

**SAĞLIK İŐLETMELERİNDE FİNANSAL PERFORMANSIN
DEĞERLENDİRİLMESİ: KARAMAN DEVLET HASTANESİ
ÖRNEĐİ¹****EVALUATION OF FINANCIAL PERFORMANS IN HEALTH ORGANIZATIONS: THE
CASE OF KARAMAN STATE HOSPITAL****Handan ÇAM²****ÖZ**

Günümüzde, değişen rekabet koşulları sağlık işletmeleri üzerinde finansal ve yönetim açısından olumsuz etkilere sahiptir. İşletmeler artan rekabet ve değişen çevre koşullarına uyum sağlayabilmek ve belirledikleri hedeflerin hangi aşmasında oldukları tespit edebilmek için performans ölçümüne ihtiyaç duymaktadırlar. Performans ölçüm sistemleri genel olarak finansal ve finansal olmayan performans ölçümü şeklinde iki temel boyutta incelenmektedir. Kâr amacı gütmeyen işletmeler arasında gösterilen kamu hastanelerde yapılan performans ölçümleri teknik performans olarak da adlandırılan finansal olmayan verilere göre yapılmaktadır. Kamu hastanelerini kâr amacı gütmeyen işletmeler arasında sınıflandırılrsa da bu işletmelerde kıt kaynaklardan yararlanmaktadır ve bu kaynakların etkin kullanımı oldukça önemlidir. Hastanelerde kaynakların ne derecede etkin kullanıldığı ve mevcut aksaklıkların tespit edilebilmesi için finansal performans ölçümlerinin yapılması gerekmektedir.

Bu çalışmanın temel amacı, bir kamu kuruluşu olan Karaman Devlet Hastanesi'nin finansal performansının ölçülmesidir. Bu amaç doğrultusunda Karaman Devlet Hastanesi'nin 2003-2007 yılları arasındaki mali tabloları kullanılarak oran analizi yapılmıştır. Daha sonra ise oranlar arasındaki sapmalar tespit edilerek, bu sapmaların nedenleri ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.
Anahtar Kelimeler: Performans Ölçümü, Finansal Analiz, Sağlık Kurumları

ABSTRACT

Today, changing competition conditions have negatif managerial and financial impacts on health organization. Organization need performans measurement systems for adapting themselves to increasing competition and changing enviromental conditions, determining the stage of the targets which is constructed according to their goals in the applications. Performans measurement systems are analyzed two size, first size is financial performans measurement and the other size is non-financial performans measurement. Performans measurement in state hospitals as is knomn non-profit organization based on non-financial performans measurement. State hospitals are non-profit organizations but this oragnizations have to use efficient their sources. Also efficient usage of sources are very important for organizations. Organizations have to apply financial performans measurement because of using efficient sources and determining existent problems. The main aims of this study are to measure financial performans of Karaman State Hospital. For this purpose, we applied ratio analysis between the years of 2003-2007 financial statements of Karaman State Hospital. And than, we try to determine among the ratios variances and to reveal this variances causes.

Keywords: Performance Measurement, Financial Analysis, Health Institutions

¹ Bu çalışma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sanayi ve Teknoloji Yönetimi Anabilim Dalı tarafından kabul edilen yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

² Yrd. Doç. Dr., Gümüşhane Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, hcam@gumushane.edu.tr

GİRİŞ

İşletmeler belirledikleri amaçlar çerçevesinde bir takım araçları kullanarak faaliyet göstermektedirler. Bu faaliyetler gerçekleştirilirken işletmenin en vasıfsız çalışanından en üst yönetimine tüm çalışanların bir sorumluluğu vardır ve sahip oldukları sorumluluklar çerçevesinde en iyiyi başarma istegindedirler. En iyinin ne olduğu veya bunun başarılabildiğini belirleyen en temel ölçüt ise işletmenin gösterdiği performanstır. Bu durum her sektörde olduğu gibi sağlık sektöründe de aynı şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Sağlık hizmetlerinin sunumunda en büyük pay sahibi olan hastaneler, daha iyi ve kaliteli hizmeti sunabilmek için kendilerini sürekli geliştirmeli ve teknolojik değişimleri yakalayabilmelidir. Son yıllarda Türkiye’de sağlık alanında yapılan reformlar ile sağlık sistemi yeni bir boyut yakalamıştır. Bu yeni boyutta hastanelerin sayısı giderek artmakta ve sağlık hizmeti almanın yolu daha kolay hale gelmektedir. Bu yeni koşullarda rekabet boyutu da yeni bir sürece girmiştir. Artan rekabet koşulları altında sağlık hizmetlerinin daha kaliteli verilebilmesi için hastaneler maliyet, fiyatlandırma, işgücü gibi sağlık hizmetinin kalitesini etkileyebilecek unsurlara daha da önem vermeye başlamışlardır. Bu aşamada hastaneler bir taraftan kendi finansal verilerini analiz ederken diğer taraftan rakip hastanelerin finansal verileri ile kendi verilerini kıyaslayarak, finansal analizlerden yararlanmaya başlamışlardır. Genel olarak performanslarını ortaya çıkarmaya dönük olan bu çalışmalar, hastanelerin mevcut durumlarını ortaya çıkaracak ve ileriye yönelik yapılacak planlamalara yön verecektir.

Performansın belirlenmesinde veya diğer bir ifadeyle performans değerlemede günümüze kadar birçok farklı yöntem geliştirilmiş ve kullanılmıştır. Genel olarak teknik ve finansal performans olarak iki farklı boyutta yapılan performans değerlendirme, firmaların çoğu tarafından kullanılmaktadır. Performans değerlemeyi hastaneler açısından ele aldığımızda ise yapılan çalışmaların daha çok teknik performans üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir. Bunun belki de en büyük nedeni ülkemizdeki hastanelerin yaklaşık % 65’inin Sağlık Bakanlığı’na bağlı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu hastanelerin öncelikli amacı sağlık hizmetleri sunmaktır ve kâr amacı gütmeyen hastaneler olarak tanımlanmaktadır. Kâr amacı gütmeyen bir hastanede ise finansal performans ölçümü yerine teknik performans ölçümünün daha fazla yapılması doğaldır. Ancak günümüzde özel hastanelerle rekabet halindeki kamu hastanelerinde yapılan faaliyetler, yenilenen süreçler ve yatırımlar bu hastanelerin işlevlerini arttırarak daha verimli çalışmalarını sağlamıştır. Bu gelişmeler ışığında yapılacak finansal performans ölçümlerinin daha anlamlı sonuçlar vermesi beklenmektedir. Finansal performans ölçümü için geliştirilmiş birçok yöntem bulunmaktadır. Bunlar arasında ise kronolojik olarak daha önce ortaya çıkmasına rağmen işletmeler tarafından en çok kullanılan yöntem hiç şüphesiz oran analizleridir. Mali tabloların karşılaştırılarak finansal performansın ölçümünü gerçekleştiren bu oranlar hastanelerin performans ölçümünde de kullanılabilir.

Bu çalışmada genel olarak hastanelerde finansal performansın ölçümüne odaklanılmıştır. Bu doğrultuda Karaman Devlet Hastanesi’nin beş yıllık finansal verileri kullanılarak performans ölçümünü oran analizi yöntemi kullanılarak belirlenmeye çalışılmıştır.

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Diğer sektörlerde olduğu gibi kamu sağlık sektöründe de verimsizlik temel problemlerin başında gelmektedir. Kamu hastanelerinde kaynakların çok sınırlı olmasının yanında yetersiz kaynakların yanlış kullanımı ve dağıtımı da her zaman gündemde olmaktadır (Top ve Yıldırım, 2000: 1). Bu verimsizlik hiç şüphesiz hastanelerin performansını da etkilemektedir.

Her işletmede olduğu gibi hastanelerde de bazı performans değerlendirme yapılabilmektedir. Yakın tarihe kadar daha çok bireysel performans üzerine yoğunlaşan hastaneler artık kurumsal performanslarını arttıracak faaliyetleri gerçekleştirmeye başlamışlardır. Bu bağlamda hastanelerde özellikle performans değerlendirme yöntemlerinin kullanılması ve ilgili kişilere gerekli bilgileri sunabilmek için performans ölçümleri kullanılmaya başlanmıştır.

Çalışmamızın bu bölümünde performans ve performans değerlendirme ile ilişkili olarak bilimsel literatürde performansın açılımı üzerinde durularak hastaneler açısından bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

1. Performans Yönetimi

Performans kelimesi belli bir zaman da üretilen mal ve hizmet olarak ta tanımlanırken kullanılmasına göre etkinlik, verim veya çıktı olarak da ifade edilmektedir. Diğer taraftan performans; görev dahilinde önceden belirlenen ölçütleri karşılayacak şekilde, görevin yerine getirilmesi ve hedefin gerçekleştirilmesi doğrultusunda ortaya konan mal, hizmet ya da düşüncedir (Helvacı, 2002: 156). Tanımlardan da anlaşılacağı gibi performans önceden belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının bir ölçümüdür. Bu açıdan bakıldığında performans hedef-sonuç ilişkisine yoğunlaşmıştır. Genel olarak düşünüldüğünde performans tüm işletmelerin önemiyette üzerinde durması gereken bir konu iken biz konumuz itibarıyla performans kavramını hastaneler açısından değerlendirmeye çalışacağız.

Performans konusu, özellikle sağlık sektörüne büyük miktarlarda kaynak ayıran gelişmiş ülkelerde geniş çapta ilgi odağı olmuştur. Hızla artan maliyetlerin kontrol edilmesi gereğinin kaçınılmaz bir gerçek ve sorumluluk olduğundan hareketle, sağlık bakım hizmeti sunan örgütler ve hizmet sunucu grupları, teknik performans anlamında mercek altına yatırılmaya başlanmıştır (Şahin ve Özgen, 2001: 44). Performans ölçümünün ve denetiminin etkinliğini arttırabilmek için her şeyden önce hastane yönetiminin performans yönetimini etkin kullanması ve hastane bilgi sistemlerinin istenilen çıktıları verebilecek nitelikte olması gerekmektedir.

Kamu yönetiminde stratejik planlama ve performans yönetimi çerçevesinde kamu yönetiminde ve yerel yönetimlerde özel sektörde uygulanan yeni istihdam tekniklerinin uygulanması gündeme gelmiştir (Çınar, 2005: 11). Hastanelerde de başarılı bir performans yönetiminin gerçekleştirilebilmesi için her şeyden önce hastane bilgi sisteminin oturmuş olması gerekmektedir.

2. Performans Ölçütleri

Kaynakların giderek zayıflaması, teknolojik gelişmelerin hızla artması, müşteri taleplerindeki hızlı değişimler firmaların iş süreçlerini de etkileyebilmektedir. Bu hızlı değişme ayak uydurmak isteyen işletmeler örgütlerinde etkin bir performans ölçüm sistemini kurmak zorundadır. Etkin bir performans sistemi kurulurken kullanılacak performans ölçütlerinin iyi belirlenmesi gerekmektedir.

Genele olarak performans ölçütlerini aşağıdaki başlıklar altında inceleyebiliriz.

2.1. Girdi Ölçütleri

Girdi ölçütleri mal veya hizmet üretilebilmesi için gerekli olan işgücü, hammadde gibi kaynakları ifade etmektedir.

Hastanelerin kullandıkları girdi miktarları birbirinden farklı olabilmektedir. Ayrıca hastanelerin personel sayısı, tükettikleri malzeme miktarları ve malzeme harcamaları da birbirlerinden farklı olabilmektedir. Bölgesel bazda, girdi fiyatları arasında çok çarpıcı değişikliklerin olmaması nedeniyle, gözlenen farklılıkları, kullanılan girdi miktarını esas alarak açıklamak mümkün ve akılcı görünmektedir. Hastanelerde gözlenen maliyet farklılıklarını etkileyen en önemli faktör ise personel sayısıdır. Yatak başına düşen personel sayısı, hasta başına düşen personel sayısı gibi insan gücü verimlilik kriterleri esas alındığında, hastaneler arasındaki birim maliyet farklılıkları daha iyi anlaşılacaktır (Sağlık Bakanlığı, 2004).

2.2. Çıktı Ölçütleri

Çıktı ölçütleri gerek finansal gerekse finansal olmayan performans boyutuyla yakından ilişkili bir kavramdır. Finansal veya finansal olmayan çıktı ölçütleri performans ölçüm sürecinin sonuçlarını rapor eder ve genellikle tepe yönetimi tarafından kaynakların kontrolünde kullanılır. Finansal veya fiziksel olabilen net kar, hisse başı getiri. Müşteri memnuniyeti, örgütsel etkinlik gibi bu ölçütler (Cenger, 2006: 46), çıktı ölçütleri olarak kullanılabilir.

2.3. Sonuç Ölçütleri

Sonuç ölçütleri elde edilen çıktılar ile hedeflenen veya planlanan durum arasında ne derecede başarılı olunduğunu gösteren bir ölçü türüdür. Örneğin hastanelerde bir yıl boyunca hizmet verilen hasta sayısı ile takip eden yılda hizmet verilen hasta sayısındaki artış sonuç ölçütleri arasında gösterilebilir.

Ön muhasebe, genel muhasebe, bordro, personel, imalat, finansal planlama ve bunun gibi diğer bir çok alanda hazırlanan yazılımlar son derece popüler hale gelmiştir (Özen, 2002: 48). Bu gelişmelere paralel olarak hastanelerde kullanılan yazılımlar ile daha kısa süreli sonuçlar alınabilmektedir. Örneğin, hasta rasyoları, muayene sayıları gibi hastane performansında önemli sayılabilecek rakamlar aylık haftalık hatta günlük olarak takip edilebilmektedir. Bu durum sonuç ölçütlerinin daha etkin kullanılmasında son derece önemlidir.

2.4. Verimlilik ve Kalite Ölçütleri

Hastanelerde verimlilik bir hizmet sürecinin belli bir dönemde, üretilmiş olan hizmet çıktısı ile bu hizmet üretimini gerçekleştirebilmek için kullanılan üretim girdilerinin birbirine oranı ile bulunan katsayıdır. Verimliliği aşağıdaki gibi gösterebiliriz.

$$\text{Verimlilik} = \frac{\text{Çıktı}}{\text{Girdi}} \quad (1)$$

Bu formüle göre verimliliğin artırılabilmesi için payın artırılması, paydanın azaltılması gerekmektedir.

Hizmet kalitesi işlemsel boyutlar ile işletmenin performansını ölçmeyi amaçlamaktadır (Örs, 2007: 57). Bununla beraber, hastaneler açısından belki de en zor ölçüm kalite ölçümlerinde yaşanmaktadır. Zira sağlık açısından baktığımızda bir hastanın sağlığına kavuşması veya kavuşamaması verilen sağlık hizmetinin kalitesine bağlı olmakla beraber, bunun ölçümü oldukça zordur. Hastanelerde sunulan hizmetleri sınıflandırmaya tabi tutacak olursak bu ölçütleri kullanmak daha anlamlı sonuçlar ortaya çıkaracaktır. Örneğin, muayene hizmetleri, ameliyat hizmetleri, röntgen hizmetleri ve benzeri şekilde yapılacak sınıflandırmalar kalite ölçümlerinde daha etkin sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir.

2.5. Karlılık

Finansal performans açısından incelendiğinde en önemli performans ölçütlerinden biri hiç şüphesiz karlılıktır. Kâr gelir ve giderler arasında kurulan bir köprü görevindedir. Kâr bir işletmenin temel amaçlarından biri olmamakla beraber özellikle işletmenin sürekliliği açısından son derece önemlidir (Çam, 2013: 120).

Karlılık oranları, işletmelerin faaliyetleri sonucunda elde ettikleri başarıyı ölçen oranlardır (Ceylan, 2001: 59). Kârılık oranlarının özellikle finansal performans ölçümünde kullanıldığı sıklıkla görülmektedir. Bu bağlamda her ne kadar kâr amacı gütmeyen kurumlar olsalar da, kamu hastanelerinde ileride detaylı olarak inceleyeceğimiz kârılık oranları performans ölçütü olarak kullanılacaktır.

2.6. Büyüme

Performans ölçümünde kullanılabilecek diğer bir ölçüm türü de büyümeye bağlı olarak gerçekleşen sonuçlardır. Firmanın bilanço ve gelir tablosunda yer alan kalemlerin geçmiş yıllara göre ne oranda büyüdüğünü gösteren büyüme oranları (Okka, 2006: 54), özellikle hastanelerin finansal performansının belirlenmesinde kullanılabilmektedir.

Karlardaki büyümelerden farklı olarak, satışlardaki büyüme ve hizmet verilen hasta sayısındaki büyüme, büyüme oranlarına örnek olarak gösterilebilir.

2.7. Pazar Payı

Pazar payının performans ölçütü olarak kullanılması halka açık firmalar tarafından kullanılan bir ölçüttür. Kamu hastaneleri halka açık işletmeler sınıfında yer almadığından, pazar payının belirlenmesi ve performans ölçütü olarak kullanılması son derece zordur. Bununla beraber, bu ölçüt kamu hastanelerin tamamının toplam hastaneler içindeki payını belirlemede bir ölçüt olarak kullanılabilir.

Tüm bu performans ölçümleri kapsamında hastanelerde uygulanabilecek finansal olmayan teknik göstergeleri Tablo 1'deki gibi gösterebiliriz.

Tablo 1: Hastanelerde Teknik Performans Göstergeleri

Kapasite Kullanım Oranı	Hastanenin çalışma derecesini gösterir: $\text{Yatan Hasta Sayısı} \times \text{Ortalama Yatış Süresi} / \text{Fiili Yatak Sayısı} \times 365$
Yatak İşgal Oranı	Hastane yataklarının hangi oranda kullanıldığını gösterir: $\text{Hasta Günü} / \text{Fiili Yatak Sayısı} \times 365$
Poliklinik Hekim	Hekimlerin verdikleri poliklinik hizmeti sayısını gösterir: $\text{Poliklinik Sayısı} / \text{Toplam Hekim Sayısı}$
Yatan Hasta Hekim Oranı	Hekimlerin verdikleri yatan hasta hizmeti sayısını gösterir: $\text{Yatan Hasta Sayısı} / \text{Toplam Hekim Sayısı}$
Operasyon Hekim Oranı	Hekimlerin gerçekleştirdikleri operasyon hizmeti sayısını gösterir: $\text{Toplam Operasyon Sayısı} / \text{Toplam Hekim Sayısı}$
Hasta Yatak Oranı	Bir yatağa düşen hasta sayısını gösterir: $\text{Yatan Hasta Sayısı} / \text{Fiili Yatak Sayısı}$
Yatak Devir Aralığı	İki yatak işgali arasında bir yatağın ortalama kaç gün boş kaldığını gösterir: $\text{Kullanılmayan Toplam Hasta Bakım Gün S.} / \text{Taburcu Edilen Hasta Sayısı}$
Gelir Gider Oranı	Gelirin giderleri karşılama oranını gösterir: $\text{Yıllık Döner Sermaye Geliri} / \text{Yıllık Döner Sermaye Gideri}$
Gider Hasta Günü	Hasta günü başına çıkan gideri gösterir: $\text{Yıllık Döner Sermaye Gideri} / \text{Hasta Günü}$

Kaynak: Özgülbaş, 2002: 27

Tablo 1'de görüldüğü gibi hastanelerde kullanılan teknik performans göstergeleri bir işlemeye oranla oldukça farklıdır.

Sonuç olarak hangi ölçüt kullanılırsa kullanılsın hastanelerde asıl amaç diğer işletmelerde de olduğu gibi toplam performansın en üst düzeye çıkarılmasıdır. En üst düzeyin hangisi olduğu ise hastane yönetiminin performans anlayışına bağlıdır.

3. Performans Değerleme Yaklaşımları

Performans değerlendirmesine ilişkin yöntemler, örgütlerin yapısına, ölçeğine, faaliyet alanına ve benzeri bir çok unsura göre değişebilir. Bu yöntemler, genel olarak geleneksel ve çağdaş yöntemler olarak ikiye ayrılır (Kırıgır ve Taşkıran, 2006: 200).

Geleneksel performans değerlendirme ve modern performans değerlendirme olarak ayırdığımız bu iki yöntemin birbirinden çok farklı kavramlar olmadığını belirtmekte fayda vardır. Performans değerlendirme çok geniş çaplıdır ve pek çok performans boyutu ile anlatılabilir. Geleneksel ve yenilikçi(modern) performans ölçüm sistemlerinin farklarını Tablo 2'deki gibi gösterebiliriz.

Tablo 2: Geleneksel ve Yenilikçi Performans Ölçüm Sistemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel Performans Ölçüm Sistemleri	Yenilikçi Performans Ölçüm Sistemleri
• Maliyet / Verimlilik Tabanlı	• Değer Tabanlı
• Performans / Kar İlişkisi Odaklı	• Performans ve Müşteri Odaklı
• Kısa Dönem-Geçmiş ve Bugün- Odaklı	• Strateji-Uzun Dönem- Gelecek Odaklı
• Bireysel Başarı ve Ölçüm Odaklı	• Takım Başarısı ve Takım Çalışması Odaklı
• Fonksiyonel Ölçüler Yaygın	• Çapraz Ölçüler Yaygın
• Standartlarla Karşılaştırmalar	• Gelişmeleri Sürekli İzleyen ve Değerlendiren Bir Yaklaşım
• Değerlendirme Odaklı	• Değerlendirme ve Müşteriyi Üretim Faaliyetine Ortak Etme

Kaynak: (De Toni ve Tonchia, 2001: 47)

Yukarıda ki tabloya baktığımız zaman geleneksel performans ölçümü daha maliyetli ve sonuç itibariyle verimlilik merkezli iken, yenilikçi performans ölçümü değer yaratıp yaratmama üzerinde yoğun bir şekilde durarak, takım başarısını ön planda tutmaktadır. Stratejisi uzun dönemli ve gelecek odaklıdır. Geleneksel performans ölçümü ise bireysel başarı ve kısa dönemli bir sistem olarak gözümüze çarpmaktadır. Bireysel başarı ön planda tutulurken performans direkt olarak kâr ile ölçülmektedir.

4. Finansal Performans Ölçümü

Finansal performans göstergeleri şirket stratejisi, uygulamaları ve yönetiminin kâr durumunun artışına katkı sağlayıp sağlamadığını göstermektedir. Genel olarak finansal performans göstergeleri dendiğinde Tablo 3’de özetlenen göstergeler karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 3: Finansal Performans Göstergeleri

Net Kâr Marjı	Her satıştan ne kadar kâr sağlandığını gösterir. Net Kâr / Net Satışlar
Varlıkların Karlılığı	Varlıkların verimliliği ve varlık başına karı gösterir.
Varlık Devir Hızı	Varlıkların verimli kullanılıp kullanılmadığını gösterir.
Özsermaye Karlılığı	Her birim özsermaye karşılığında elde edilen karı gösterir.
Yatırımın kârlılığı	Yatırımların verimliliğini ve yatırım başına karı gösterir.
Borç / Özsermaye Oranı	Finansmanda kullanılan kaynak dağılımını gösterir.
Borç Varlık Oranı	Varlıkların finansmanında ne oranda yabancı kaynak kullanıldığını gösterir.

Kaynak: Özgülbaş, 2002: 28

Finansal performansın ölçümünde kullanılan yöntemlerin başında oran analizi gelmektedir. Oran analizi yönteminde hesap grupları arasında matematiksel ilişkiler kurmak suretiyle, işletmenin ekonomik ve mali yapısı ile kârlılık ve çalışma durumu hakkında bir yargıya ulaşılması hedeflenmektedir (Akdoğan ve

Tenker, 2001: 606) Bunun yanında finansal oranlar bir firmanın finansal yönünün de bir göstergesidir(Weston vd., 1995:235). Bir firmanın finansal oranları analiz edilirken, öncelikle analizin hangi gruba yönelik yapılacağı ve hangi standartların kullanılacağı belirlenmesi gerekmektedir(Bıdie ve Metron, 2000:79).

Oran analizinin amacına ulaşabilmesi için birden fazla yıla ait mali tabloların kullanılması ve karşılaştırılmasında yarar vardır. Bunun yanında sektördeki lider firmanın oranları veya sektör ortalaması ile kıyaslama sık karşılaşılan durumlardan biridir.

Literatürde oran analizini kullanarak hastanelerin finansal performansı ölçmeyi amaçlayan ilk çalışma 1979 yılında Choate ve Tanada tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada oran analizi kullanılarak hastanelerin yıllara göre performansı ölçülmüştür. Literatür incelemesi sonucunda finansal performans ölçümünde kullanılan oranları tablo haline Tablo 4'deki gibi özetleyebiliriz.

Tablo 4: Oran Analizinde Kullanılan Başlıca Oranlar

Oran Grupları	Oranlar
Likidite Oranları	Cari Oran Likidite Oranı Nakit oranı NİS Oranı
Finansal Yapı Oranları	Finansal kaldıraç oranı Borçlar / öz sermaye Kısa vadeli borçların ağırlığı Uzun vadeli borçların ağırlığı Öz sermaye çarpanı
Aktivite Oranları	Alacak devir hızı ve süresi Stok devir hızı ve süresi Aktif devir hızı
Sabit Yükümlülükleri Karşılama Oranları	Faiz kazanç gücü Borç servis oranı
Karlılık Oranları	Brüt kâr marjı Net kâr marjı Aktif karlılık Öz sermaye kârlılığı Hisse başına kâr
Büyüme Oranları	Her türlü kalemtedeki meydana gelen büyüme
Satışların Yüzdesi Oranları	Önemli kalemlerin satışlara oranları
Pazar Değeri Oranları	Fiyat- kazanç oranı Hisse senedi getirisi

Likidite oranları bir firmanın kısa dönem borçlarını ödeme gücünü ölçmek için kullanılan oranlardır(Van Horne, 1988: 693). Bunun yanında net işletme sermayesinin yeterli olup olmadığını belirlemede de kullanılmaktadır. En yaygın kullanılan likidite oranları cari oran, likidite oranı, nakit oranı ve NİS oranıdır.

Finansal yapı ile ilgili oranlar genel olarak firmanın kullandığı yabancı kaynaklarla öz sermayesi arasındaki çeşitli hesaplamalara dayanmaktadır.

Aktivite oranları, varlık yönetimi oranları olarak da adlandırılmaktadır(Pinches, 1996: 566). Bu oranlar, işletmelerin sahip oldukları varlıklarını ne derecede etkin kullandıklarını gösteren oranlardır.

Sabit yükümlülükleri karşılama oranları, firmaların sabit yükümlülüklerinin kaç katını kazandığını gösterir.

Karlılık oranları literatürde en çok karşımıza çıkan finansal performans ölçüm yöntemlerinin başında gelmektedir. İleride de değinileceği gibi kârlılık oranları kendi başlarına çoğu çalışmada finansal performans ölçüsü olarak kullanılabilir. Oran analizi içerisinde de büyük önem sahip olan kârlılık

oranları, net kâr marjı, brüt kâr marjı, öz sermaye kârlılığı, aktif kârlılık ve halka açık şirketlerde hisse başına kâr olarak karşımıza çıkmaktadır.

Büyüme oranları, finansal tablolarda yer alan kalemlerin yıllara göre nasıl bir eğilim izlediğini ölçmede kullanılır. Burada yapılacak hesaplamalarda bir yıl önceki durumla cari dönemdeki durum karşılaştırılarak büyüme oranları hesaplanmaya çalışılır. Satışların yüzdesi yöntemi ise yorumlayıcıların önemli gördüğü her türlü kalemin satışlara oranlanarak analiz yapılmasına dayanmaktadır. Örneğin, faiz tutarının satışlara oranlanması, öz sermayenin satışlara oranlanması gibi bulunacak sonuçlar yorumlayıcıya önemli ipuçları verebilecektir.

Pazar değeri oranları ise hisse senetlerinin pazar fiyatı, defter değeri, temettüleri ve hisse başına kâr arasındaki ilişkileri ortaya çıkaran oranlardır.

METEDOLOJİ

1. Araştırmanın Önemi ve Amacı

Hastaneler sağlık sistemi içerisinde en büyük paya sahip olan kurumlardır. Yönetim ve teknoloji kullanımı açısından oldukça karmaşık bir yapıya sahip olan hastaneler, hızlı değişime ayak uydurmak zorundadırlar. Bu bakımdan hastanelerin performansını etkileyen unsurların belirlenmesi ve performans ölçümü oldukça güçtür.

Türkiye'deki sağlık sistemi içerisindeki hastanelerin büyük bir bölümünü kâr amacı gütmeyen kamu hastaneleri oluşturmaktadır. Bu hastaneler kâr amacı gütmese bile diğer firmalar gibi kıt kaynaklardan yararlanmaktadırlar ve kaynakların yönetimi çok önemlidir. Yapılan çalışmalarda özellikle kamu hastanelerinde kaynakların etkin kullanılmadığı tespit edilmiş ve kamu hastaneleri üzerindeki çalışmalar daha çok verimliliği ortaya çıkarmaya yönelik teknik performans üzerinde yoğunlaşmıştır. Literatürde hastanelerin teknik performansı ve verimliliğini ortaya çıkarmaya yönelik çalışmalar bulunsa da, hastanelerin finansal performansını ölçmeye yönelik çalışmalar oldukça sınırlıdır. Bu bakımdan kâr amacı gütmeyen kamu hastanelerinde yapılacak finansal performans analizi önemlidir. Bunun yanında Avrupa Birliği'ne entegrasyon kapsamında devlet muhasebe sisteminde değişikliklerle nakit esasına dayalı devlet muhasebesi sistemine geçilmiştir. Bu yeni sistem muhasebe uygulamalarında çeşitli değişikliklere yol açmıştır. Hesap kodlarının yeniden tanımlanması ve mali tabloların sunumunda bir standardın oluşturulması yapılan değişikliklere örnek olarak gösterilebilir. Bu değişikliklerin etkisinin veri düzenliliği açısından nasıl sonuçlar ortaya çıkardığı da önem arz etmektedir.

2. Araştırmanın Kapsamı ve Veriler

Araştırma Karaman Devlet Hastanesi'nin 2003-2007 yılları arasındaki mali tablolarını kapsamaktadır. Karaman Devlet Hastanesi, 1947 yılında Millet Hastanesi olarak hizmet vermeye başlamıştır. 2008 yılı itibarıyla Karaman İl Merkezinde yaşayan 120.000 nüfusa ve Ayrancı, Başyayla, Ermenek, Kazımkarabekir ve Sarıveliler İlçesi ile komşu illerin ilçelerinde (Mut, Karapınar) ikamet eden toplam 250.000 nüfusa 250 yatak kapasitesi ile hizmet vermektedir. 21.500 metrekare toplam alanı olan hastanenin, 17.500 metrekaresi açık ve 4.000 metrekaresi kapalıdır.

Araştırmada kullanılan veriler Karaman Devlet Hastanesinin 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 ve 2007 yılı bilanço ve gelir tabloları ile döner sermaye saymanlığı muhasebe kayıtlarından elde edilmiştir. Araştırma 2003-2007 yıllarını kapsasa da, 2002 yılına ait bazı verilerde kullanılmıştır. Bilanço ve gelir tabloları Karaman Devlet Hastanesi Döner Sermaye Saymanlığı'ndan ve hastane arşivlerinden sağlanmıştır. Bunun dışında yorumlarda kullanılan bazı bilgiler hastane yönetimi ile yüz yüze yapılan görüşmeler sonucunda alınmıştır.

3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada finansal performans ölçüm yöntemlerinden oran analizi yöntemi kullanılmıştır. Araştırma kapsamındaki mali tabloların, oran analizine hazır hale getirilmesi için;

1- 2005 yılından önceki mali tablolar eski para birimine göre hazırlandığından, 2002,2003, ve2004 yıllarına ait mali tablolardaki rakamlar YTL'ye çevrilerek yeniden düzenlenmiştir.

2- 2006 ve 2007 yılında devlet tarafından yapılan terkin işlemleri* yapılacak analiz sonuçlarını önemli derecede etkilediğinden, bu terkinler mali tablolardan arındırılarak, analiz yapılmıştır.

3- Kullanılan finansal oranlar kamu hastanelerin yapısına uygun olacak şekilde seçilmiştir.

4. Araştırmanın Bulguları ve Analiz

Oran analizinin karşılaştırmalı olarak geçmiş yıllarla, sektör ortalamalarıyla veya sektördeki lider firmayla yapılması finansal performansın belirlenmesinde daha anlamlı sonuçlar verecektir. Karaman Devlet Hastanesi'nin 2003-2007 yılları arasındaki likidite oranları Tablo 5'de gösterilmiştir.

Tablo 5: Karaman Devlet Hastanesi Likidite Oranları

Likidite Oranları	2003	2004	2005	2006	2007
Cari oran	9,29	4,31	3,76	4,21	4,70
Likidite oranı	9,22	4,27	3,68	4,14	4,66
Nakit oranı	2,54	1,6	0,09	0,15	0,25
NİS oranı	0,51	0,42	0,48	0,52	0,42

2003 yılında cari oran 9.29 iken 2004 yılında büyük bir düşüşle 4.31'e gerilemiştir. 2005, 2006 ve 2007 yıllarında ise 2004'e paralel olarak sırasıyla 3,76, 4,21 ve 4.70 olarak gerçekleşmiştir. Cari oranın 2003 yılında çok büyük çıkmasının nedeni 2004 yılına kadar satın almaların Sağlık Müdürlüğü bünyesinde yapılmasından dolayı hastanenin ticari borçlarının çok düşük düzeyde olmasından kaynaklanmaktadır. 2004 yılında satın almaların hastane tarafından yapılmaya başlanmasıyla birlikte kısa vadeli borçlarda artış meydana gelmiş ve bu durum cari oranın düşmesine neden olmuştur. Likide oranları da cari oranlara benzer bir trend izlemiştir. Likidite oranları sırasıyla, 9,22, 4,27, 3.68, 4,14 ve 4.70 olarak gerçekleşmiştir. Likidite oranlarının cari oranlara çok yakın değerlerde çıkmasının temel nedeni bir hizmet işletmesi olan hastanenin stok kalemlerinde sadece ilk madde ve malzemelerin bulunması ve hastanenin dönem sonunda stokları giderleştirmesinden kaynaklanmaktadır. Hastanenin nakit oranı 2003 yılında 2,54, 2004 yılında 1,6, 2005 yılında 0,09, 2006 yılında 0,15 ve 2007 yılında ise 0,25 olarak gerçekleşmiştir. Nakit oranındaki bu dengesizliğin en büyük nedeni ise hastanelerin bulundukları nakit miktarına kendilerinin değil Maliye Bakanlığı'nın karar vermesidir. Net işletme sermayesi oranı ise yıllar itibariyle 0,50 seviyelerinde gerçekleşmektedir.

Karaman Devlet Hastanesi'nin finansal yapı oranları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Karaman Devlet Hastanesi Finansal Yapı Oranları

Finansal Yapı Oranları	2003	2004	2005	2006	2007
Finansal kaldıraç oranı	0,09	0,20	0,23	0,21	0,18
Borçlar / öz sermaye	0,10	0,26	0,41	0,27	0,14
Öz sermaye çarpanı	9,35	1,26	1,72	1,27	1,23

Kamu hastaneleri mülkiyet yapısı nedeniyle uzun vadeli yabancı kaynak kullanmamaktadır. Bunun yanında kısa vadeli yabancı kaynakları ise düşük

* Terkin işlemi hastanenin sosyal güvenlik kuruluşlarından olan alacaklarının tamamı veya bir kısmından ilgili yönetmelikler çerçevesinde vazgeçilmesi işlemidir. 2006 yılındaki terkin tutarı 2.934.439,25 YTL, 2007 yılındaki terkin tutarı 3.809.729,49 YTL'dir

denilebilecek seviyelerde gerçekleşmektedir. Hastanenin finansal kaldıraç oranı 2003 yılında 0.09 iken 2004 yılında 0.20'ye yükselmiştir. Bu artışın en büyük nedeni performansa dayalı ücret sisteminin uygulanmaya başlanmasıyla çalışanların döner sermayeden aldıkları ücretlerin artırılmasıdır. Bu artışla birlikte hastanenin pasifinde yer alan "Ödenecek Döner Sermaye Yükümlülükleri" hesabında artışlar meydana gelmiştir. Ayrıca hastanelerin çoğu ihtiyaçlarını kendi satın alma birimleri ile gerçekleştirmeye başlamasıyla birlikte ticari borçlarda artışlar meydana gelmiştir. Diğer yıllarda finansal kaldıraç oranı % 20 seviyelerinde devam etmiştir.

Borçlar / öz sermaye oranı ise çok farklı değerlerde gerçekleşmiştir. 2003 yılında 0,10 olan bu oran 2004 yılında kısa vadeli yabancı kaynaklardaki artışa paralel olarak 0,26'ya yükselmiştir. 2004 yılında ise daha da artarak 0, 41 seviyesine çıkmıştır. 2006 yılında öz sermayenin pasif içerisindeki payının artmasıyla oran 0.27'ye düşmüştür. Son yılda ise oran kısa vadeli borçların düşmesine bağlı olarak 0.14 seviyesine düşmüştür.

Karaman Devlet Hastanesi'nin aktivite oranları Tablo 7'de gösterilmiştir. Buna göre alacak devir hızları çok düşük seviyede gerçekleşmektedir. Alacak devir hızı 2003 yılında 2.46, 2004 yılında ise 2.92 olarak gerçekleşmiştir. Alacak devir hızının çok düşük çıkmasının temel nedeni hastanenin alacaklarının büyük bir kısmının sosyal güvenlik kuruluşlarından olan alacaklardan oluşması ve bu alacakların tahsilinde karşılaşılan sorunlardır. Bu alacakların tahsili hastane yönetimi dışında hükümet veya bakanlık politikalarına bağlı olarak değiştiğinden, alacakların tahsil zamanındaki dengesizlikler alacak devir hızını etkilemektedir.

Tablo 7: Karaman Devlet Hastanesi Aktivite Oranları

Aktivite Oranları	2003	2004	2005	2006	2007
Alacak devir hızı	2,46	2,92	1,63	2	1,99
Alacak devir süresi	148,3	125	223	182,5	183,41
Stok devir hızı	94,2	79,11	31,13	97,01	121,80
Stok devir süresi	3,87	4,61	11,72	3,76	3
Aktif devir hızı	1,56	1,36	1,36	1,32	1,65

Hastanenin alacak devir süreleri de son derece yüksek çıkmaktadır. 2003 yılında alacak devir süresi 148,3 gün iken, 2004 yılında 125 güne düşmüş, 2005 yılında 223 güne çıkmıştır. 2006 yılında 182 gün, 2007 yılında ise 183 gün olarak gerçekleşmiştir. Bir hizmet işletmesi olması sebebiyle stokları az olan hastanenin stok devir hızı yüksek stok devir süresi ise düşük çıkmıştır. 2003 yılında stok devir hızı 94, 2007 yılında ise 121,80 çıkmıştır. 2005 yılında ise en düşük seviyesinde 31,13 olarak gerçekleşmiştir. Bunun başlıca sebebi ise stok miktarındaki artıştır. Stok devir süreleri de 2003 yılında 3.87 gün, 2005 yılında 11.72 gün ve 2007 yılında ise 3 gün olarak gerçekleşmiştir. Aktif devir hızını incelediğimizde 2003 yılında 1,56 olan oran 2004 ve 2006 yıllarında 1.35 seviyelerinde devam etmiş, 2007 yılında ise 1,65'e yükselmiştir. Satışlardaki artış bu yükselişin en önemli sebebidir.

Finansal performansın ölçümünde en çok başvurulan yöntemlerden biri de kârlılık oranlarıdır. Karaman Devlet Hastanesi'nin kârlılık oranları Tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8: Karaman Devlet Hastanesi Karlılık Oranları

Kârlılık Oranları	2003	2004	2005	2006	2007
Brüt kâr marjı	0,59	0,58	0,56	0,55	0,48
Net kâr marjı	0,33	0,12	0,12	0,09	0,13
Aktif kârlılık	0,52	0,29	0,16	0,12	0,21
Öz sermaye kârlılığı	0,60	0,37	0,29	0,15	0,26

Hastanenin brüt kar marjı incelendiğinde 2003 yılında % 59 olan brüt kâr marjının 3 yıl boyunca bu yüzdeye yakın bir trend izlediği görülmektedir. 2007

yılında ise satışlara oranla satılan hizmet maliyetinin yüksek olması brüt kâr marjının % 48'e düşmesine neden olmuştur. Net kâr marjı ise çok iniş çıkışlı bir trend izlemiştir. 2003 yılında % 33 olan net kâr marjı 2004 ve 2005 yılında % 12 ye, 2006 yılında ise % 9'a kadar düşmüştür. Bunun başlıca sebebi ise faaliyet giderlerinde meydana gelen artışlardır. 2007 yılında ise alınan tasarruf tedbirleri etkisini göstermeye başlamış ve net kâr marjı % 13 çıkmıştır. Aktif kârlılık ve öz sermaye kârlılıklarında da net kar marjına benzer bir trend karşımıza çıkmaktadır. 2003 yılında % 52 olan aktif kârlılık 2007 yılına kadar sürekli düşmüştür. 2007 yılında ise artarak % 21 olmuştur. 2003 yılında % 60 olan öz sermaye kârlılığı ise 2007 yılında % 26 olarak gerçekleşmiştir.

Karaman Devlet Hastanesi'nin son beş yıldaki büyüme oranları Tablo 9'da sunulmuştur. Buna göre 2003 yılında % 2 olan satışlardaki büyüme 2004 yılında önemli bir artışla % 87 olmuştur. Bunun en büyük sebebi hiç şüphesiz performansa dayalı ücret sisteminin uygulanmaya başlamasıyla birlikte doktorların daha fazla hastaya hizmet sunmasıdır. 2005 yılında % 13 olan satışlardaki büyüme, 2006 ve 2007 yılında sırasıyla % 12 ve % 11 olmuştur. Satışların maliyetindeki büyüme incelendiğinde 2003 yılında bir önceki yıla göre % 23 azalan maliyetler, satışlardaki artışında etkisiyle 2004 yılında % 96 artmıştır. 2005 yılında % 21 olan artış, 2006 yılında % 11, 2007 yılında ise maliyetler, satışlardaki artış oranının iki katından fazla olarak % 25 olmuştur.

Tablo 9: Karaman Devlet Hastanesi Büyüme Oranları

Büyüme Oranları	2003	2004	2005	2006	2007
Satışlardaki büyüme	0,02	0,87	0,13	0,12	0,11
Satışların maliyetindeki büyüme	-0,23	0,96	0,21	0,11	0,25
Faaliyet giderlerindeki büyüme	-0,14	1,75	0,21	0,16	-0,14
Net kârlardaki büyüme	1,38	0,04	-0,24	-0,15	0,57
Aktiflerdeki büyüme	0,40	0,83	0,33	0,15	-0,11

En önemli değişiklikler ise faaliyet giderlerinde yaşanmıştır. 2003 yılında % 14 azalan faaliyet giderleri, satışların maliyetindeki azalmayla birlikte net kârın 2003 yılında % 138 artmasını sağlamıştır. 2004 yılında ise satışların artmasının etkisiyle faaliyet giderlerindeki büyüme % 175 olmuştur. Bu önemli artış net kârdaki büyüme oranını düşürerek 2004 yılında % 4 olmasında büyük rol oynamıştır. 2005 yılında ise faaliyet giderleri satışların maliyetinde olduğu gibi % 21 büyümüştür. Satışların % 13 arttığı 2005 yılında satışların maliyetinin ve faaliyet giderlerinin satışlardan daha yüksek oranda artması net kârın % 24 azalmasına neden olmuştur. 2006 yılında da 2005 yılına benzer bir durum söz konusudur. Faaliyet giderleri % 16 artmış ve net kâr % 15 azalmıştır. 2007 yılında ise daha öncede ifade ettiğimiz gibi 2007 yılında alınan tasarruf tedbirleri faaliyet giderlerinin %14 düşmesini sağlamıştır. Giderlerdeki bu düşüş, 2007 yılında net kârın % 57 artmasında büyük rol oynamıştır. Aktiflerdeki büyüme ise 2003 yılından 2007 yılına kadar devam etmiştir. 2007 yılında ise bir önceki yıla oranla aktiflerde %11 oranında bir azalma meydana gelmiştir.

Oran analizi yöntemi finansal performans ölçümünde çok sık kullanılsa da, kendi başına yeterli olmamaktadır. Oran analizinin işaret ettiği aykırılıklar tespit edilerek gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Sağlık sisteminin en büyük unsurlarından biri hastanelerdir. Hastanelerin mülkiyet yapılarındaki farklılıklar hastaneler üzerinde yapılan çalışmalarda sonuçları etkilemektedir. Cumhuriyet tarihinden 2000'li yıllara kadar sağlık hizmetlerinin sunumunun büyük bir kısmını kamu hastaneleri sunmaktayken, özellikle son beş yılda yapılan değişiklikler ile bu dağılım değişmeye başlamıştır. Ülkemizde Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerin toplam hastaneler içerisindeki payı % 64'e düşmüştür. Sağlık sisteminde son beş yılda yapılan reformlar

niteliğindeki değişiklikler özel hastane sayılarının hızla artmasına neden olmuştur. Sağlık sistemindeki bu değişikliklerin başında, hastaların özel hastanelerden aldıkları sağlık hizmetleri ücretlerinin, bağlı oldukları sosyal güvenlik kuruluşları tarafından ödenmeye başlanması gelmektedir. Bu değişiklikler özel hastanelere olan talebi arttırmış ve özel hastanelerin sayısının hızla artmasına neden olmuştur. Sağlık sistemi içerisinde yapılan diğer bir değişiklik ise, personele dayalı ücret sisteminin kamu hastanelerinde uygulanmaya başlanması ile çalışanların döner sermayeden aldıkları paylarda büyük artışlar meydana gelmesidir. Bu durum kamu hastanelerinden özel hastanelere personel devrini düşürmüş ve özel hastanelerin personel maliyetlerinin artmasına neden olmuştur. Sağlık sisteminde yapılan diğer bir değişiklik ise, Sosyal Güvenlik Kurumu'nun (SGK) kurulmasıdır. SGK'nın kurulması ile Bağ-Kur, SSK ve Emekli Sandığı birleştirilerek tek çatı altında toplanmıştır. Bu değişikliğin yapılmasındaki ana amaç hizmet sunumunda yapılan ayrıcalıkların ortadan kaldırılmasıdır. Tüm bu gelişmelerin yanında hastanelerin değişime kayıtsız kalmayarak teknolojik yönden de gelişmeye başlamasıyla hastaneler arasındaki rekabette artmaya başlamıştır.

Sağlık sistemindeki bu değişiklikler etkisini çok çabuk göstermeye başlamıştır. Artan rekabet koşulları altında hastaneler sağlık sisteminden daha fazla pay alabilmek için, teknoloji, kalite ve hizmet yönünden kendilerini geliştirmeye başlamışlardır. Kâr amacı gütmeyen kamu hastaneleri de özel hastaneler gibi kendilerini geliştirmeye başlamışlardır.

Artan rekabet koşulları altında, karmaşık bir yapıya sahip olan kamu hastanelerinde kaynakların etkin dağılımı ve kullanımı ön plana çıkmaya başlamıştır. Hastanelerinde bir işletme olduğu düşünüldüğünde bu kaynakların yönetimi daha da önem kazanmaktadır. Her ne kadar kamu hastaneleri kâr amacı gütmeseler de, özel hastanelerde olduğu gibi faaliyetlerinde ve yönetiminde azami dikkat göstermelidirler. Kamu hastanelerinde kaynakların yönetimi açısından gerçekleştirilebilecek faaliyetler ise çeşitli nedenlerle istenilen düzeye ulaşamamaktadır. Öncelikle hastaneler yönetim açısından Sağlık Bakanlığı'na bağlıdır. Sağlık hizmetlerinin maliyetleri ve fiyatları Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Bunun yanında hastanelerin alabilecekleri katkı payı, ek ücret ve benzeri gelirleri de Sağlık Bakanlığı'nın alacağı kararlara bağlıdır. Ülkemizde 2000'li yıllara kadar hükümetlerin sürekli değişmesi uygulanan sağlık politikalarının da değişmesi ile sonuçlanmış ve bu durum hastanelerin faaliyetleri ve yönetimleri üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmiştir.

Bu olumsuzluklar altında hastanelerin verimliliği ve gösterdiği performans, performans ölçüm yöntemleri ile değerlendirilmektedir. Hastaneler üzerinde yapılan çalışmalarda da performans ölçümüne daha çok önem verildiği görülmektedir. Performans değerlendirme, teknik ve finansal olarak iki temel şekilde yapılmaktadır. Teknik performans ölçümü daha çok verimlilik ve personel gibi finansal olmayan veriler üzerine yoğunlaşırken, finansal performans ölçümü mali tablolara ve finansal verilere dayanmaktadır.

Kamu hastanelerinde yapılacak finansal performans ölçümü, kâr amacı gütmeyen bu hastanelerin finansal durumunu ortaya çıkarmak açısından son derece önemlidir. Kamu hastaneleri finansal yapıları ise özel hastanelerden oldukça farklıdır. Kâr amacı gütmeyen kamu hastanelerinde ana amaç verimliliği artırarak en yüksek faydayı sağlamak olurken, özel hastanelerin amacı bunun yanında kâr maksimizasyonunu sağlayarak firma değerini arttırmaktır. Bu farklılık hastanelerinin finansal performansının ölçülerek finansal durumunun ortaya çıkarılması açısından son derece önemlidir.

Çalışmada bir kamu hastanesi olan Karaman Devlet Hastanesi'nin 2003- 2007 yıllarındaki mali tabloları kullanılarak oran analizi yapılmış ve finansal performansı ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. Hastanenin finansal analizinde temel farklılıkların 2004 yılında ortaya çıktığı saptanmıştır. 2003 yılında yapılan

değişiklikle performansa dayalı ücret sisteminin daha işlevsel hale getirilmesi ile çalışanların döner sermayeden aldıkları pay artırılmıştır. Bu değişiklik verilen sağlık hizmetinin sayısının artmasına ve dolayısıyla satışların % 87 artmasına neden olmuştur. Satışlardaki bu artışa karşılık satılan hizmet maliyeti % 97, faaliyet giderleri ise % 175 artmıştır. Buna karşılık net kârlardaki artış sadece % 4 olmuştur. Bu durum 2007 yılına kadar devam etmiştir. 2005 ve 2006 yılında da satışlardaki artışa rağmen net kârlarda sürekli azalışlar meydana gelmiştir. Bunun temel sebebi ise faaliyet giderlerindeki artış oranının satışlardaki artış oranından fazla olmasıdır. 2007 yılında ise satışlar % 11, satışların maliyeti ise % 25 büyürken, faaliyet giderlerindeki % 14'lük azalış net kârın % 57 artmasına neden olmuştur. Bunun dışında hastaneler gerekli malzemelerin alımında hastane satın almalarının daha işlevsel hale getirilmesi hastanenin ticari borçlarında artış meydana getirmiştir. Bu durum 2003 yılına kıyasla 2004 yılında likidite oranlarının azalmasına ve borçlar / öz sermaye oranının artmasına neden olmuştur. Bu durum 2007 yılına kadar devam etmiştir. 2007 yılında ise alınan tasarruf tedbirleri çerçevesinde faaliyet giderleri azaltılmıştır. Bu durum hastanenin 2007 yılında finansal oranlarının düzelmesine neden olmuştur. Devlet muhasebe sistemi açısından incelediğimizde ise 2006 ve 2007 yıllarındaki mali tabloların diğer yıllara göre daha ayrıntılı ve tekdüze olarak hazırlandığı tespit edilmiştir. Devlet muhasebe sisteminde yapılan değişikliklerin veri düzenliliği üzerinde olumlu bir etki yaptığını söyleyebiliriz.

Kamu hastaneleri yönetim açısından fiyatlandırma üzerinde bir yaptırıma sahip değildir. Hatta satışların maliyetinin azaltılmasına yönelik yapacağı çalışmalarda oldukça kısıtlıdır. Satışların maliyetinin büyük bir kısmını personel maaşlarının oluşturması bunun temel sebebidir. Bu açıdan hastane yönetiminin tek müdahale şansının faaliyet giderleri üzerinde olabileceğini söyleyebiliriz. Faaliyet giderlerinin içerisinde çalışanların döner sermayeden aldıkları payların da yer aldığı düşünüldüğünde bu giderlerin dışındaki tüm giderler üzerinde yapılabilecek düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Ana faaliyet konusu dışındaki temizlik, yemekhane, güvenlik gibi giderlerini dış kaynak kullanımı ile hizmet alımı yoluyla gerçekleştirdiklerinde faaliyet giderlerini düşürebilirler. 2007 yılında bu yola başvurulsa da bu yöntemin diğer alanlara da uygulanarak geliştirilmesi gerekmektedir. Dış kaynak yoluyla sağlanan hizmet alımları ilk bakışta faaliyet giderlerini düşürse de, bu hizmetlerin uygulanmasındaki bazı aksaklıklar faaliyet giderlerinin planlanan seviyeye inemediğini göstermektedir. Örneğin yemek saatlerinde gerek servislerde gerekse personel yemekhanesinde olması gerekenden fazla yemek ücretinin ortaya çıkması bunun en önemli örneklerinden biridir. Ereğli Devlet Hastanesi'nde bunu önleyebilmek için elektronik tanımlama sistemi uygulanmaya başlamış ve beş ay içerisinde yaklaşık 150.000 YTL tasarruf sağlanmıştır. Bunların dışında satın alımlarda gerek doğrudan temin yönteminde gerekse ihale yönteminde kamu çıkarına fazlasıyla dikkat edilerek maliyetlerin düşürülmesi gerekmektedir. Benzer şekilde bilişim teknolojilerinden etkin şekilde yararlanmak ve tam otomasyona geçilmesi gerek daha fazla hastaya hizmet sunumu gerekse maliyetlerin düşürülmesi açısından önemlidir.

Kamu hastaneleri kâr amacı gütmese bile, kâr amacı güden bir işletme gibi satışlarının artırılmak ve maliyetleri azaltılmak için etkin yöntemler kullanmalıdırlar. Kamu hastanelerinin sayısının ülkemizde yaklaşık 800 olduğu düşünüldüğünde bu yöntemler kamu üzerindeki yükün azaltılmasında son derece etkili olabilecektir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan - Nejat Tenker (2001), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Ankara: Gazi Kitabevi.

- Cenger, Hatice (2006), *Genel İşletme Performansı ve Finansal Performans İlişkisi – Çimento Sektöründe Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep.
- Ceylan, Ali (2001), *İşletmelerde Finansal Yönetim*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Çam, A. Veli (2013). “Politik Riskin Firma Değeri İle İlişkisi: İMKB’ye Kayıtlı Firmalar Üzerinde bir Uygulama”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 15(1), 109-122.
- Çınar, Tayfun (2005), “Yerel Yönetimlerde Stratejik Planlama ve Performans Yönetimi” *Genel-İş Emek Araştırma Dergisi*, 2, ss. 27-39.
- De Toni A. – Stefano, Tonchia (2001) “Performance Measurement Systems Models, Characteristics and Measures”, *International Journal of Operations&Production Management*, 21(1-2), 46-71.
- Helvacı, M. Akif (2002), “Performans Yönetimi Sürecinde Değerlendirmenin Önemi”, *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 35(1-2), ss.155-169.
- James C. Van Horne (1988), *Financial Mangemenet and Policy*, New Jersey: Prentice Hall.
- Kıngır, Said - Erkan Taşkırın (2006), “Performans Değerlendirme Çalışmalarına İlişkin İşgören Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Çalışma” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8(1), 197-198.
- Okka, Osman (2006), *Finansal Yönetime Giriş*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Örs, Hüsniye (2007), “Hizmet Sektöründe Rekabet Stratejisi Aracı Olarak İlişki Kalitesi: Ölçülmesi ve Müşteri Memnuniyeti İle İlişkisi” *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 20, ss.51-65.
- Özen, Üstün (2002), “Uygulama Yazılımlarının Kurum İçerisinde Hazırlanması Ya Da Satın alınması İçin Karar Destek Çatısı Oluşturulması: Hastane Otomasyonu Alımının Değerlendirilmesi” *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), ss.47-57.
- Özgülbaş, Nermin - Aysun, Bayram (2002), “Hastanelerin Finansal Başarısızlığında Çalışma Sermayesi Yönetiminin Rolünün Tespiti: Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Bir Uygulama” *5. Ulusal Sağlık ve Hastane Yönetimi Sempozyumu*, Eskişehir, 16-19.
- Pinches, George E. (1996), *Essentials of Financial Management*, (5th Edition), USA: Harper Collins College Publishers.
- Şahin, İsmet - Hacer Özgen (2001), “Sağlık Bakanlığı İl Devlet Hastanelerinin Karşılaştırılmalı Verimlilik Analizi” *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 5(3), ss. 46-61.
- Top, Mehmet - H. Hüseyin Yıldırım (2000), “TCDD Ankara Hastanesi’nde Maliyet-Performans Analizi: 1996 Yılı Verilerine Dayalı Bir Uygulama”, *1. Ulusal Sağlık İdaresi Kongresi*, Mayıs ss.20-21.
- Weston, J. Fred – E. Thomas Copeland (1992), *Managerial Finance*, (9th Edition), Florida: The Dryden Press.
- Zvı Bıdie - Metron Robert C. (2000), *Finance*, New Jersey: Prentice Hall Inc.