2021

Toplantı Sayısı: 2021/04

Karar No: 2021.02.11

Kırıkkale Üniversitesi Girişimsel Olmayan Etik Kurulu 25/02/2021 tarihinde Perşembe günü saat 10.00'da Prof. Dr. Sema ZERGEROĞLU' nun başkanlığında toplanmıştır.

Kırıkkale Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü, Doç. Dr. Nesrin AKCA'nın danışmanlığında yürütülecek olan Yüksek Lisans Öğrencisi Ahmet BABACAN'nın yüksek lisans tezi "**Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Finansal Performans Analizi: Türkiye Örneği**" isimli başvurusu Kırıkkale Üniversitesi Girişimsel Olmayan Araştırmalar Etik Kurulu Yönergesinde belirtilmiş olan Etik İlkeleri gereğince değerlendirilmiştir.

KARAR: Kırıkkale Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi Sağlık Yönetimi Bölümü, Doç. Dr. Nesrin AKCA'nın danışmanlığında yürütülecek olan Yüksek Lisans Öğrencisi Ahmet BABACAN'nın yüksek lisans tezi "**Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Finansal Performans Analizi: Türkiye Örneği**" isimli başvurusu Kırıkkale Üniversitesi Girişimsel Olmayan Araştırmalar Etik Kurulu Yönergesinde belirtilmiş olan Etik İlkelerine uygun bulunmuştur.

Prof.Dr. Sema
ZERGEROĞLU
Başkan

Ek- 2



T.C.
SAĞLIK BAKANLIĞI
Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü

SERMAVE BÜTÇE VE MUHASEBE İŞLEMLERİ DAİRESİ
BAŞKANLIĞI

02/11/2020 12:20 - E-78004154 - 841 99 - 884



00129040633

Sayı : 78004154-841.99
Konu : Tez Araştırması

Sayın AHMET BABACAN

İlgi : 26/10/2020 tarihli ve 37106781 sayılı dilekçe.

İlgi tarih ve sayılı dilekçenizde bahse konu " Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Finansal Performans Analizi:Türkiye Örneği " isimli tez araştırmanız için Bakanlığımıza ait hastanelerin 2016-2020 yıllarına ait bilanço ve gelir tabloları talep edilmektedir. Yapacağımız araştırma ve çalışmaya yönelik gerekli veri kullanılması izni verilmiş olup; talep ettiğiniz veriler tarafınıza gönderilecektir.

Bilgilerinize rica ederim.

Selim BENER
Genel Müdür Yardımcısı

Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü- Çankaya/Ankara

Telefon: Faks No:

e-Posta: ahmet.babacan@saglik.gov.tr İnternet Adresi:

Belge Doğrulama Kodu: f91f739a-8558-4d64-8d8d-320ac590e28e

Bu belge, güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Bilgi için: AHMET BABACAN

Döner Sermaye Bütçe Birim Sorumlusu

Telefon No: (0 312) 565 02 12

Belge Doğrulama Adresi: <https://www.turkiye.gov.tr/saglik-bakanligi-ebys>

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Ahmet BABACAN

Doğum Tarihi :

Yabancı Dil :

Eğitim Durumu :

Lisans :

Çalıştığı Kurum/Kurumlar ve Yıl/Yıllar :

Yayımları (Diğer) :

Türkiye Kamu Hastane Birlikleri Hastanelerinin Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi: Finansal Tablo Analizleri (2016), Sayıştay Dergisi.

Sağlık Hizmetlerinde Afiliasyon Ve Mali Yönetim Üzerine Etkisi (2016), Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi.

Sağlık İşletmelerinde Finansal Performans Analizi (2022), Sağlık Bilimlerinde Araştırma ve Değerlendirmeler-III

Araştırma Alanları : Sağlık Yönetimi, Finans, Muhasebe, Bütçe