

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: <https://www.researchgate.net/publication/329196676>

Üniversite Eğitim ve Araştırma Hastane Döner Sermayelerinin Mali Performansı ve Risk Alanları – Financial Performance and Risk Areas of University Training and Research Hospital Re...

Article in *Amme İdaresi Dergisi* · October 2018

CITATIONS

2

READS

528

3 authors:



H. Hakan Yılmaz
Atılım University

84 PUBLICATIONS 295 CITATIONS

SEE PROFILE



Pelin Varol İyidoğan
Hacettepe University

30 PUBLICATIONS 117 CITATIONS

SEE PROFILE



Eda Yeşil
Kırıkkale University

18 PUBLICATIONS 47 CITATIONS

SEE PROFILE

Some of the authors of this publication are also working on these related projects:



Employment and Social Support Services Coordination and Implementation Model for the Integration of Disadvantaged Persons [View project](#)



EuropeAid/129067/D/SER/TR "Kamu Maliyesinde Karar Alma ve Performans Yönetimi" [View project](#)

Üniversite Eğitim ve Araştırma Hastane Döner Sermayelerinin Mali Performansı ve Risk Alanları

Hakkı Hakan YILMAZ*, Pelin VAROL İYİDOĞAN**
ve Eda BALIKÇIOĞLU***

Öz: Döner sermayeli işletmeler mali yönetim sistemimiz ve kurumsal performans üzerindeki etkileri nedeniyle kamu maliyesi açısından önemli kurumsal yapılar haline gelmiştir. Çalışmamızda 42 üniversite döner sermaye hastanesinin gelir, gider, borç yapısı 2009-2015 dönemi için panel veri analiziyle incelenmektedir. Analiz sonuçları döner sermaye gelir ve gider yapısındaki değişimin, döner sermaye açıkları ve borçları üzerinde anlamlı bir etkisi olduğunu göstermektedir. Üniversite döner sermayelerinde hizmet sunumu sürecinde gelirlerdeki artış yanında harcama yönetimini iyileştirmeye yönelik olmak üzere atılacak somut adımlar mali performansın iyileşmesine neden olacaktır. Mali yönetimin hastanelerde disiplinler arası çalışmalarla etkinlik odaklı olmak üzere iyileştirilmesi ve iç kontrol sisteminin kurumsallaşması mali performansın iyileşmesi ve sürdürülebilirlik açısından kaçınılmaz görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Döner sermayeler, üniversite hastaneleri, mali performans,

Financial Performance and Risk Areas of University Training and Research Hospital Revolving Funds

Abstract: Revolving funds have become critical institutions in terms of public finance due to our financial management system and the effects on corporate performance. In our study, the revenue, expenditure and debt structure of 42 university revolving fund hospitals are analyzed by panel data analysis for 2009-2015 period. The results of the analysis show us that change in the structure in income and expenses is a significant on revolving fund deficits and debts. The concrete steps to be taken to improve expenditure management beside increasing revenues in the university revolving funds will result in improving financial performance. The improvement of the fiscal management system based on the efficiency in the hospitals through interdisciplinary studies and the establishment of an effective internal control system are inevitable for ensuring better fiscal performance and financial sustainability.

Keywords: Revolving funds, university hospital, fiscal performance

* Prof. Dr., Ankara Üniversitesi, SBF, Maliye Bölümü, Cebeci Yerleşkesi Cemal Gürsel Cad. 06590, Ankara/Türkiye

** Doç. Dr., Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Beytepe Kampüsü, 06800 Ankara/Türkiye

*** Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Kırıkkale/Türkiye.

Giriş

Sağlık harcamalarının sunum düzeyi ve kalitesi insan yaşamının süresini uzatması yanında özellikle koruyucu sağlık hizmetleri yoluyla negatif dışsallıkları azaltması nedeniyle de ekonomide büyümeyi pozitif etkilemektedir (Yılmaz, 2007). Özellikle günümüzde ortalama yaşam süresinin uzaması ve sağlık alanında teknolojik gelişmeyle birlikte sağlık araştırmalarındaki gelişme üçüncü basamak sağlık hizmetlerine olan talebi artırmıştır. Bu artış araştırma odaklı olmak üzere üçüncü basamak sisteminde sunulan tedavilere ilişkin çalışmalar açısından üniversite hastanelerini çok daha önemli bir konuma getirmektedir. Bununla birlikte Türkiye’de sağlık sistemine ilişkin politikaların daha çok sağlık hizmeti sunumunun talep yönüne ağırlık vermesi ve bu talep yönünün de ağırlıklı olarak sağlığa erişim politikaları ile daha sınırlı bir çerçevede ele alınması orta ve uzun vadede sağlık politikalarına ilişkin risk alanlarını artırmaktadır.

Üniversiteler dünyanın birçok yerinde olduğu gibi, Türkiye’de de kar amacı olmayan kamu kurumları niteliğindedir. Kamu üniversitelerinin doğrudan kar amaçlı olmayan ama ekonomik sonuç doğuran işlemlerinin değerlendirilmesinde kullanılan alt kurumsal yapıların başında döner sermayeler ve döner sermayeli işletmeler gelmektedir (Yılmaz, 2010). Anayasamız çerçevesinde devlet tüzel kişiliği dışında ayrı bir kamu tüzel kişiliği olan üniversitelerin döner sermaye işletmelerinden dolayı elde edeceği gelir, harcamalar ve borçlanma ile özellikle özel bütçe olmak üzere ekonomik sonuçlar doğuran işlemlerinin diğer kaynaklarla iyi ayrışması önemli bir konudur. Nitekim, bugün gelinen noktada döner sermayeler içinde yapılan bazı iş ve faaliyetlerin aslında özel bütçe içinde yapılacak faaliyet niteliğinde olduğu görülmektedir. Döner sermaye işletmelerinde ilgili mevzuatın özellikle mali yönetim alanında son dönemde yapılan değişimleri de kavrayacak şekilde güncellenmemesi önemli bir mali yönetim sorunu olarak karşımıza çıkmaktadır. Döner sermayelerin çok çeşitli olması, faaliyet alanlarının farklılaştığı bir yapıda sektörel ve tematik bazlı farklılaşan uygulamaların mevzuatta iyi ayrıştırılamaması bu sorunun daha da derinleşmesine ve etkinlik kaybına neden olmaktadır.

Döner sermayeli işletmelerin fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin üretimi ile satışını yapmak için kurulacağı temel prensip olarak bugün karşımıza çıkmaktadır. Bu çerçevede içinde fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin neler olacağı konusunun konu ve kurumsal farklılıklar dikkate alınarak açık bir şekilde ortaya konması önem taşımaktadır. Fiyatlandırılabilir mal ve hizmetin hangi koşulların yerine gelmesi durumunda bütçe dışında kalması gerektiği yine bu çerçevede açıklığa kavuşturulması gerekli önemli bir alan haline gelmektedir. Esas olarak bu işletmelerin dinamik bir yapı içinde değişen faaliyetleri sonucu elde edilecek

çıkı ve sonuçların performans bütçe sistematığı içinde hizmet programlarıyla ilişkilendirilmesi ve bütçe ile bağlantısının kurulması özellikle faaliyetler ile mali sonuçların raporlanması açısından önem taşımaktadır. Bu anlamda ürettiği mal ve hizmetlerin çeşitliliği ve sağlık hizmetlerinin döner sermayeli işletme bütçelerinde %80'leri aştığı bir yapıda üniversiteler ve bunun altında araştırma hastanelerine yönelik sürecin yeniden yapılandırılması kritik bir önemde görülmektedir.

Türkiye'de üçüncü basamak sağlık hizmetlerinin sunumundaki etkinlik üniversite araştırma hastanelerinin özellikle araştırma alanlarının temel tıp bilimleri ile geliştirilmesine bağlı görülmektedir. Burada üniversite hastanelerinin araştırma fonları ve özel bütçelerle entegre bir şekilde başarılı bir yönetim ve mali yönetim sistemine sahip olması gelecek dönemin başarısı açısından kritik önem taşımaktadır. Bu doğrultuda çalışmada üniversite döner sermayeli hastanelerin açık ve borç yapıları ampirik olarak analiz edilerek konuya ilişkin sınırlı literatüre katkıda bulunulmuştur.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde döner sermayelerin kuruluşu, işleyiş yapısı ve gelişimi ile üniversite döner sermayelerinin kurumsal yapısı ele alınmıştır. İkinci bölümde mevcut mali yönetim sistemi içinde üniversite araştırma hastaneleri döner sermayelerinin mali yapısı çeşitli parametrelerle incelenmiş ve son dönemde yaşanan mali sorunlar değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde ise üniversite araştırma hastane döner sermayelerinin bütçe açığı ve borç yükünü belirleyen mali performansları üzerinden mali sürdürülebilirlik sorununa panel veri analizi yöntemi ile bakılmış ve elde edilen bulgular analiz kapsamında değerlendirilmiştir.

Türkiye'de Döner Sermayelerin Kuruluşu, Yapısı ve Gelişimi

Özellikle 5018 sayılı kanun çerçevesinde yeniden yapılandırma süreci ertelenen döner sermayeli işletmeler mali yönetim sistemimiz ve kurumsal performans üzerindeki etkileri nedeniyle kamu maliyesi açısından önemli ama mali riskleri artan kurumsal yapılar haline gelmiştir. İlk kuruluşunda sayıları sınırlı sayıda iken, dönem boyunca sayıları hızla artmış ve 2000'li yılların başında 4000'e yaklaşmıştır. 2000'lerin ilk yarısında IMF destekli uygulanan ekonomik programın bir yapısal koşulu olarak döner sermayeli işletmelerin sayısı kurum içi birleştirmelerle 1400'e kadar düşürülmüştür. Bu birleştirmenin en yoğun olduğu kurumların başında üretilen hizmet çeşitliliği çerçevesinde üniversiteler gelmektedir (Balıkçoğlu vd., 2016).

Ülkemizde döner sermaye uygulaması 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'nun getirdiği tanım ve temel ilkeler çerçevesinde mali sistemimize

girmiştir. Bu kanunun 49. maddesinde döner sermaye; genel bütçe içinde yönetilen sını ve ticari kurum ve idarelerin ilk madde ve malzeme alım bedelleri ile uzman ve işçi ücretleri döner sermaye adıyla bütçelere konulan ödenekler ile karşılanır ve ödenir şeklinde tanımlanmıştır. Daha sonra uygulama sadece genel bütçe ile sınırlı kalmamış özel bütçeli idareler de (o zamanki adıyla katma bütçeli idareler) döner sermayeli işletme kurma modelini mali yapıları içine dahil etmişlerdir.

Bu çerçevede genel ve özel bütçeli idarelerin yükledikleri kamu hizmetlerini gerçekleştirmelerinden dolayı ortaya çıkan ticari, sını, tarımsal ve mesleki nitelikteki faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için ayrılan sermayelere döner sermaye ve bu amaçla kurulan işletmeler ise döner sermayeli işletmeler olarak adlandırılmaktadır (Alagöz, 1982: 63). Bu işletmelerin faaliyetlerini yürütürken üretim, istihdam ve kamu geliri yaratarak ekonomiye katkı yaparken, diğer taraftan ortaya çıkan atıl kapasite sayesinde kamusal etkinlik ve verimliliği artırmaları da kendilerinden beklenmiştir (Tosun, 2014: 106). Bu işletmeler, tüzel kişiliğe sahip olmayan, sermayeleri aldıkları ödenek, karlar, sabit değerler, bağışlar olan, özel kanunlara tabi olan, bütçeleri bağlı oldukları kuruluşun onayını gerektiren işletmelerdir. Genel bütçeli idareler, devlet bütçesinin tabi olduğu katı ilkelerine daha bağlı olmaları ve öz gelirlerinin bulunmaması nedeniyle döner sermaye işletmeler ilk aşamada genel bütçeli idarelerde daha yaygınlık kazanmıştır (Çetinkaya, 2003: 57).

Ülkemizde ilk döner sermaye uygulaması, 1925 yılında 549 sayılı “Ziraat Müesseselerine Sabit Sermaye Vaz’ına Dair Kanun” ile gerçekleştirilmiştir. Bu kanuna göre, Tarım Bakanlığına bağlı okulların ürün satış gelirlerinin etkili biçimde değerlendirilmesi amaçlanmıştır. 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 49. maddesi ile ilk kez döner sermaye işletmelerine yönelik genel bir düzenlemeye yer verilmiş ancak söz konusu madde hükümlerine göre kurulan döner sermaye işletmeleri sayısı sınırlı sayıda kalmıştır. İzleyen yıllarda, 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun’un 40 ve geçici 2. maddeleri, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu’nun 58. maddesi ve ilgili kamu idarelerinin teşkilat kanunlarında yer alan çeşitli maddelerle çok sayıda döner sermaye işletmesi kurulmuştur (Hazine Müsteşarlığı, 2010: 193).

Kamu yönetiminin katı kurallarından kurtulup mali ve idari özerkliğe sahip olan döner sermayeli işletmelerin her birinin ikinci mevzuat anlamında ayrı mevzuatları bulunmaktadır. Örneğin üniversitelerde döner sermayeli işletmeleri kurulurken, yönetim kurulu ve rektörün görüşü alındıktan sonra, kuruluş yönetmeliği hazırlanarak Yüksek Öğretim Kurulu’na (YÖK) gönderilir. Maliye Ba-

kanlığı'nın olumlu görüşüyle, YÖK'ün onayıyla birlikte resmi gazetede yayınlanır (Altuğ, 2004: 133). Bununla birlikte bu yönetmeliklerin bir çerçeve mali yönetim sistemine göre hazırlanmaması yönetmeliklerin kural koyma gücünü zayıflatmakta bu ise etkinlikten uzaklaşma riskini artırmaktadır. Mali yapıya ilişkin iş ve işlemler ise esas olarak Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde yürütülmektedir. Bu anlamda döner sermaye sisteminde yaşanan sorunların kaynağında kural bazlı bir etkinliği ölçecek ve değerlendirecek yapının olmaması gelmektedir. Başka bir ifadeyle sunulan mal ve hizmet ile yönetim ve mali yönetim sistemi bir işletme rasyonalitesini sağlayacak iyi tanımlanmış ve işleyen kurallara sahip değildir. Bugün sağlık sisteminde yer alan döner sermayeli işletmelerin yaşadığı sorunların kaynağında bu konu da önemli bir yer tutmaktadır.

Maliye Bakanlığı 2010 yılından itibaren DMIS (Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemi) projesi çerçevesinde "Döner Sermaye Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi" ve "Döner Sermaye Yönetim Bilgi Sistemi" olmak üzere iki ana bölümde döner sermayeli işletmelerin mali yönetim ve muhasebe konularına rehberlik etmeye çalışmaktadır. Döner Sermaye Yönetim Bilgi Sistemi ile yöneticilerin mali verilere etki eden diğer verilere, raporlara, karşılaştırmalı sonuçlara ulaşmalarını sağlayan bir yönetim bilgi sisteminin kurulması hedeflenmektedir. Döner Sermaye Harcama ve Muhasebe Bilişim Sistemi ile genel ve özel bütçeli idarelere bağlı, değişik alanda faaliyetle bulunan döner sermayeli işletmelerin mali işlemlerinin yürütülmesine imkân veren ortak web tabanlı bir sistemin kurulması öngörülmektedir. Mali yapıya ilişkin muhasebe odaklı düzenlemeler önemli görülmele birlikte yönetim sisteminin entegre bir yapıya kavuşması için döner sermayeli işletmelere yönelik çerçeve bir kanun tasarısı çıkarılması önemli görülmektedir.

Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin kaynak kullanımında etkili ekonomik ve verimli çalışması, gelir ve giderlerinin bütçe ile ilişkisinin kurulması, hesap verilebilirliği ve saydamlığının temini, mali ve yönetsel konularda birliğin sağlanması ve mali disiplinin geliştirilmesi amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından "Döner Sermayeli İşletmeler Kanun Tasarısı Taslağı" çeşitli versiyonlarda 2010 yılından sonra hazırlanmış ancak henüz yasalaşamamıştır.

5018 sayılı kanunun geçici 11. madde ve yılı bütçe kanunlarına göre kamu idarelerinde kurulmuş döner sermaye işletmeleri 31/12/2010 tarihine kadar yeniden yapılandırılır ifadesiyle başlayan döner sermayeye ilişkin düzenlemeler 2014 yılına kadar yıllık bütçe kanunlarına konulan hükümlerle sürekli olarak ertelenmiştir. İzleyen dönemde ise bakanlık yeniden yapılanma konusunda bir düzenleme

yapılmasına gerek olmadığı kabulü ile bütçe kanunlarına bu hükmü de koymaktan vazgeçtiği düşünülmektedir.

Döner sermayeli işletmelerin sorunları ve yeniden yapılandırma gerekçelerinden bazıları aşağıda yer aldığı şekilde sıralanabilir:¹

- Temel bir düzenleyici yasa olmayışı
- Mevzuatın dağınık ve güncel olmaması
- Hizmet sunan kurumların farklılıklarını dikkate alan bir yönetim modelinin olmaması
- Görev yetki ve sorumlulukların net olmayışı
- Bağlı oldukları kurumla mali ilişkilerinin çoğu zaman kural bazlı ve işletme etkinliğini dikkate alan bir yapıda formüle edilmemesi
- Saydamlık ve hesap verilebilirliğin güçlü olmayışı
- Bilgi işlem uygulamalarının zayıf oluşu
- Verimlilik ve karlılığın ölçülememesi
- Muhasebede detaylı veri üretilememesi ve yönetimi destekleyecek standart raporların hazırlanmaması
- Geleceği ile ilgili kurumsal belirsizlikler
- 5018 sayılı kanuna uygun bir mali yönetim sistemine sahip olmaması
- İç kontrol sisteminin modern mali yönetimin gereklerine uygun olmaması
- Risk yönetimindeki eksiklikler
- İnsan kaynakları yönetiminde yetersizlikler

Ek ödemelerde karmaşa oluşu yanında etkinliği teşvik edecek bir anlayış içinde ele alınmaması

- Bütçe uygulamasının mali yönetim açısından yetersiz oluşu

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda yükseköğretim kurumlarının görevleri arasında yükseköğretimin uygulamalı yapılmasına ait eğitim - öğretim esaslarını geliştirmek, döner sermaye işletmelerini kurmak, verimli çalıştırmak ve bu faaliyetlerin geliştirilmesine ilişkin gerekli düzenlemeleri yapmak sayılmıştır. Aynı kanunun 58. maddesinin ilk fıkrası ile yükseköğretim kurumlarında üniversite yönetim kurulunun önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmesi kurulabilir hükmü getirilmiştir.

¹ Detaylı tartışma için bkz. Yazıcı (2012), Yılmaz (2010)

2547 sayılı kanun döner sermayeli işletme kurulması konusunda düzenlemede bulunmakla birlikte kurulan işletmenin eğitim, öğretim ve bilimsel araştırma ile topluma hizmet konularında nasıl bir model içinde çalışacağına ilişkin çerçeve bir düzenleme getirmemiş sadece ödeme ve gelir konularına ilişkin hükümleri düzenleme yoluna gitmiştir. Aslında bu sorun genel nitelikte olup genel ve özel bütçeli diğer idarelerin döner sermayeli işletmeleri için geçerlidir.

Üniversite Hastaneleri Döner Sermayelerinin Mali Yapısı ve Son Dönemde Yaşanan Mali Sorunlar

Devletin veya geniş anlamda kamunun sağlık sektöründe faaliyette bulunmasını açıklayan iki grup neden bulunmaktadır. Bunlardan ilki, piyasanın Pareto etkinliğinden uzaklaşmasına sebep olan piyasa başarısızlıklarının varlığıdır. Bunlara; üreticiler arasındaki eksik rekabet (*imperfect competition*), tüketiciler arasındaki eksik bilgi-bilgi asimetrisi (*imperfect information*), ve dışsallıklar örnek olarak verilebilir. Devletin müdahalesini açıklayan ikinci grup neden ise gelir eşitsizliğidir (*income inequality*). Piyasa Pareto etkinliğinde olabilir ama bununla birlikte sağlık güvencesi dışında ve yoksul olan insanlar sağlık hizmetinden faydalanamıyor olabilir (Stiglitz, 1988: 287 aktaran Yılmaz, 2007). Devletin sağlık hizmeti sunmak için piyasaya müdahalesini açıklayan diğer ikinci önemli neden gelir eşitsizliği ve sağlığa erişim problemidir. Dışsallıkların varlığı, eksik rekabetin oluşması, bilgi asimetrisinin genel olarak ortaya çıkması yanında sağlık hizmetlerinin farklılığına dayanan ve piyasanın bu hizmetleri ve beklentileri yeterince yerine getirememesinin sonucunda da kamu sektörü sağlık sektörüne müdahalede bulunmaktadır. Özellikle tıbbi nitelikli araştırmalar bu durumun en iyi örneği olmakta bu araştırmalar ise kamu tarafından finanse edilen üniversite odaklı araştırma merkezleri ve enstitüleri tarafından yerine getirilmektedir.

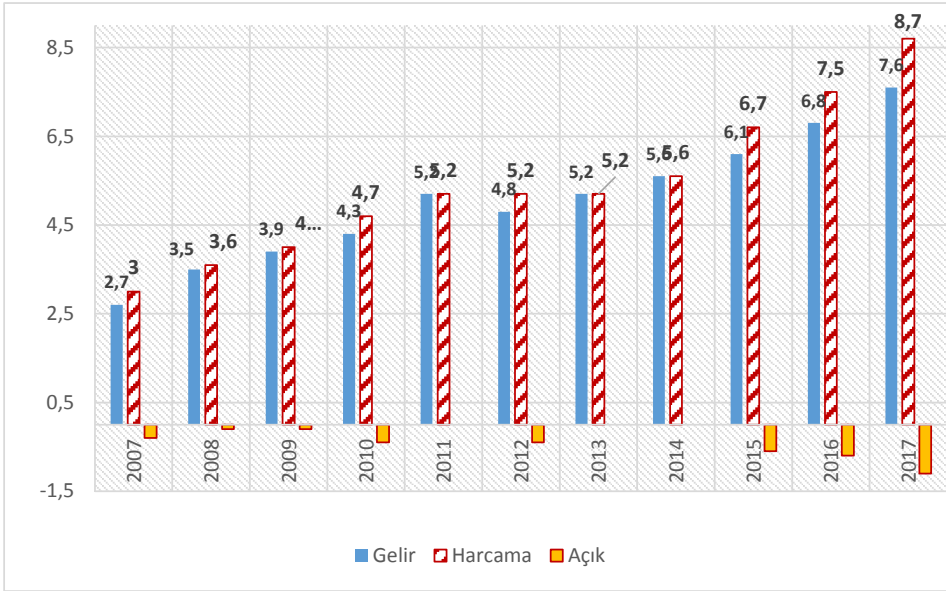
Sağlık sektörünü diğer sektörlerden ayıran birçok farklılık bulunmakla birlikte hizmet üreten sektörlerden ayıran temel farklılık aslında bu sektördeki belirsizliğin yaygınlığı olarak görülmektedir (Arrow, 1963). Bu yapı hizmet sunanlara (hekimlere), sahip olduğu bilgi düzeyinden kaynaklı olmak üzere hizmet sundukları konulara ilişkin yapay talep yaratma (*supplier induced demand*) gücü vermektedir (Wenberg, 1982). Günümüzde nüfusun yaşlanması ve sağlık harcamalarındaki artışla birlikte, sağlık alanlarında yeni hastalıkların tespiti, teknolojik gelişme ve fiyat yapısı sağlık harcamalarını artırmaktadır. Bu artış kamuda özellikle vergilerin üzerinde bir mali baskı yaratmaktadır (İyidoğan vd., 2017). Bu gelişmeler ve beklentiler sağlık sektöründe kamunun rolünü sağlık finansmanına ilişkin programlarını özellikle üniversite hastaneleri tarafından sunulan üçüncü basamak sağlık hizmetleri ve bu hizmetlerin ekonomik etkinliği açısından daha önemli hale getirmektedir.

Sağlık kurumlarının temel amacı toplum sağlığını korumak, geliştirmek ve etkin bir şekilde tedavi hizmetlerini sunmak olduğundan sağlıklı toplumların oluşumunda büyük öneme sahiptirler. Döner sermaye işletmelerinin hastaneler için önemi ise özellikle operasyonel nitelikli işlemlerden kaynaklı olmak üzere mali işlerde merkeze olan bağımlılığın azaltılması ve yönetsel esnekliğe sahip olunması gerekliliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu işletmelerin esas amaçları buldukları alanda karlılığı en üst seviyeye çıkarmak yerine o birimin ihtiyaçlarını dengeli bir şekilde karşılamaktır (Gümü, 2006: 41). Döner Sermayeli işletmeler, kamu hastane işletmelerinde devletin temel görevlerinden olan sağlık hizmeti üretimi ve sunumu ile uğraşırken bir yandan da hizmetin üretilme sürecinden kaynaklanan ek talepleri karşılamak için kurulmaktadır. Bu ise ileri düzeyde tıp tekniklerini ve teknoloji gerektiren sağlık hizmetleri sunan hastanelerde doğan ek talepler çok büyük döner sermayeli işletmelerin oluşması neticesini doğurmuştur (Can ve İbicioğlu, 2008: 264). Bununla birlikte, özellikle sağlık hizmetinin niteliği ve sunum biçimindeki farklılaşmalardan dolayı (eğitim-sağlık-araştırma) hizmetin daha etkin ve rasyonel yürütülmesi için başta genel bütçe kaynakları olmak üzere diğer kamusal kaynakların da kullanılması zaman içinde söz konusu olmuştur.

Başlangıçta sağlık kurumlarının amaçları doğrultusunda bu hizmetleri sunmasında kurum bünyesinde kurulacak olan döner sermaye işletmelerinin katkısı çok fazla olmuştur. Üniversite döner sermaye işletmeleri bilimsel çalışmalarını desteklemekte ve elde edilen sonuçların kamu kesimi ve özel sektöre ulaşmasında etkin rol oynamıştır. Bu sayede eğitime ve araştırmalara da katkı sağlamıştır. Ayrıca, döner sermayeli işletmelerin elde ettikleri gelirler ile bütçe üzerindeki kamu yükü de hafifletilmiştir. Bu işletmelerin çalışanlarına ek ödeme yapması çalışanların motivasyonunu, işletmenin verimliliğini ve dolayısıyla toplumsal refahı artırmıştır (Yeniğün, 2011: 47). Ancak izleyen dönemde gelir gider yapısındaki bozulma ve ek ödeme uygulamasının tasarımındaki sorunlar ve etkinsizliğe yol açan uygulamalardan gerekli derslerin çıkarılamaması sonucunda ödeme sistemi problemlili bir alan haline gelmeye başlamıştır.

Şekil 1’de de izlenebileceği gibi, 2015 yılsonu itibarıyla üniversite döner sermaye araştırma hastanelerinin toplam harcaması 2007 yılındaki 3 milyar TL’den bir katın üzerinde bir artışla 7,5 milyar TL seviyesine, gelirleri ise 2,7 milyar TL seviyesinde 6,8 milyar TL seviyesine çıkmıştır. Bütçe açığı ise dönem boyunca giderlerin gelirlerin üzerinden artması neticesinde 0,2 milyar TL seviyesinden 0,8 milyar TL seviyesine yükselmiştir.

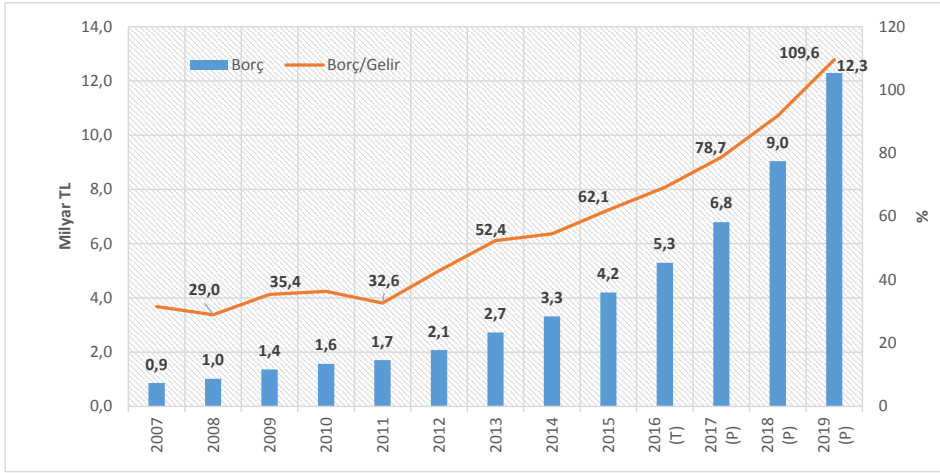
Şekil 1. Üniversite Araştırma Hastaneleri Toplam Gelir, Gider ve Açıklarının Gelişimi (milyar TL)



Bu dönem aralığında bütçe açığı kümülatif olarak 2,72 milyar TL artarken borç artışı ise 3,58 milyar TL seviyesinde gerçekleşmiştir. Borçla bütçe açığı arasındaki 610 milyon TL'lik farkı, bütçe gelir ve giderlerindeki değişim açıklayamamaktadır. Maliye literatüründe gizli açık diye tanımlayabileceğimiz bu durum harcamaların finansman içinde gösterilmesi şeklinde olabileceği gibi muhasebe işlemlerinin standarda uygun tutulmaması kaynaklı da olabilir.

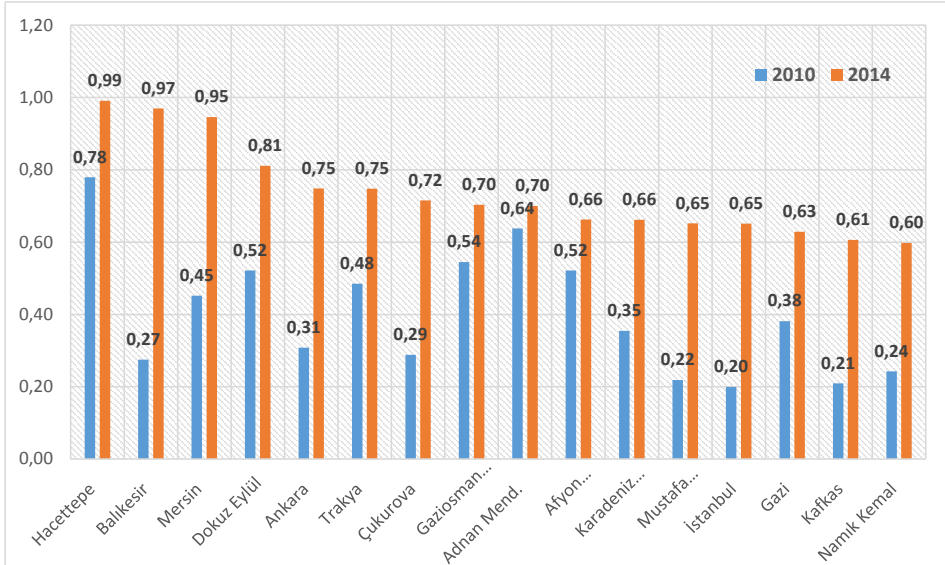
Şekil 2 incelendiğinde, 2007 yılında 900 milyon TL seviyesinde olan borçların 2015 yılı sonunda 4,2 milyar TL seviyesine, borç/gelir oranının da %31,6 seviyesinden yaklaşık bir kat artışla % 62,1 seviyesine çıktığı görülmektedir. Herhangi bir düzenleme olmadığı takdirde özellikle girdi maliyetlerindeki yükselmeye bu borçların 2019 yılı sonunda iyimser senaryoda (global bütçe uygulamasının olduğu) 12,3 milyar TL, borç/gelir oranının ise %109,6 seviyesine çıkması tahmin edilmektedir. Borç rasyosundaki bozulma izleyen dönemde kaynak girişinde bir hızlanma olmazsa üniversitelerin mali performansını yönetim sorunlarından da kaynaklı olmak üzere sürdürülemez bir noktaya taşıyacaktır.

Şekil 2. Üniversite Araştırma Hastaneleri Toplam Borçları ve Borç / Gelir Oranın Gelişimi



Borç oranı %60'ın üzerinde olan 16 üniversiteye ilişkin Şekil 3 aşağıda yer almaktadır. Daha karşılaştırılabilir olduğu için 2010 ve 2014 yıllarına ait oranlar alınmıştır. Buna göre en borçlu olan üniversite % 99 ile Hacettepe üniversitesi çıkmaktadır. Bu üniversiteyi %97 ile Balıkesir,%95 ile Mersin, % 81 ile Dokuz Eylül ve %75 ile Ankara ve Trakya Üniversitesi izlemektedir.

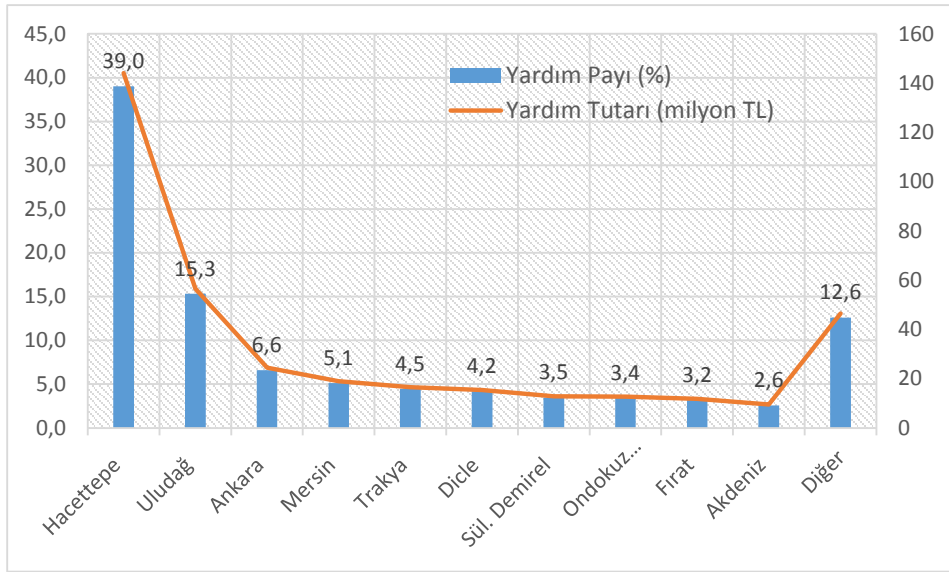
Şekil 3. Borç/ Gelir Oranı %60'ı aşan Üniversiteler (%; 2010, 2014)



Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına 6009 sayılı Kanunun geçici 9. maddesi uyarınca; devlet üniversitelerinin tıp fakültelerine bağlı sağlık uygulama ve araştırma merkezi döner sermaye işletme birimlerinden mali durumu zayıf olanlara, yeniden yapılandırma başlığı altında bütçeden karşılıksız yardımda bulunulmuştur. Yardım borç/gelir oranı %20'nin üstünde olan ve protokol imzalayan 22 üniversite hastanesine geçmiş borçlarının ödenebilmesi için yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu yardım, imzalanan protokol kapsamında bazı tedbirlerin uygulanmasına bağlı kılınmıştır. Yeniden yapılandırma kapsamında ilk dilimi %55 diğer üç dilimi %15'er olmak üzere toplam 377,4 milyon TL seviyesinde yardım üniversite hastanelerine aktarılmıştır (Hatipoğlu, 2013).

İzleyen şekilde ise ilk 10 üniversitenin aldığı tutar ve paylar verilmektedir. Buna göre ilk iki üniversite olan Hacettepe ve Uludağ yapılan yardımın yaklaşık % 55'ini almaktadır. Ankara üniversitesi eklendiğinde ilk üç üniversite toplam yardımların % 61'ini almıştır.

Şekil 4. Üniversite Araştırma Hastaneleri Toplam Borçları ve Borç/ Gelir Oranın Gelişimi



2010 dönemi sonrası üniversite hastaneleri döner sermayelerinden kesilen yüzde 15'lik hazine payının, kademeli olarak önce yüzde 5'e, ardından yüzde 3'e ve son olarak ise yüzde 1 seviyesine düşürülmesi sonucu yaklaşık 2 milyar TL'nin üzerinde bir kaynak üniversite hastanelerine bırakılmıştır (Hatipoğlu, 2013). Üniversitelerin İdare Mahkemelerine açtığı davalar sonucu; Sağlık Ba-

kanlığı hastaneleri ile üniversite hastaneleri arasında hazine kesintisi oranından kaynaklanan fark; üniversiteler lehine verilen kararlar 2015 yılında üniversitelere ödenmiştir (örneğin Ankara Üniversitesi 2015 yılında fark olarak yaklaşık 35 milyon TL almıştır).

Üniversite hastaneleri açısından bir diğer önemli konu ise sağlık hizmeti sunumunda özellikle özel hastanelerin sayısının artmasıyla birlikte başlayan rekabet konusudur. 2002 yılında hastanelere sağlık hizmeti almak için 124,3 milyon müracaat varken, bu sayı 2015 yılında ise %236,7 düzeyinde artarak yaklaşık 419 milyona çıkmıştır. Özel hastanelere olan müracaat bu dönemde %1260'lar düzeyinde artmıştır. Bu dönemde SSK kapsamındaki nüfusun sağlık hizmetine erişimine yönelik politikalar ile yeşil kart uygulamasındaki değişiklikler; artışı hızlandıran temel politikalar olmuştur (Emil vd., 2013). Üniversite hastanelerine olan müracaat sayısı 2005 yılından itibaren özel sağlık kurumlarının gerisinde kalmıştır. İzleyen dönemde şehir hastaneleri sayısındaki artışla birlikte rekabet konusu başka bir noktaya gelmiş olacaktır.

Tablo 1. Hastane Müracaat Sayıları Toplamı (bin kişi, 2002-2015)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2015/2002 (%)
Sağlık Bakanlığı	109.737	113.849	135.169	164.758	189.422	209.630	216.724	228.279	235.173	254.343	260.974	277.485	291.100	306.825	179,6
Üniversite	8.891	9.637	10.685	11.494	12.589	15.025	18.291	19.365	20.099	24.437	27.080	29.986	32.144	34.539	288,5
Özel	5.681	6.158	6.994	10.978	15.529	24.486	38.688	47.618	47.412	59.069	66.582	71.341	72.333	77.217	1259,2
Toplam	124.313	129.644	152.848	187.230	217.540	249.141	273.703	295.262	302.984	337.850	354.636	378.812	395.577	418.581	236,7

Kaynak: 2006-2017 Kalkınma Bakanlığı Yıllık Programları

Getirilen bu düzenlemeler yapısal sorunların devam ettiği bir yapıda üniversite araştırma hastaneleri döner sermaye işletmelerindeki mali performansın bozulmasının önüne geçememiştir. Bu çerçevede izleyen bölümde, üniversite hastane döner sermaye işletmelerinin mali performansı analiz edilmektedir.

Üniversite Hastane Döner Sermayelerinin Mali Performanslarının Analizi

Veri ve Model

Çalışmada 42 üniversite döner sermaye işletmesinin (üniversite eğitim, araştırma ve uygulama hastaneleri) 2009-2015 dönemine ait gelir ve giderleri ile 2010 yılından sonra alınan yardımların, mali performansın göstergesi olan döner sermaye açıkları ve borçları üzerindeki etkisi, yatak doluluk oranları ve hastane büyüklükleri ile birlikte değerlendirilmek suretiyle incelenmektedir.

Çalışma kapsamında verileri kullanılan 42 üniversite döner sermaye hastanesinin bağlı olduğu üniversiteler Tablo 5’de yer almaktadır. Çalışmada kullanılan değişkenlerin tanımları ile verilerin elde edildiği kaynaklar ise izleyen Tablo 2’de verilmektedir.

Tablo 2. Değişken Tanımları

DEĞİŞKEN	TANIMI	KAYNAK
açık	Döner sermaye toplam giderleri/döner sermaye toplam gelirleri	Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü DSİ verileri
borç	Döner sermaye toplam borcu/döner sermaye toplam gelirleri	
gelir	Döner sermaye gelirlerinin değişim oranı	
İngelir	Döner sermaye toplam gelirlerinin logaritması	
İngider	Döner sermaye toplam giderlerinin logaritması	
gider	Döner sermaye giderlerinin değişim oranı	
yatbuy	Hastane yatak büyüklüklerine göre gölge değişken (500 ve üstü yatak sayısına sahip hastaneler ile 500’den az yatak sayısına sahip hastaneler)	
yapılan-dırma	%25 oranından fazla yardım alan döner sermayeli üniversite hastaneleri için gölge değişken	
sağlık	Döner sermaye sağlık hizmetleri gelirlerinin logaritması (Muyene, Konsültasyon ve Rapor Gelirleri + Ameliyat ve Anestezi Gelirleri + Tıbbi Uygulama Gelirleri + Laboratuvar Gelirleri + Genel Uygulamalar ve Girişim Gelirleri + Radyoloji Görüntüleme Gelirleri + Radyasyon Onkolojisi Gelirleri + Diğer Sağlık Hizmet Gelirleri+ İlaç ve Tıbbi Sarf Malzemesi Gelirleri+ Yatak ve Refakat Ücreti Gelirleri)	
dgel	Döner sermayelerin diğer gelirlerinin logaritması (Diğer olağan gelir ve karlar+eğitim ve danışmanlık gelirleri+karşılıklardan tahsil edilenler+barınma ve konaklama gelirleri+iptal edilen karşılık karları+kurumlardan ve kişilerden alınan bağış ve yardımlar++şarta bağlı bağış ve yardımlar+diğer gelirler)	
personel	Döner sermaye çalışan personel giderlerinin logaritması (Memur Ücret Giderleri + Sözleşmeli Personel Ücret Giderleri + İşçi Ücret Giderleri)	
imm	Döner sermaye ilk madde malzeme giderlerinin logaritması	
ödeme	Döner sermaye ek ödeme giderlerinin logaritması	
dgid	Döner sermaye diğer giderlerinin logaritması (Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler+Ödenecek paylar+Önceki dönem gider ve zararları+diğer çeşitli giderler)	

Döner sermaye açık ve borçlarının gelişimi ile 2010 yılından sonra bazı üniversitelerin aldığı mali yardımların üniversite döner sermayeleri borçları

üzerinde etkili olup olmadığı aşağıda yer alan modeller² çerçevesinde analiz edilmektedir:

$$açık_{it} = \alpha_{it} + \alpha_1 gelir_{it} + \alpha_2 gider_{it} + e_{it} \quad (1)$$

$$borc_{it} = \beta_{it} + \beta_1 gelir_{it} + \beta_2 gider_{it} + e_{it} \quad (2)$$

$$borc_{it} = \chi_{it} + \chi_1 gelir_{it} + \chi_2 gider_{it} + \chi_3 yapılandırma_{it} + e_{it} \quad (3)$$

$$borc_{it} = \delta_{it} + \delta_1 gelir_{it} + \delta_2 gider_{it} + \delta_3 yapılandırma_{it} + \delta_4 yatbuy_{it} + e_{it} \quad (4)$$

Bu modellerde ilk olarak; açık ve borçların belirlenmesinde gelir ve gider değişimlerinin ne ölçüde etkili olduğu incelenmektedir. Her ne kadar döner sermaye açık ve borçları tanım gereği; büyük ölçüde gelir ve giderler tarafından belirlense de, ilgili ilişkinin modellenmesi açık ve borç dinamiklerinin daha sağlıklı bir biçimde değerlendirmesini sağlayacaktır. Öyle ki, döner sermaye açık ve borçları üzerinde giderlerin daha etkili çıkması döner sermaye işletmelerindeki yönetim sorununa; bunun aksine gelir temelli borç ve açıklar ise sağlık sektöründeki fiyatlandırma ve diğer politikalara dikkat çekecektir.

İzleyen modelde ise, döner sermaye borçlarındaki hızlı artış göz önünde bulundurularak bu borçların gelişiminde etkili olabileceği düşünülen çeşitli faktörler modele dahil edilmektedir. Bu çerçevede, 2010 yılı sonrası mali dengelessizlik yaşayan bazı üniversite döner sermaye işletmelerine yapılan yardımların etkisini incelemek amacıyla “yapılandırma” gölge değişkeni kullanılmaktadır. Söz konusu değişken oluşturulurken, yardım/gelir oranı %25’den az olan hastanelere 0, diğerlerine ise 1 değeri verilmektedir. Sonrasında ise, hastane büyüklüğünün döner sermaye borçları üzerindeki olası etkisini araştırılmaktadır. Bu amaçla, hastane büyüklüğünü temsil etmek üzere oluşturulan “yatbuy” gölge değişkeni modele dahil edilmektedir. İlgili değişken oluşturulurken, ortalama yaklaşık olarak işaret eden 500 yatak sayısı eşik bir değer olarak alınmakta; bu değer altındaki hastanelere 0, diğerlerine ise 1 değeri verilmektedir.

Üniversite hastanelerinin ayırt edici özelliklerinden bir tanesi de üçüncü basamak sağlık hizmeti sundukları için büyük bir yatak kapasitesine sahip olmalarıdır. Yatakların doluluk oranı hastanelerin sunmuş oldukları üçüncü basamak sağlık hizmetlerini göstermesi yanında bir işletme olarak mevcut hizmet üretme kapasitesinin hangi etkinlik düzeyinde kullandığını da bize göstermektedir. Çalışmanın izleyen bölümünde, veri erişebilirliğine bağlı olarak 2010-2013

² Modeller oluşturulurken, değişkenler arasındaki korelasyonu belirlemek üzere, korelasyon matrisleri oluşturulmuştur. Açıklayıcı değişkenler arasındaki korelasyon, çoklu bağımlılık sorununa yol açmayacak ölçüde düşük çıkmıştır.

dönemi için hastane yatak doluluk oranlarının döner sermaye açık ve borçları üzerindeki etkisi aşağıda yer alan modeller çerçevesinde analiz edilmektedir:

$$açık_{it} = \beta_{it} + \beta_1gelir_{it} + \beta_2gider_{it} + \beta_3doluluk + e_{it} \quad (5)$$

$$borc_{it} = \beta_{it} + \beta_1gelir_{it} + \beta_2gider_{it} + \beta_3doluluk + e_{it} \quad (6)$$

Son aşamada ise, açık ve borçlar üzerinde etkili olan döner sermaye gelir ve giderleri üzerinde bileşenlerinin etkisi incelenmektedir.

$$\ln gelir_{it} = \chi_{it} + \chi_1sağlık_{it} + \chi_2dgel_{it} + e_{it} \quad (8)$$

$$\ln gider_{it} = \delta_{it} + \delta_1personel_{it} + \delta_2ödeme_{it} + \delta_3imm + \delta_4dgid + e_{it} \quad (9)$$

Gelir ve gider alt kalemleri analize dahil edilirken toplulaştırma yapılarak; döner sermaye gelirleri sağlık ve diğer gelirler ile ilişkilendirilmiştir. Diğer taraftan; döner sermaye giderlerinin belirleyicisi olarak ise personel, ek ödeme, ilk madde ve malzeme giderleri ile diğer giderler modele dahil edilmiştir. Denklem (8) ve (9)'da ortaya konulan her iki modelde de tüm değişkenler logaritmik değerleriyle yer almaktadır.

Yöntem ve Bulgular

Çalışmada açık ve borçları açıklamaya yönelik modeller, panel veri analizi yöntemiyle tahmin edilmektedir. Bu süreçte; en küçük kareler (EKK), sabit etkiler/ rassal etkiler modellerinden faydalanılmaktadır. EKK zaman ($t=1, \dots, T$) ve birim ($i=1, \dots, N$), etkilerin ihmal edildiği kısıtlı modeli işaret etmektedir. Diğer taraftan; sabit etkiler modelinde, gölge değişkenler aracılığıyla birimlere (üniversitelere) özgü etkiler sabit katsayılarla ayrı ayrı tahmin edilmektedir. Rassal etkiler modelinde ise, sabit terim katsayıları yatay kesit birimlere bağlı olmamakta, rassal olarak dağılmaktadır. Sabit etkiler ve rassal etkiler modelleri arasında tercih yapılması önemli bir aşamayı işaret etmektedir. Bu tercih, açıklayıcı değişkenler ile sabit terim katsayıları arasında korelasyon olmadığı boş hipotezini içeren Hausman testi aracılığıyla yapılmaktadır. Boş hipotezin reddedilememesi durumunda rassal etkiler modeli tercih edilmektedir (Baltagi, 2008: 295).

Çalışmamızda temel model olarak EKK sonuçlarına yer verilmektedir. Bunun yanı sıra, Hausman test istatistiğine bağlı olarak seçilen sabit veya rassal etkiler modelleri sonuçları sunulmaktadır.

Tablo 3'de döner sermaye gelir ve giderlerindeki değişimin, döner sermaye açıkları üzerindeki etkisi ortaya konulmaktadır. EKK ve Hausman testine bağ-

lı olarak seçilen sabit etkiler modeli sonuçları doğrultusunda; döner sermaye gelir artışı döner sermaye gelirlerinin giderlerini karşılama oranını diğer bir ifadeyle döner sermaye açıklarını anlamlı bir biçimde azaltmaktadır. Gider artışları ise beklendiği şekilde döner sermaye açıklarında artışa neden olmaktadır.

Çıkan sonuç gelir ve giderlerdeki değişimlerin gelirlerin giderleri karşılama oranı olarak ifade ettiğimiz açık üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğunu bize göstermektedir. Bu ise üniversite döner sermayelerindeki mali sorunun sadece gelirlerdeki değişimle ilgili olmadığını aynı zamanda yönetim ve kontrol sisteminin kalitesini yansıtan giderlerle de ilgili olduğu anlamına gelmektedir. Hizmet sunum sürecinde giderlerdeki artış gelirlerde benzer bir artışa yol açmamakta aksine giderlerdeki artış gelirlerde beklenen artışı yaratmadığı için döner sermayelerin mali yapısı bozulmaktadır. Bu ise konunun yapısal bir sorun alanı olduğuna işaret etmektedir. Başka bir ifadeyle üniversite döner sermayelerinde hizmet sunumu sürecinde harcama yönetimini iyileştirmeye yönelik olmak üzere mali yönetimin iyileştirilmesi gerekli bir alan olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 3. Panel Veri Analizi Sonuçları (Bağımlı Değişken: Açık)

	EKK	Sabit Etki
gelir	-0.1414*** (-7.77)	-0.1421*** (-7.24)
gider	0.0587*** (5.67)	0.0477*** (4.52)
sabit	1.0760*** (137.26)	1.0795*** (143.44)
N	250	250
Hausman	-	0.0002
Üniversite Sayısı	-	42
F test (p değeri)	0.0000	0.0000

Not: ***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 istatistiksel anlamlılık düzeylerini; N gözlem sayısını, F ise F-testini (parametrelerin anlamlılık düzeylerini) ve Prob>F değerini göstermektedir. Parantez içerisinde ise t ve z istatistikleri yer almaktadır.

Döner sermaye gelir ve gider değişiminin açık üzerindeki etkisinden sonra, borç yansımaları Tablo 4’de ortaya konulmaktadır. EKK ile Tablo 4’e göre uygun model olarak seçilen sabit etkiler modelinde döner sermaye gelirlerindeki artış hızının yükselmesi döner sermaye borçlarının azalmasına katkıda bulunmaktadır. Diğer taraftan gider artışının döner sermaye borçlarını artırıcı etkisi sabit etkiler modeli tarafından ortaya konulmaktadır.

Modelde hem gelirlerdeki hem de giderlerdeki değişim, borç/gelir rasyosu üzerinde anlamlı bir etkiye yol açmıştır. Yukarıda ifade ettiğimiz gibi gider yönetim süreçlerindeki etkinsizliğin de borçlardaki artışa katkıda bulunması üniversite döner sermayeleri açısından geliştirilmesi gereken temel bir yönetim konusu olduğunu burada da bize göstermektedir.

Giderlerdeki artış hizmet genişlemesi sonucu girdi kullanımlarından kaynaklı olabileceği gibi işletme yönetiminden kaynaklı etkinsizliklerin de bir sonucu olarak görülebilir. Nitekim üniversite hastanelerine ilişkin bir yönetim sisteminin, karar alma süreçlerine yönelik modellerin, girdi kullanımına yönelik standartların ve iyi tanımlanmış bir iç kontrol sisteminin olmaması buradaki kurumsal riskleri artırmaktadır.

Tablo 4. Panel Veri Analizi Sonuçları (Bağımlı Değişken: Borç)

	EKK	Sabit Etki
gelir	-0.0961*** (-2.64)	-0.1421*** (-7.24)
gider	0.0226 (1.09)	0.0477*** (4.52)
sabit	0.4608*** (29.40)	1.0795*** (143.44)
N	250	250
Hausman	-	0.0190
Üniversite Sayısı	-	42
F test (p değeri)	0.0064	0.0000

Not: ***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 istatistiksel anlamlılık düzeylerini; N gözlem sayısını, F ise F-testini (parametrelerin anlamlılık düzeylerini) ve Prob>F değerini göstermektedir. Parantez içerisinde ise t ve z istatistikleri yer almaktadır.

Bundan sonraki aşamada, 6009 sayılı Kanunun Geçici 9. maddesi uyarınca mali durumu zayıf olan döner sermaye işletme birimlerine 2010 ve 2011 yıllarında yapılan yardım çerçevesindeki yapılandırmanın etkileri analiz edilmektedir.

Buna göre, Tablo 5’te yer alan 44 üniversiteden, borç/gelir oranı %20’nin üstünde olan ve protokol imzalayan 22 üniversite hastanesine geçmiş borçlarının ödenebilmesi için ve uygulanacak tedbirlerle borç gelir oranının % 20’ye getirilmesi amacıyla ilk dilimi %55 diğer üç dilimi %15’er olmak üzere toplam 377,4 milyon TL yardım verilmiştir (Hatipoğlu, 2013).

Tablo 5. Yeniden Yapılandırma Yardımı Yapılan Üniversiteler ve Yardım Tutar-

ları

		Yardımlar Toplamı	2010 (%55)	2010 (%15)	2011 (%15)	2011 (%15)	2010	2011
1	Abant İzzet Bay.	2.338.000	1.285.900	350.700	350.700	350.700	1.636.600	701.400
2	Adnan Menderes							
3	Afyon Kocatepe	3.077.000	1.692.350	461.550	461.550	461.550	2.153.900	923.100
4	Akdeniz	9.531.000	5.242.050	1.429.650	1.429.650	1.429.650	6.671.700	2.859.300
5	Ankara	24.416.000	13.428.800	3.662.400	3.662.400	3.662.400	17.091.200	7.324.800
6	Atatürk							
7	Balıkesir							
8	Celal Bayar							
9	Cumhuriyet							
10	Çukurova							
11	Dicle	15.444.000	8.494.200	2.316.600	2.316.600	2.316.600	10.810.800	4.633.200
12	Dokuz Eylül							
13	Düzce							
14	Ege							
15	Erciyes							
16	Fırat	11.778.000	6.477.900	1.766.700	1.766.700	1.766.700	8.244.600	3.533.400
17	Gazi							
18	Gaziantep	9.014.000	4.957.700	1.352.100	1.352.100	1.352.100	6.309.800	2.704.200
19	Gaziosmanpaşa	2.456.000	1.350.800	368.400	368.400	368.400	1.719.200	736.800
20	Hacettepe	144.095.000	79.252.250	21.614.250	21.614.250	21.614.250	100.866.500	43.228.500
21	Harran							
22	İnönü	5.646.000	3.105.300	846.900	846.900	846.900	3.952.200	1.693.800
23	İstanbul							
24	K.Maraş Sütçü İm.							
25	Kafkas							
26	Karadeniz Teknik							
27	Kırkkale	4.397.000	2.418.350	659.550	659.550	659.550	3.077.900	1.319.100
28	Kocaeli							
29	Mersin	18.990.000	10.444.500	2.848.500	2.848.500	2.848.500	13.293.000	5.697.000
30	Mustafa Kemal							

		Yardım Top- lamı	2010 (%55)	2010 (%15)	2011 (%15)	2011 (%15)	2010	2011
31	Namık Kemal							
32	Ondokuz Mayıs	12.667.000	6.966.850	1.900.050	1.900.050	1.900.050	8.866.900	3.800.100
33	Osmangazi							
34	Pamukkale							
35	Selçuk	3.024.000	1.663.200	453.600	453.600	453.600	2.116.800	907.200
36	Süleyman Dem.	12.863.000	7.074.650	1.929.450	1.929.450	1.929.450	9.004.100	3.858.900
37	Trakya	16.501.000	9.075.550	2.475.150	2.475.150	2.475.150	11.550.700	4.950.300
38	Uludağ	56.613.000	31.137.150	8.491.950	8.491.950	8.491.950	39.629.100	16.983.900
39	Yüzüncü Yıl	7.289.000	4.008.950	1.093.350	1.093.350	1.093.350	5.102.300	2.186.700
40	Bülent Ecevit	6.457.000	3.551.350	968.550	968.550	968.550	4.519.900	1.937.100
41	Bozok							
42	Onsekiz Mart	2.823.000	1.552.650	423.450	423.450	423.450	1.976.100	846.900
	Toplam	369.419.000	203.180.450	55.412.850	55.412.850	55.412.850	258.593.300	110.825.700
43	Marmara Ün.	7.900.000	6.206.000	1.693.000			7.899.000	
44	Dumlupınar	19.000	10.450	2.850	2.850	2.850	13.300	5.700
	Genel Toplam	377.338.000	209.396.900	57.108.700	55.415.700	55.415.700	266.505.600	110.831.400

Kaynak: Hatipoğlu (2013).

Söz konusu yapılandırmanın mali sonuçları 2 model çerçevesinde değerlendirilmiştir. Tablo 6'da yer verilen ilk modelde (Model A), gelir ve giderdeki değişimin yanı sıra 2010 yılında yapılan düzenleme ile toplam gelirlerinin %25'inden fazla yapılandırma yardımı alan üniversitelerde söz konusu yardımların borç/gelir üzerindeki etkisi incelenmiştir. Bununla birlikte; Model B'de yapılandırmanın yanı sıra hastane büyüklüğünün bir göstergesi olarak yatak büyüklüğünün etkisi de değerlendirilmiştir. Tahmin sonuçlarına göre; Denklem 3 ve 4 ile tanımlanan her iki modelde de (Model A ve B) döner sermaye gelirlerinin anlamlı olduğu saptanmış, yatak büyüklüğünün ise anlamlı bir etkisi bulunmamıştır. Asıl çarpıcı olan sonuç ise, döner sermayelerin mali yapılarını düzeltmeye yönelik olarak yapılandırma çerçevesinde yapılan yardımların rassal etkiler modeline göre anlamlı bir etkisinin bulunmamasıdır. EKK modeli ise beklentilerin aksine, bu yardımların mali yapıyı düzeltmediği gibi, borçları arttıran tersine bir etkisinin bulunduğunu ortaya koymaktadır.

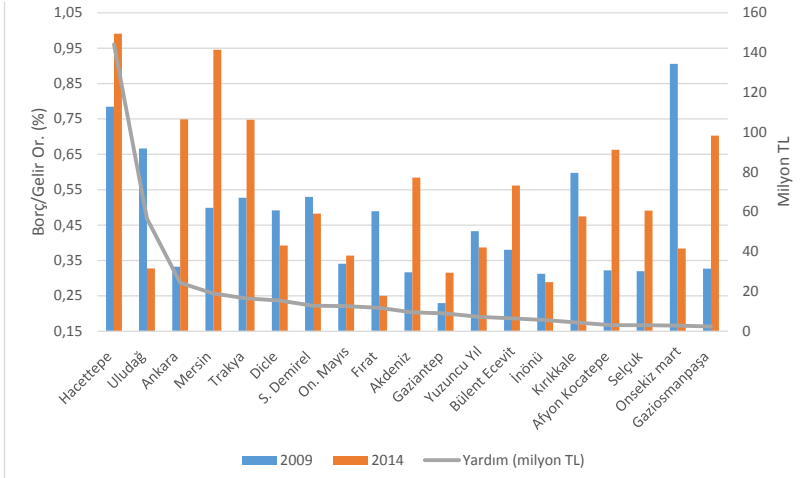
Tablo 6. Hastane Büyüklüğüne Göre Yapılandırma Sonrası Panel Veri Analizi Sonuçları (Bağımlı Değişken: Borç)

	Model A (Denklem 3)		Model B (Denklem 4)	
	EKK	Rassal Etki	EKK	Rassal Etki
gelir	-0.0951*** (-2.63)	-0.0659** (-2.12)	-0.0958*** (-2.62)	-0.066** (-2.11)
gider	0.0239 (1.16)	-0.0006 (-0.04)	0.0239 (1.16)	-0.0008 (-0.05)
yatbuy			-0.0045 (-0.15)	-0.0067 (-0.13)
yapılandırma	0.0617* (1.84)	0.0592 (1.03)	0.0611* (1.81)	0.0585 (1.01)
sabit	0.4438*** (24.52)	0.4451 (14.96)	0.4465*** (17.41)	0.4489 (10.75)
N	250	250	250	250
F test (p değeri)	0.0037	0.0026	0.0092	0.0067

Not: ***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 istatistiksel anlamlılık düzeylerini; N gözlem sayısını, F ise F-testini (parametrelerin anlamlılık düzeylerini) ve Prob>F değerini göstermektedir. Parantez içerisinde ise t ve z istatistikleri yer almaktadır.

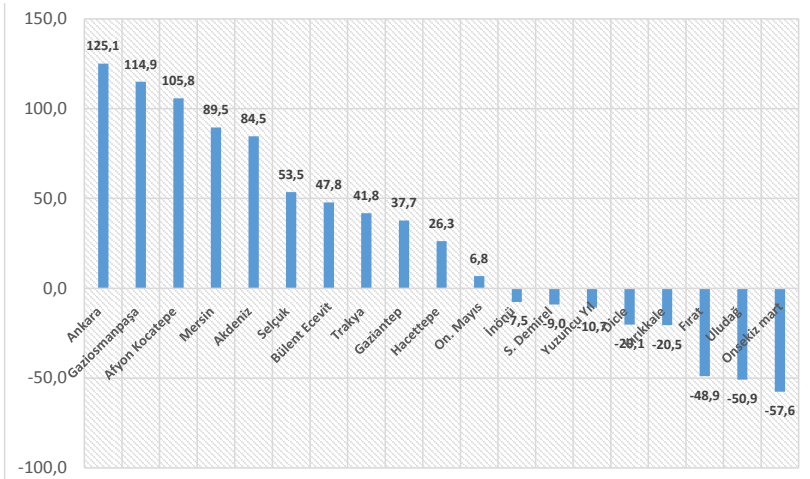
Bu sonuç; gelirin %25 ve üstü seviyede 2010-2011 yılında yapılandırma desteği alan üniversitelerin mali performansı üzerinde yardımların etkili olmadığını, ikinci durumda ise aksine mali performanslarını orta vadede daha da bozduğu anlamına gelmektedir. Dolayısı ile yapılandırmadan yararlananların borçlarının arttığı; başka bir ifadeyle, yapılandırmanın beklenen aksine bu üniversitelerin mali durumlarında yardım almayanlara kıyasla bir iyileşmeye yol açmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu çerçevede özellikle büyük üniversitelerde yapılandırma, borçluluk seviyesi yüksek olan üniversitelerde beklenen olumlu etkiyi göstermemiş aksine döner sermayelerin mali yapılarındaki bozulmayı daha da hızlandırmıştır (Şekil 5).

Şekil 5. 2010 Yılında Yapılandırmaya Giren 19 Üniversitenin Almış Olduğu Yardımlar ve Borç/Gelir Rasyosunun Gelişimi



Bu çerçevede Şekil 6 incelendiğinde, 2010 yılında yeniden yapılandırmaya giren 22 üniversitenin yeniden yapılandırma sonrası borç/gelir performansına bakıldığında Uludağ, Dicle, Süleyman Demirel, Fırat, Yüzüncü Yıl, Kırıkkale ve Onsekiz Mart hariç olmak üzere diğer üniversitelerin mali performanslarında önemli seviyede bir bozulma yaşandığı görülmektedir. Özellikle Ankara (%125), Gaziosmanpaşa (%115), Afyon Kocatepe (%106) üniversiteleri mali performansta % 100'ü aşan oranda borç/gelir rasyosunda kötüleşme yaşamıştır.

Şekil 6. 2009-2014 Yıllarında Yeniden Yapılandırmadan Faydalanan Üniversitelerde Borç/Gelir Rasyosundaki Artış



Yukarıda da belirtildiği gibi, Model B çerçevesinde bu değişkenlere üniversitelerin yatak büyüklükleri de eklenmiş ve borç/gelir üzerindeki etkisi incelenmiştir. Yatak büyüklüğü olarak 500 ve üstü üniversite döner sermaye hastanelerine bakılmıştır. Analiz sonucunda, hastane büyüklüğünün etkisini ortaya koymak amacıyla modele eklenen yatak büyüklüğü değişkeninin borç oranı üzerinde anlamlı bir etkisi saptanamamıştır. Bu durum hastane yataklarının doluluk oranı ile ilişkilendirildiğinde hastanelerin kapasitelerini iyi kullanmadığı anlamına da gelmektedir.

Tablo 7. Yatak Doluluk Oranına Göre Panel Veri Analizi Sonuçları
(Bağımlı Değişken: Açık)

	EKK	Sabit Etki
gelir	-0.3602*** (-8.45)	-0.3802*** (-11.20)
gider	0.2616*** (6.93)	0.320*** (10.31)
doluluk	-0.0014*** (-3.05)	-0.0014* (1.42)
sabit	1.1625*** (30.34)	0.9319*** (11.89)
Hausman	0.0000	
F test (p değeri)	0.0000	0.0000

Not: ***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 istatistiksel anlamlılık düzeylerini; N gözlem sayısını, F ise F-testini (parametrelerin anlamlılık düzeylerini) ve Prob>F değerini göstermektedir. Parantez içerisinde ise t ve z istatistikleri yer almaktadır.

İzleyen aşamada; döner sermaye açık ve borçları üzerinde doluluk oranının etkisi değerlendirilmektedir. Bu çerçevede; Tablo 7’de gelir ve gider değişim oranları ile doluluk oranının döner sermaye açıkları üzerindeki etkisi 2010-2013 dönemi için incelenmektedir. Gelir ve doluluk oranı hem EKK hem de sabit etkiler modeline göre negatif ve anlamlıdır. Giderler ise benzer bir biçimde anlamlı olmakla birlikte, açıklar üzerindeki etkisi pozitif yönlüdür. Bununla birlikte; yatak doluluk oranı, döner sermayeli hastanelerin açıklarında etkili bir değişken olarak karşımıza çıkmaktadır. Yatak doluluk oranlarındaki artış bütçe açığını azaltmakta başka bir ifadeyle gelirlerin giderleri karşılama oranını artırmakla birlikte katsayısı değeri düşük seviyede çıkmıştır.

Daha açık bir ifadeyle; yatak doluluk oranları ile gelirlerin giderleri karşılama oranı arasında (bütçe açığı) tersine bir ilişki çıkmıştır. Yatak doluluk oranları azaldıkça bütçe açığı artmaktadır. İlişki çok yüksek seviyede çıkmasa bile yatak doluluk oranlarındaki azalma eğer harcama yönetim yapısında sistematik bir problem yoksa bütçe dengesini bozmaktadır. İlişkinin beklenenin aksine düşük seviyede çıkması gelir sorunu yanında harcama yönetiminin de hastanelerde bir problem alanı olduğunu bize bu yönüyle de göstermektedir.

Tablo 8’de ise, Tablo 7’deki değişkenlerin borç/gelir üzerindeki etkisi incelenmektedir. Gelir ve gider değişim oranları anlamlı, yatak doluluk oranı ise anlamlı çıkmamıştır. Özetlersek döner sermayeli üniversite hastanelerinde yatak doluluk oranı beklendiği şekilde döner sermayeli hastanelerin borçlarında etkili olmayan bir değişken olarak görülmüştür. Bu sonuç, hastanelerin yatak doluluk oranlarının kısa dönemde etkili olduğu, ancak orta ve uzun dönemde mali performansın başka faktörler tarafından belirlendiğini ortaya koymaktadır.

Tablo 8. Yatak Doluluk Oranına Göre Panel Veri Analizi Sonuçları
(Bağımlı Değişken: Borç)

	EKK	Rassal E.
gelir	-0.1782*** (-1.88)	-0.2190*** (-3.25)
gider	0.0985 (1.17)	0.1659*** (3.86)
doluluk	-0.0012 (-1.18)	0.0002 (0.19)
sabit	0.5045*** (5.92)	0.3833*** (3.86)
Hausman	0.0885	
F test (p değeri)	0.0295	0.0000

Not: ***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 istatistiksel anlamlılık düzeylerini; N gözlem sayısını, F ise F-testini (parametrelerin anlamlılık düzeylerini) ve Prob>F değerini göstermektedir. Parantez içerisinde ise t ve z istatistikleri yer almaktadır.

Tablo 9’da döner sermaye gelirlerinin bir alt düzey gelir etkisi incelenmektedir. Yıllar arasında elde edilen verilerin gelir detayları farklılaştığı için, bütün yıllar aynı standartta veri oluşturmak amacıyla gelirler sağlıkla ilgili gelirler ve diğer gelirler olmak üzere iki alt başlıkta ele alınmıştır. Buna göre; hem EKK hem de sabit etkiler modeli, gerek sağlık gerekse diğer gelirlerin döner sermaye gelir-

leri üzerinde arttırıcı etkiye sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Bununla birlikte; sağlık gelirlerinin döner sermaye gelirleri üzerindeki etkisi beklendiği şekilde belirgin bir şekilde daha yüksektir. Daha açık bir ifadeyle; sağlık gelirlerindeki artış döner sermaye gelirlerini %98 oranında arttırmaktadır. Sağlık gelirlerinin SGK'nun fiyatlamasına bağlı olması gelirlerin ağırlıklı olarak dışsal bir şekilde belirlenmesi anlamına gelmektedir. Bu ise gelir yapısını çeşitlendiremeyen bir yapıda üniversite döner sermaye hastanelerinin bağımlılığının artmasına neden olmaktadır. Bu anlamda hastanelerin SGK'ya bağımlılığı azaltacak her uygulaması yönetsel yapısının güçlü olmasına yol açacaktır.

Tablo 9. Gelir Detaylarına Göre Panel Veri Analizi Sonuçları
(Bağımlı Değişken: Gelir)

	EKK	Sabit Etki
sağlık	0.9781*** (52.71)	0.9491*** (46.42)
dgel	0.0226*** (2.55)	0.0208*** (3.30)
sabit	0.1315*** (0.51)	0.6883** (2.03)
N	164	164
Hausman	0.0107	
Üniversite Sayısı	-	42
F test (p değeri)	0.0000	0.0000

Not: ***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 istatistiksel anlamlılık düzeylerini; N gözlem sayısını, F ise F-testini (parametrelerin anlamlılık düzeylerini) ve Prob>F değerini göstermektedir. Parantez içerisinde ise t ve z istatistikleri yer almaktadır. Tabloda yer alan değişkenler logaritmik değerleri ifade etmektedir.

Tablo 10'da döner sermaye giderlerinin bileşenlerinin etkisi incelenmektedir. Döner sermaye giderleri üzerinde personel giderlerinin anlamlı bir etkisi söz konusu değilken; personel yapılan ek ödeme giderleri, ilk madde ve malzeme giderleri ve diğer giderler anlamlı bir etkiye sahip çıkmıştır. Diğer giderlerin toplam giderler üzerinde etkisinin oldukça yüksek seviyede çıkması beklenen bir sonuç olarak görülmemiştir.

Üniversite döner sermaye giderleri üzerinde asıl etkinin diğer giderlerde ortaya çıkması gider yönetimi konusunda standart olmayan bir yapının var olduğunu ve bunun da döner sermayelerin mali yapılarındaki bozulmayı

hızlandığını söyleyebiliriz. Bu durum üniversite döner sermaye hastanelerinin gider kalemlerinin muhasebe ve mali raporlama standartlar dışında çalıştığını ve dönemler arasında gider kaymalarının yaşandığını düşündürmektedir. Personel ödemelerinin etkili çıkmamasının temel nedeni olarak ise doğrudan personel maliyetlerinin istihdam edilen ve döner sermayeden maaşları ödenen personel sayılarının üniversiteler arasında farklılaşması olarak görülmektedir.

Tablo 10. Tıp Detaylarına Göre Panel Veri Analizi Sonuçları
(Bağımlı Değişken: Ingider)

	EKK	Sabit Etki
personel	0.0151 (0.96)	-0.0116 (-0.58)
ödeme	0.0593*** (3.73)	0.0697*** (6.35)
imm	0.1580*** (9.32)	0.0724*** (4.84)
dgid	0.7152*** (27.45)	0.3724*** (11.57)
sabit	2.0296*** (5.08)	9.7864*** (14.62)
N	154	154
Hausman	-	0.0000
Üniversite Sayısı	-	41
F test (p değeri)	0.0000	0.0000

Not: ***, **, * sırasıyla %1, %5 ve %10 istatistiksel anlamlılık düzeylerini; N gözlem sayısını, F ise F-testini (parametrelerin anlamlılık düzeylerini) ve Prob>F değerini göstermektedir. Parantez içerisinde ise t ve z istatistikleri yer almaktadır. Tabloda yer alan değişkenler logaritmik değerleri ifade etmektedir.

Sonuç

Ülkemizde nüfusun yaşlanması ile birlikte 40 yaş üzeri nüfus artış oranındaki hızlanma ile kronik hastalıkların sıklığında artışa yol açacaktır. Kanser, diyabet ve kardiyovasküler problemler gibi pek çok hastalığın görülme sıklığı (insidans) ve yaygınlığı (prevalansı) bu çerçevede artış hızını devam ettirecektir. Bu durum vakalarda kombine vaka ve hastalık riskini arttırarak üçüncü basamak sağlık hizmetlerine olan talep artışını da gündeme getirecektir. Yine nüfusun yaşlanması ve çevresel koşullardaki değişimle birlikte yeni hastalıklar ortaya çıkması, sağlık

araştırmaları ve teknolojik gelişmeler sağlık hizmetlerinin daha da artmasına yol açmaktadır (Yılmaz ve Yazıhan, 2014; Emil vd., 2013). Bu gelişmeler üçüncü basamak sağlık hizmetini sunan üniversite eğitim ve araştırma hastanelerini ulusal sağlık politikalarının geliştirilmesi, rekabetçi ortamın güçlendirilmesi ve uygulanması açısından çok daha önemli hale getirmektedir. Gelecek dönemde ülkenin rekabet gücünün artıracak olan yeni buluşlar ile faktöre verimliliğindeki artış bu sektörde üniversite odaklı olmak üzere kamu destekli ar-ge çalışmalarının geliştirilmesine bağlı görülmektedir.

Üniversite hastanelerinde ölçeğe yönelik olmak üzere yönetim problemi, karar alma süreçlerine yönelik modellerin ve girdi kullanımına yönelik standartların yetersizliği kaynakların etkin kullanılamaması sonucunu beraberinde getirmektedir. Yine bu kurumlarda iyi tanımlanmış ve iyi işleyen bir iç kontrol sisteminin olmaması operasyonel seviyede risklerin artmasına ve kaynakların kötüye kullanılmasına da yol açmaktadır.

Döner sermaye gelir ve giderlerindeki değişimin, döner sermaye açıkları ve borçları üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmuştur. Bu sonuç üniversite döner sermayelerindeki mali sorunun sadece gelirlerdeki değişimle ilgili olmadığını aynı zamanda yönetim ve kontrol sisteminin kalitesini yansıtan giderlerle de ilgili olduğunu bize göstermiştir. Üniversite döner sermayelerinde hizmet sunumu sürecinde harcama yönetimini iyileştirmeye yönelik olmak üzere atılacak somut adımlar mali performansın hızla iyileşmesine neden olacaktır. Özellikle büyük hastanelerde sağlık sektöründeki gelişmeleri de iyi takip edecek profesyonel bir yönetimin kurulmasıyla disiplinlerarası çalışma mali performansın iyileşmesi suretiyle mali sürdürülebilirliğe geçişi sağlayacaktır.

Çalışmada döner sermayelerin mali yapılarını düzeltmeye yönelik olarak 2010 ve 2011 yıllarında yapılan yardımların izleyen dönemde mali yapı üzerinde sürdürülebilirliği sağlamaya yönelik anlamlı bir etkisi çıkmamıştır. Dolayısı ile yapılandırmadan yararlanan hastanelerin borçlarının arttığı başka bir ifadeyle beklenenin aksine yapılandırmanın yapılandırma olmayanlara göre mali durumlarında bir iyileşmeye yol açmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Başka bir ifadeyle özellikle büyük üniversitelerde yapılandırma borçluluk seviyesi yüksek olan üniversitelerde beklenen olumlu etkiyi göstermemiş aksine yapısal sorunların devamında döner sermayelerin mali yapılarındaki bozulmayı daha da hızlandırmıştır.

Yine çalışmada üniversitelerin yatak büyüklükleri de eklenmiş ve borç/gelir üzerindeki etkisine de bakılmıştır. Analiz sonucunda, hastane büyüklüğünün etkisini ortaya koymak amacıyla modele eklenen yatak büyüklüğü değişkeninin borç oranı üzerinde anlamlı bir etkisi saptanamamıştır. Bu sonuç hastane yatakla-

rının doluluk oranı ile ilişkilendirildiğinde hastanelerinin kapasitelerini iyi kullanmadığını da bize göstermektedir.

Üniversite hastanelerinde yatak doluluk oranı bütçe açıkları üzerinde anlamlı sonuç verirken, döner sermayeli hastanelerin borçlarında etkili olmayan bir değişken olarak görülmüştür. Bu sonuca ilişkin olarak hastanelerin yatak doluluk oranlarının kısa dönemde etkili olduğu ama uzun dönemde mali performansın başka faktörler tarafından belirlendiğini söyleyebiliriz.

Borç/gelir rasyosundaki bozulma gelecek dönemde özellikle büyük üniversite araştırma hastanelerinin mali performansını yönetim sorunlarından da kaynaklı olmak üzere sürdürülemez bir noktaya taşımıştır. Başta şehir hastaneleri olmak üzere özel hastanelerin artmasıyla birlikte rekabet yönlü değişimler gerekli yatırımları ve iyileştirmeleri yapamayan hastanelerin verimliliklerinin daha da düşmesine yol açacaktır. Bu süreçte yapılması gereken öncelikle üniversite hastanelerinde iyi bir yönetim ve mali kontrol modelinin bu kurumlar için geliştirilmesi ve üniversiteler arası ortak işbirlikleriyle fonksiyonel bir şekilde uygulanmasıdır.

Nüfusun yaşlandığı, ortalama yaşam süresinin uzadığı, kronik hastalıkları arttığı ülkemizde üniversite araştırma hastaneleri bilimsel bilgi altyapısı ve yürütülen araştırmalar nedeniyle sağlık sisteminin etkinliği ve sürdürülebilirliği açısından çok önemli bir konumdadır. Bu yapıyı korumak ve gelecekte sağlık politikalarını etkin yönlendirmek, ülkenin sağlık sektöründeki rekabet gücünü artırmak açısından kritik önemde görülmektedir. Bu anlamda toplam kamu harcamalarının GSYH'ya oranının 2016 yılında % 36,5 olduğu ve son 10 yılda faiz dışı harcamaların yaklaşık 8 puan arttığı bir ortamda, üniversite eğitim ve araştırma hastanelerinin GSYH'ya oran olarak toplam borcunun % 0,18 olduğu düşünüldüğünde, kamu açısından bu borcu silmek büyük bir yükümlülük yaratmak anlamına gelmemektedir. Tabi ki geleceğe ilişkin sürdürülebilir bir yönetim modeli kurmak şartıyla.

Kaynakça

- Alagöz, A. (1982), *Kamu Döner Sermaye İşletmeleri*, DSİ Matbaası, Ankara.
- Altuğ, F. (2004), *Kamu Bütçesi*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Arrow, K.J. (1963), "Uncertainty and the Welfare Economics of Medical Care", *American Economic Review*, 53, s. 941-973.
- Balıkçoğlu, E., "Varol İyidoğan, P. ve Yılmaz, H.H. (2016), "Üniversite Tıp Fakültesi Döner Sermayelerinde Yaşanan Mali Açığın ve Borçların Üniversite Mali Yönetim Yapısı Üzerinde Yarattığı Baskı ve Bunun Eğitim Hizmet Kalitesi Üzerindeki Etkisi", *International Conference on Quality in Higher Education Proceedings Book*; Sakarya: November

24-25.

Baltagi, B.H. (2008), *Econometrics*, Springer.Berlin.

Can, A. ve İbicioğlu, H. (2008). Yönetim ve Yöneticilik Yönünden Üniversite Hastanelerinin Değerlendirilmesi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.13, Sayı.3, s.253-275.

Çetinkaya, Ö. (2003), “Konsolide Bütçenin Başlangıç Değerlerinin Uygulama Sonuçları İle Birlikte Değerlendirilmesi”, *Akdeniz İİBF Dergisi* ,(5).

Edizdoğan, N. ve Çetinkaya, Ö. (2014), *Kamu Bütçesi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Emil, F., Yılmaz, H. H., Yazıhan, N., Tunca, D. (2013), *Türkiye’de Sağlık Politikaları ve Sağlık Harcamalarının Etkinliği Üzerine Bazı Gözlemler*, Ankara Üniversitesi Yayını, Ankara

Gujarati, D. N. (2003), *Basic Econometrics*, McGraw-Hill, New York.

Gümüş, M. (2006). *Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hatipoğlu, İ. (2013), “Üniversite Hastanelerinin Finansal Sürdürülebilirliği”, Maliye Bakanlığı Üniversite Hastaneleri Birliği Sunumu”, www.uhbd.org/uhbd15/25MAYIS2013/ILHAN_HATIPOGLU.ppt (01.03.2017).

Hazine Müsteşarlığı, (2010), *Kamu İşletmeleri Raporu*.

İyidoğan Varol, P., Balıkçioğlu, E., Yılmaz, H.H. (2017), “The Tax Effects of Health Expenditures on Aging Economies: Empirical Evidence on Selected OECD Countries”, *Romanian Journal of Economic Forecasting*, XX (1), s. 118-129.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, *Döner Sermayeli İşletmeler Verileri*, 2016

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, DMİS, *Döner Sermaye Mali Yönetim Sistemleri*, <http://dmisproje.muhasebat.gov.tr/> (02.01.2017).

Stiglitz, J. (1988), *Economics of the Public Sector*, W.W. Norton & Company, New York.

Tosun, U. (2014), *150 Soruda Devlet Üniversitesi Bütçeleri*, Sonçağ Yayınları, Ankara.

Wennberg, J.E., Barnes, B.A. ve Zubkoff, M. (1982), *Professional Uncertainty and the Problem of Supplier-induced Demand*, *Social Science and Medicine*, 16 (7), s. 811-824.

Yazıcı, İ.H. (2012), “Döner Sermayeli İşletmeler”, <http://uhbd.org.ppt>, erişim: 11.01.2016

Yazıcı, İ. H. (2014), *Döner Sermayeli İşletmeler*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği, Ankara

Yenigün, T. (2011), *Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Üniversite Döner Sermaye İş-*

İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, H. H. (2007), *Türkiye’de 2000 Sonrası Dönemde Uygulanan İstikrar Programlarında Mali Uyumda Kalite Sorunu*, TEPAV Yayını, Ankara.

Yılmaz, H. H. (2010), *Döner Sermayeli İşletmelerin Yeniden Yapılandırılması*, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü Çalıştayı Sunumu, Kızılcahamam.

Yılmaz, H. H. , N. Yazıhan, (2014), *Ankara Üniversitesi Hastanelerinde Sağlık Uygulama Tebliği Fiyatları Hesaplaması*, Ankara Üniversitesi Yayını, Ankara

