



Cilt / Volume: 12, Sayı / Issue: 23, Sayfalar / Pages: 304-334

Araştırma Makalesi / Research Article

Received / Alınma: 28.12.2021

Accepted / Kabul: 23.02.2022

KAMU İDARELERİ İÇİN MALİ ANALİZ REHBERİ ORANLARI VE TOPSİS YÖNTEMİ İLE FİNANSAL PERFORMANS ANALİZİ

Serkan YÜCEL¹

Öz

Türkiye’de yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde 5018 Sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile nakit esaslı muhasebe sistemi bırakılıp tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmiştir. Ayrıca bu anlayış çerçevesinde kamu kurumlarının mali durumlarının ortaya konulması için mali tablolarının sunulması istenilmiştir. Mali tabloların sunulmasının yeterli olmayacağı görüşü ile Maliye Bakanlığı tarafından kamu idareleri için mali analiz rehberi yayınlanmıştır. Yayınlanan rehberde kamu kurumlarının yapısal özelliklerinin özel sektördeki şirketlerden farklı olması nedeniyle farklı finansal orana yer verildiği görülmektedir. Bu çalışmanın amacı Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberinde yer alan finansal oranlar ile finansal performans değerlendirmesi yapmaktır. Bu amaçla yapılan incelemede kapsam olarak seçilen Türkiye’deki bakanlıklar içinde rehberdeki finansal oranların hesaplanabilmesi için yeterli finansal verinin 2015 yılından itibaren T.C. Sağlık Bakanlığı tarafından yayınlandığı tespit edilmiştir. Bu nedenle T.C. Sağlık Bakanlığı’nın 2015-2020 yıllarına ilişkin mali tablolarından elde edilen finansal veriler ile mali analiz rehberinde yer verilen oranlar hesaplanmış ve yorumlanmıştır. Daha sonrasında hesaplanan oranlar kriter olarak kullanılarak TOPSİS yöntemi ile finansal performans analizi yapılmıştır. Yapılan analiz sonucunda incelenen yıllar içinde Sağlık Bakanlığı’nın en iyi performansı 2018 yılında, en kötü performansı ise 2020 yılında gösterdiği belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kamu İdareleri İçin Mali Analiz Rehberi, Mali Tablo Analizi, Sağlık Bakanlığı, TOPSİS.

JEL Kodları: M40, M49.

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Düzce Üniversitesi, Akçakoca MYO, E-posta: serkanyucel@duzce.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8744-5779.

Atf/Citation

Yücel, S. (2022). Kamu idareleri için mali analiz rehberi oranları ve TOPSİS yöntemi ile finansal performans analizi. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(23), 304-334.

FINANCIAL PERFORMANCE ANALYSIS WITH RATIOS IN FINANCIAL ANALYSIS GUIDE FOR PUBLIC INSTITUTIONS AND TOPSIS METHOD

Abstract

Within the new public management approach in Turkey, with the entry into force of the public financial management and control law no. 5018, the cash-based accounting system has been switched to the accrual-based accounting system. In addition, within the framework of this understanding, it was requested to present the financial statements of public institutions in order to reveal the financial situation. With the view that presenting the financial statements would not be sufficient, the financial analysis guide for public administrations was published by the Republic of Türkiye Ministry of Finance. It is seen that different financial ratios are included in the published guide because the structural features of public institutions are different from companies in the private sector. In the examination made for this purpose, it has been determined that sufficient financial data has been published by the Republic of Türkiye Ministry of Health since 2015 in order to calculate the financial ratios in the guide among the ministries in Turkey selected as the scope. For this reason, the financial data obtained from the financial statements of the Republic of Türkiye Ministry of Health for the years 2015-2020 and the ratios included in the financial analysis guide were calculated and interpreted. Then, using the calculated ratios as criteria, financial performance analysis was made with the topsis method. As a result of the analysis, it was determined that the ministry of health showed the best performance in 2018 and the worst performance in 2020.

Keywords: Financial Analysis Guide for Public Administrations, Financial Statement Analysis, Ministry of Health, TOPSIS

JEL Codes: M40, M49

1. GİRİŞ

Son yıllarda, kamu hizmetlerinin sunumunun etkinliğini, verimliliğini ve şeffaflığını artırmak öncelikli hedef olarak belirlenmiş olup bu sürece “Yeni Kamu Yönetimi” adı verilmektedir. Bu akım çerçevesinde uzun yıllardır özel sektördeki işletmeler tarafından kullanılan tekniklerin kamu sektöründe kullanımı da giderek artmakta, kamu kurumları tarafından yürütülen faaliyetlerin daha fazla kontrolünü kolaylaştırmak amacıyla performans ölçümü araçları yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Gómez vd., 2009, s.152). Özel sektör tarafından başarı ile uygulanan yönetim anlayışının kamu sektörüne uyarlanması çalışmaları sonucunda toplumun kamu kuruluşlarına karşı azalan güveninin yeniden artması ve problemlerin çözümü sağlanabilecektir. Yeni kamu yönetimi anlayışı geleneksel anlayışın aksine yönetimde etkinlik ve verimliliği esas alarak risklere karşı hazırlıklı olma, sorunlara çözümler üretme ve hızlı karar vermeyi sağlamaktadır (Banar & Zeytinoğlu, 2011).

Türkiye’de de Yeni Kamu Yönetimi yaklaşımı çerçevesinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden biri maliye alanında yapılmış olup 5018 sayılı kanun ile kamu kurumlarının muhasebe kayıt sisteminin yeniden düzenlenmesi şeklinde olmuştur. 5018 sayılı Kanun’un uygulanmaya konulması ile Türkiye’de hesap verebilir ve şeffaf bir kamu mali sistemi amaçlanmıştır. Bu amaçla iç denetim, iç kontrol gibi pek çok yeni olgu sisteme dahil edilirken

bazı eski uygulamaların da geliştirilmesi istenmiştir (Ersöz, 2017, s. 17). 5018 sayılı kanun'un "Muhasebe sistemi" başlıklı 49.maddesinde muhasebe sisteminin; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin bir şekilde çalışmasını ve malî raporların düzenlenmesini sağlayacak şekilde kurulması ve yürütülmesi gerektiği vurgulanmaktadır.

Ayrıca bu kanun ile 2003 yılı sonuna kadar uygulanan Nakit Esaslı Muhasebe Sisteminden vazgeçmiş, Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin uygulamaya girmesi ile devletin bütün faaliyetleri her kesim için kaydedilebilir ve raporlanabilir düzeye gelmiştir.

Devlet Muhasebe Standartları 1.4'de mali tabloların kamu idareleri için önemi ile ilgili bazı ifadeler yer almaktadır. Bu ifadelerden Yeni Kamu Yönetimi çerçevesinde Türkiye'de yapılan düzenlemeler ile kamu kurumlarının da özel sektördeki işletmeler gibi finansal durumların, performanslarının, etkinliklerinin topluma sunulması istendiği anlaşılmaktadır. Maliye Bakanlığı'nca, bu çerçevede kamu kurumlarının mali tabloları hazırlanarak yayımlanmaya başlanmıştır.

Son dönemde bu amacın yerine gelmesi için, mali tabloların tek başına yeterli olamayacağı anlaşılacak, düzenlenen tabloların analiz edilmesi ihtiyacı hissedilmiştir. Kamuya ait mali tabloların analiz edilmesi ile, devletin icra ettiği hizmetlerin verimliliğini ölçmek, devletin gerçekleştirdiği faaliyetlerin rasyonelliğini tespit etmek ve devletin mevcut finansal durumunu, geçmiş tecrübelerle karşılaştırarak geleceğe ilişkin sağlıklı tahminlerde bulunmak mümkündür. Mali tablo analizi yöntemlerinin, özel sektörde kullanımı çok eski olmasına karşın, kamu kesimi için oldukça yeni olduğu görülmektedir. Kamu kurumları farklı şekilde yapılandıkları ve farklı görevler üstlendikleri için, özel sektör tarafından kullanılan analiz yöntemlerini kullanmak veya bütün kamu kurumları için geçerli sonuçlar üretebilecek analiz yöntemleri önermek karmaşık ve zor bir süreçtir (Mali Analiz Rehberi, 2017, s. 42).

Bu nedenlerden ötürü Türkiye'de 20 Kasım 2017 tarihinde T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü tüm kamu idareleri tarafından kullanılabilir mali analiz yöntemlerinin önerildiği "Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberi" adı ile bir rehber yayınlamıştır. Rehberde özel sektör tarafından kullanılan yöntemlere yer verilmiş olmakla beraber oran (rasyo analizi) yönteminde hesaplanacak oranların devlet muhasebesinin yapısı gereğince özel işletmeler için hesaplanan oranlardan tamamen farklılaştığı görülmektedir. Bunun en önemli nedeni kamu kurumlarının büyük ölçüde kendilerine tahsis edilen bütçeler ile hizmetlerini yürütmeleri ve gelirlerinin içinde özel sektörden farklı olarak vergi, transfer vb. farklı kalemlerin ağırlıkta olmasıdır.

Bu çerçevede kamu kurumlarının finansal durumunu analiz etmek amacıyla Kamu İdareleri İçin Mali Analiz Rehberinde Oran Analizi (Rasyo Analizi) başlığı altında özel sektör kurumları tarafından kullanılan oranlardan tamamen farklı olarak 23 adet orana yer verilmiştir. Yapılan literatür incelemesinde sınırlı birkaç çalışmada bu oranlar ile belediyelerin finansal durum analizi yapıldığı görülmektedir.

Literatürdeki çalışmalardan farklı olarak bu çalışma ile ilk kez Kamu Kurumları için Mali Analiz Rehberi'nde yer alan oranlar bir bakanlığın finansal performans analizinde kullanılmıştır. Ayrıca bu çalışma bu oranların çok kriterli karar verme yöntemleri ile beraber incelendiği ilk çalışma olma özelliği taşımaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

2.1. Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analizi Konusunda Yapılan Çalışmalar

Kamu kurumlarında mali tablo analizi ve performans ölçümü kavramları özel sektörden çok daha sonra gelişmeye başlamıştır. Bu nedenle literatürde sınırlı çalışma bulunduğu görülmektedir. Bu çalışmalarda bazıları şu şekildedir:

Wang vd. (2007) tarafından yapılan çalışmada, ABD eyalet ve yerel yönetimleri için yenilenen GASB 34 çerçevesinde 50 ABD eyaletinin finansal performans analizi yapılmıştır. Çalışmada eyaletlerin 2004-2005 yıllarına ait mali tablolarından 11 finansal oran hesaplanmıştır.

Zafra-Gómez vd. (2009a) tarafından yapılan çalışmada yerel yönetimlerin (belediyeler) finansal durumunu incelemek amacıyla bir sistem geliştirilmesi amaçlanmıştır. Bu yöntem ile finansal performansa dayalı göstergeler aracılığıyla finansal faaliyetleri takip edecek sistemlerin oluşturulması, yerel yönetimlerin etkin bir şekilde yönetilip yönetilmediğine dair görüş elde edebilmesi amaçlanmıştır.

Zafra-Gómez vd. (2009b) tarafından yapılan çalışmada belediyelerin finansal performansının incelenmesinde sosyal ve ekonomik çevreye ilişkin belirli faktörlerinin dikkate alındığı bir yöntem geliştirilmiştir. Çalışmada geliştirilen yöntemin İspanya'daki bir belediyeye uygulanması sonucunda, modelin benzer özelliklere sahip belediyeler arasında kıyaslama konusunda yararlı olduğu ortaya konulmuştur.

Ritonga vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada yerel yönetimlerin mali durumunu değerlendirmek için kısa vadeli ödeme gücü, uzun vadeli ödeme gücü, bütçe ödeme gücü, hizmet düzeyinde ödeme gücü, finansal esneklik ve finansal bağımsızlık olmak üzere altı

boyuttan oluşan bir yöntem önerisi sunulmaktadır. Endonezya'daki yerel yönetimlere uygulanan çalışmada bu 6 boyutun altında toplam on dokuz gösterge incelenmiştir.

Ramsey (2013) tarafından yapılan çalışmada kamu sektöründe, özellikle yerel yönetimlerde neden finansal durum analizi yapılmadığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda yerel yönetimlerin mali durumunun ölçülmesi ve değerlendirilmesinin doğası gereği engellerle dolu olduğu, kamu ve özel sektörün sosyal ve ekonomik açıdan farklı amaçları olduğu için farklı raporlama gereksinimlerinin olduğu, bir kamu kurumunun faaliyetlerinin gerçekleştiği ortam nedeniyle özel sektörden çok farklı olduğu, kamu kesiminde mali analiz konusunda yeterli literatürün ve mali analiz yapabilecek yeterlilik düzeyinde personelin bulunmadığı gibi nedenler ile kamu kesiminde mali analiz yapmanın zor olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Göçer (2015) tarafından yapılan çalışmada uzun yıllardır özel sektör işletmelerinin mali tablolarının analizinde kullanılan mali analiz tekniklerinin kamu kuruluşlarında da uygulanabileceği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışmada örnek olarak Pendik belediyesinin 2008-2012 yıllarına ait bilanço ve bütçe sonuçları tabloları kullanılarak, bu tablolara ilişkin yatay ve dikey analizler yapılmıştır.

Songur vd. (2016) tarafından yapılan çalışmada Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerin 2008-2015 dönemi finansal performanslarının finansal tablolar analizleri yöntemiyle ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmada Türkiye'de bulunan 89 kamu hastane birliği çatısı altında toplamda 829 hastanenin konsolide bilanço ve gelir tabloları aracılığıyla mali tablo analizleri yapılmıştır. Çalışmada yöntem olarak dikey analiz, oran analizi ve trend analizi yöntemleri uygulanmıştır.

Özkul ve Alkan (2016) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye'deki yerel yönetimler için en uygun mali analiz yönteminin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) yerel yönetimler için özel olarak geliştirilmiş ICMA modeli, 10 Noktalı Test ve GASB raporlama modeli gibi finansal analiz yöntemleri detaylı bir şekilde incelenmiştir. Yapılan incelemede modellerin gerektirdiği tüm oranları belediye mali tablolarından elde etme kolaylığı nedeniyle GASB raporlama modelinin Türkiye'deki büyükşehir belediyeleri için geçerli olduğu belirlenmiştir.

Gorina ve Maher (2016) tarafından yapılan çalışmada Amerika'daki 300 yerel yönetimin 2007-2012 yıllarına ait gerekli mali verileri yıllık mali tablolar, bütçeler vb. kaynaklardan toplanarak finansal sıkıntı analizi yapılmaya çalışılmıştır. Bu amaçla çalışmada nakit ödeme gücü, bütçe

ödeme gücü, uzun vadeli ödeme gücü ve gelir yapısına ilişkin kriterler üzerinden analizler yapılmıştır.

Ersöz (2017) tarafından yapılan çalışmada mali tablo analiz tekniklerinin kamu kuruluşlarının mali tablolarında da uygulanıp uygulanmayacağı ve uygulanması durumunda elde edilen sonuçların ilgililer için faydalı bir araç olarak kullanılıp kullanılamayacağı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla çalışmada mali tablo analiz teknikleri örnek bir üniversite ve bir büyükşehir belediyesi mali tabloları üzerinde uygulanmıştır. Yapılan çalışma sonucunda mali tablo analiz tekniklerinin Türkiye’de kamu kuruluşlarının mali tablolarında da kullanılabilmesi ve analiz sonuçlarının mali tablo kullanıcıları için anlamlı sonuçlar verebileceği görülmüştür. Ancak özellikle bazı idarelerin görev ve faaliyetleri dikkate alınarak özel finansal oranların geliştirilmesi gerektiği anlaşılmıştır.

McDonald (2018) tarafından yapılan çalışmada yerel yönetimlerin finansal durumunu incelemek için; oran analizi, Brown’un 10 nokta testi ve Wang vd. tarafından geliştirilen ödeme gücü testleri arasında karşılaştırma yapılmıştır. Çalışma sonucunda herbir yaklaşımın avantaj ve dezavantajlarının olduğu belirlenmiştir. Ayrıca herbir yaklaşımın uygulanabileceği farklı alanlar olduğu belirtilmiştir.

Alkan (2018) tarafından yapılan çalışmada aynı ölçekteki belediyelerin karşılaştırmalı olarak mali durumunu değerlendirmek için oran analizi tekniği kullanılmıştır. Çalışmada belirlenmiş 16 belediyeye ait finansal veriler 2016 yılı Sayıştay Denetim Raporları’ndan elde edilmiştir. Elde edilen veriler ile 2017 yılında yayınlanan Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberinde yer verilen 23 orandan 10 tanesi hesaplanmıştır. Daha sonrasında bu oranlar çerçevesinde karşılaştırma yapılarak 2016 yılında en iyi performansa sahip belediyenin hangisi olduğu belirlenmeye çalışılmıştır.

Uzunali ve Görmez (2019) tarafından yapılan çalışmada özel sektör firmalarında kullanılan mali tablo analiz yöntemleri, Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin mali tablolarına uygulanmış, belediyelerin finansal yapı ve bütçe sürdürülebilirliklerinin karşılaştırmalı analizi yapılmıştır. Büyükşehir belediyelerinin 2014-2017 dönemi bilançolarının analiz edildiği çalışmada oran analizi ve trend analizi yöntemleri kullanılmıştır. Çalışmada genel olarak Türkiye’deki büyükşehir belediyelerinin finansal durumlarının ve bütçe sürdürülebilirliğinin zayıf olduğu tespiti yapılmıştır.

Yukarıdaki çalışmalardan anlaşılacağı üzere kamu kesiminde mali analiz daha çok yerel yönetimler üzerine yoğunlaşmıştır.

2.2. Topsis Yönteminin Finansal Performans Analizi Amacıyla Kullanıldığı Çalışmalar

Çok kriterli karar verme yöntemlerinin başta gelenlerinden olan TOPSİS (Technique For Order Preference By Similarity To An Ideal Solution) ‘in dünyada ve Türkiye’de birçok farklı amaçla kullanıldığı görülmektedir. TOPSİS yönteminin finansal performans analizi amacıyla kullanıldığı bazı çalışmalar ise şu şekildedir:

Tablo 1. TOPSİS Yönteminin Finansal Performans Analizinde Kullanıldığı Çalışmalar

Çalışmalar	Uygulanan Sektör
Wanke vd. (2016), Özkan (2020), Sarı (2020), Kaygusuz vd. (2020)	Bankacılık
Kendirli & Kaya (2016), Sakarya & Aksu (2020), Karakaş & Öztel (2020)	Ulaştırma- Turizm
Bai vd. (2014), Deste & Halifeoğlu (2019), Ayçin & Güçlü (2020)	Perakende-Ticaret, E-Ticaret
Dumanoğlu & Ergül (2010), Orçun & Eren (2017)	Teknoloji Şirketleri
Yanık & Eren (2017), Eyüpoğlu & Bayraktar (2019)	İmalat
Shaverdi vd. (2016)	Petrokimya Firmaları
Alsu & Taşdemir (2017), Konak vd. (2018)	Dokuma, Giyim Eşyası
Moghimi & Anvari (2014)	Çimento Sektörü

Finansal Performans ölçümü amacıyla TOPSİS’in kullanıldığı bu çalışmalarda özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarının analizi için geliştirilmiş olan finansal oranlar kriter olarak belirlenmiş, bu kriterlere göre alternatifler arasında en iyisinin hangisi olduğuna karar verilmeye çalışılmıştır. Çalışmalarda en az 8 finansal oranın kullanıldığı, bazı çalışmalarda literatürdeki bütün finansal oranlara yer verildiği, bazı çalışmalarda ise performans ölçümünde finansal oranlar ile birlikte ürün satış miktarı, personel sayısı vb. finansal olmayan bazı kriterlerin de dikkate alındığı görülmektedir.

3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ

Bu çalışmada T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü’nün hazırladığı Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberinde yer alan finansal oranlar (göstergeler) ile bir kamu kurumunun finansal performans analizinin ne ölçüde yapılabildiği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu amaçla kapsam olarak Türkiye’deki önemli kamu kuruluşlarından olan bakanlıklar belirlenmiştir. Son yapılan düzenlemeye göre Türkiye’de 17 bakanlık bulunmaktadır. Bakanlıkların internet sitelerinde yapılan incelemede aşağıdaki bakanlıkların 2015 yılından

itibaren düzenli bir şekilde mali tablo analizi yapılmasına yeterli olacak şekilde mali tablolarını yayınladığı tespit edilmiştir:

- Çevre ve Şehircilik Bakanlığı
- Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı
- Sağlık Bakanlığı

Bu bakanlıkların içinde de yeterli bilgileri en iyi şekilde sunan bakanlık Sağlık Bakanlığı olduğu için bu çalışmada kapsam olarak Sağlık Bakanlığı seçilmiştir.

Bu çerçevede ilk olarak T.C. Sağlık Bakanlığı'nın kendi internet sitesinden yayınladığı mali tabloları detaylı bir şekilde incelenmiş, 2015-2020 yılları arasında yayınlamış olduğu mali tablolardaki veriler yardımı ile finansal oranlar (göstergeler) hesaplanmıştır. Hesaplanan oranlar (göstergeler) Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberi'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde yorumlanmıştır. Daha sonra 2015-2020 yılları arasında finansal performans karşılaştırması yapılabilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla çok kriterli karar verme yöntemlerinin önde gelenlerinden olan TOPSİS yöntemi seçilmiştir. Hesaplanan oranlar (göstergeler) TOPSİS yönteminde kriter olarak kullanılmış, 2015-2020 yılları arasında finansal performans sıralaması yapılmıştır.

3.1. Araştırmanın Bulguları

3.1.1. Mali Analiz Rehberinde Yer Alan Oranların Hesaplanması ve Yorumlanması

T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün hazırladığı Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberinde yer verilen göstergeler (oranlar) şu şekildedir:

Tablo 2. Mali Analiz Rehberinde Yer Verilen Göstergeler (Oranlar)

Bütçe dengesi	Gelirlerin Yükümlülük ve Giderleri Karşılama Gücü
Faaliyet Dengesi	Personel Harcamalarının Giderler İçindeki Payı
Yükümlülük	Vergi ve Benzeri Gelirler Tahsilat-Tahakkuk
Yükümlülük Dağılımı	Vadesi Geçmiş Yükümlülükler
Tahakkuk Esaslı Faiz Gideri	Vadesi Geçmiş Alacaklar
Nakit Esaslı Faiz Gideri	Tahakkuk Esaslı Personel Harcamaları
Borçlanma	Nakit Esaslı Personel Harcamaları
Bağımlılık	Gelir Tahmini
Vergi Gelirleri	Gider Tahmin
Mali Olmayan Varlık	Kişi başına Düşen Gelir
Tahsilat-Tahakkuk	Kişi başına Düşen Gider

Ödeme-Tahakkuk

Bu oranların içinden aşağıdakileri hesaplamak için T.C. Sağlık Bakanlığı'nın mali tablolarında yeterli bilgi bulunmaması nedeniyle hesaplama yapılamamıştır:

- Vadesi Geçmiş Yükümlülükler
- Vadesi Geçmiş Alacaklar
- Nakit Esaslı Faiz Gideri
- Gider Tahmini Göstergesi
- Gelir Tahmini Göstergesi

Bu oranlar (göstergeler) haricindeki diğer oranlar T.C. Sağlık Bakanlığı'nın mali tablolarından elde edilen veriler ile rehberde yer alan formüller çerçevesinde hesaplanarak yorumlanmaya çalışılmıştır. Söz konusu formüllerde yer alan hesaplar ise şu şekildedir:

Tablo 3. Gösterge Hesaplamalarında Kullanılan Mali Tablo Hesapları

Faaliyet Sonuçları Tablosu Hesapları	Bilanço Hesapları
600 Gelirler	15 Stoklar
630 Giderler	25 Maddi Duran Varlıklar
630.01 Personel Giderleri	26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
630.02 Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	29 Diğer Duran Varlıklar
630.4 Faiz Giderleri	3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Bütçe Uygulama Tablosu Hesapları	30 Kısa Vadeli İç Mali Borçlar
800 Bütçe Gelirleri	31 Kısa Vadeli Dış Mali Borçlar
800.01 Vergi Gelirleri	4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
800.5.2.2.51 Merkezi İdare Vergi Gelirlerinden Alınan Paylar	40 Uzun Vadeli İç Mali Borçlar
800.8 Alacaklardan Tahsilat	41 Uzun Vadeli Dış Mali Borçlar
830 Bütçe Giderleri	
830.1 Personel Giderleri	
830.2 Sosyal Güvenlik Kurumlarına Devlet Primi Giderleri	

Hesaplanan göstergeler ve yorumlar şu şekildedir:

- **Bütçe Dengesi Göstergesi**

Rehberde yer alan göstergelerden en önemlilerinden biri olan bütçe dengesi göstergesi bir kamu kurumunun bütçe gelirleri ile bütçe giderleri arasındaki farkın (bütçe dengesi), bütçe gelirlerinin ne kadarına karşılık geldiğini göstermektedir. 5018 sayılı Kanununun 13. maddesi h bendine göre

bu oranın öncelikli olarak 0'a eşit olması beklenmekte olup 0'dan büyük olması bütçe fazlası anlamında olumlu bir ekonomik durum olarak kabul edilmektedir. Bu durum kamu kuruluşlarının beklenenin üstünde bir gelir elde ettiği veya tahmin edilenin altında harcama yaptıklarını gösterir (Mali Analiz Rehberi, s.14). Ters durumda ise bütçe açığı söz konusu olup bu durum istenmemektedir.

Bütçe Dengesi Göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Bütçe Dengesi Göstergesi} = \frac{\text{Bütçe Dengesi}}{\text{Bütçe Gelirleri}} = \frac{800 - 830}{800}$$

Tablo 4. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Bütçe Dengesi Göstergesi

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Bütçe Dengesi	-3.514.867	-4.223.048	-11.509.343	-33.188.258	-43.065.254	-58.998.025
Bütçe Dengesi Göstergesi	-15,57	-14,99	%-9,54	-8,62	-8,88	-9,52

Tablo 4'deki veriler incelendiğinde 2015-2020 yılları arasında bütçe giderlerinin bütçe gelirlerinden fazla olması nedeniyle bütçe dengesinin yer yıl negatif çıktığı görülmektedir. Bir başka ifadeyle her yıl istenmeyen bir durum olan bütçe açığının ciddi oranlarda gerçekleştiği görülmektedir. Bütçe açığının en fazla olduğu yıl 2015 olup 2018 yılına kadar bir azalış göstermiş, takip eden yıllarda tekrar yükselişe geçmiştir.

• Faaliyet Dengesi Göstergesi

Bu gösterge, kamu kurumlarının bir yılda tahakkuk ettirdikleri gelir ve giderler arasındaki farkın (faaliyet dengesi), ilgili yılda tahakkuk ettirilen gelirlerin ne kadarına karşılık geldiğini ölçmektedir (Mali Analiz Rehberi, s.15). Bütçe dengesi göstergesinde olduğu gibi faaliyet dengesi göstergesinin de 0'ın üzerinde bir değer olması olumlu karşılanmaktadır.

Faaliyet Dengesi Göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Faaliyet Dengesi Göstergesi} = \frac{\text{Faaliyet Dengesi}}{\text{Faaliyet Gelirleri}} = \frac{600\text{Gelirler} - 630\text{Giderler}}{600\text{ Gelirler}}$$

Tablo 5. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Faaliyet Dengesi Göstergesi

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Faaliyet Dengesi	-1.627.850	-2.134.454	-12.364.425	-29.165.990	-44.765.607	-65.436.094

Faaliyet Dengesi Göstergesi	-4,16	-6,65	-4,74	-1,91	-6,63	-6,58
------------------------------------	-------	-------	-------	--------------	-------	-------

Tablo 5 incelendiğinde bütçe dengesinde olduğu gibi tahakkuk ettirilen giderlerin de tahakkuk ettirilen gelirlerden fazla olması nedeniyle faaliyet dengesi göstergesinin negatif olduğu yani 0'ın altında olduğu görülmektedir. Bununla beraber faaliyet dengesinin en iyi olduğu (yani istenen durum olan 0'a en yakın olduğu) yıl 2019 iken faaliyet dengesinin en kötü olduğu yılın ise 2016 olduğu dikkati çekmektedir.

• Yükümlülük Göstergesi

Bu gösterge, bir kamu kurumunun bütün yükümlülüklerinin faaliyet gelirlerinin ne kadarına karşılık geldiğini göstermektedir. Göstergenin mümkün olabildiğince düşük olması beklenmektedir. Çünkü gelirlerin ne kadar az miktarı yükümlülüklerin ödenmesinde kullanılırsa geride kalan gelir ile o kadar çok kamu hizmeti sunulabilecektir (Mali Analiz Rehberi, s.16).

Yükümlülük göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Yükümlülük Göstergesi} = \frac{\text{Toplam Yükümlülük}}{\text{Faaliyet Gelirleri}} = \frac{3 \text{ KVYK} + 4 \text{ UVYK}}{600}$$

Tablo 6. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Yükümlülük Dengesi Göstergesi

Yükümlülük Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	1,42	1,44	1,72	0,47	1,22	2,12

Tablo 6 incelendiğinde 2018 yılı hariç incelenen yılların hiçbirinde gelirlerin yükümlülükleri karşılayamadığı görülmektedir. Diğer yılların içinde de yükümlülük düzeyinin gelirlere göre en yüksek olduğu yılın 2020 yılı olduğu dikkati çekmektedir.

• Yükümlülük Dağılımı Göstergesi

Bir kamu kurumu için yükümlülüklerinin ne kadarlık kısmının uzun vadeli ne kadarının kısa vadeli olduğu nakit planlaması yönünden önemlidir. Kısa vadeli yükümlülüklerin yüksek olması, kurumun yakın zamanda nakit ihtiyacının olacağını göstermektedir. Kurumlar yükümlülüklerinin durumunu takip etmezlerse, yükümlülükleri yerine getirememeleri yüzünden gecikme faizi, gecikme zammı gibi fazladan giderlere katlanmak ya da yükümlülüklerini ödeyebilmek için maliyeti yüksek olan borçlanma araçlarını kullanmak zorunda kalabilirler (Mali Analiz Rehberi, s.17). Bu ifadeler çerçevesinde kısa vadeli

yükümlülüklerin az olması yani yükümlülük dağılımı göstergesinin düşük olması istenilen bir durumdur.

Yükümlülük Dağılımı Göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Yükümlülük Dağılımı Göstergesi} = \frac{\text{Kısa Vadeli Yükümlülük}}{\text{Toplam Yükümlülük}} = \frac{3 \text{ KVYK}}{3 \text{ KVYK} + 4 \text{ UVYK}}$$

Tablo 7. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Yükümlülük Dağılımı Göstergesi

Yükümlülük Dağılımı Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	1,00	0,87	0,13	0,07	0,08	0,14

Tablo 7 incelendiğinde yükümlülük dağılımı göstergesinin en yüksek olduğu yılın (1,00) ile 2015 olduğu görülmektedir. Bu oran bütün yükümlülüklerin kısa vadeli olduğu, uzun vadeli yükümlülük bulunmadığı anlamına gelmektedir. Takip eden yıllarda yükümlülük göstergesinin düştüğü yani uzun vadeli borçlanmalara başlandığı görülmektedir. Uzun vadeli borçlanma artışı ile birlikte yükümlülük dağılımı göstergesi düzeyi 2018 yılında en düşük seviyeye inerken takip eden yıllarda kısmen oranın yükseldiği dikkati çekmektedir.

- **Tahakkuk Esaslı Personel Harcaması Göstergesi**

Personel harcamalarının iyi analiz edilmesi hem devletin istihdam politikalarının belirlenmesi hem de sonuçlarının yorumlanması açısından önemlidir. Personel harcamalarının çok az olması kamu hizmetlerinin aksamasına neden olabileceği gibi çok fazla olması da kamu harcamalarının etkisizliğine ve gizli işsizliğe yol açabilir (Mali Analiz Rehberi, s.20). Nüketim özel sektörde faaliyet gösteren işletmeler de mevcut personel ile en yüksek verimi elde edebilmeyi, personel giderlerini minimize etmeyi amaçlamaktadır. Bu çerçevede kamu kurumları için personel harcamalarının düşük olmasının istenilen durum olduğu söylenebilir.

Tahakkuk Esaslı Personel Harcamaları Göstergesi'nin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular şu şekildedir:

$$\text{Tahakkuk Esaslı Personel Harcamaları Göstergesi} = \frac{\text{Personel Harcamaları}}{\text{Faaliyet Gelirleri}} = \frac{630.1 + 630.2}{600}$$

Tablo 8. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Tahakkuk Esaslı Personel Harcamaları Göstergesi

Tahakkuk Esaslı Personel Harcamaları Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	3,51	4,98	1,95	1,39	3,91	3,39

Tablo 8 incelendiğinde tahakkuk esaslı personel harcamaları göstergesinin en yüksek olduğu yılın 2016, en düşük olduğu yılın ise 2018 olduğu görülmektedir. Ayrıca Tablo 5’deki faaliyet dengesi göstergesi ile birlikte düşünüldüğünde incelenen yıllarda elde edilen gelirlerin faaliyet giderlerini karşılamamasının yanında personel giderlerini bile karşılamaya yetmediği dikkati çekmektedir.

- **Nakit Esaslı Personel Harcaması Göstergesi**

Nakit esaslı personel harcamaları göstergesi kurum personellerine nakit olarak ya da mahsuben yapılan ödemelerin, bütçe gelirleri içerisindeki payını göstermekle birlikte, tahakkuk esaslı muhasebe verileri ile oluşturulan gösterge sonuçlarıyla birlikte yorumlandığında personele ödenmek üzere tahakkuk ettirilen giderlerin ne kadarlık miktarının nakde dönüştüğünü de ölçmektedir. Personel giderlerinin yüksek olması aşırı istihdam durumunun olduğunu göstermektedir (Mali Analiz Rehberi, s.21). Bu nedenle bu oranın düşük olması istenen bir durumdur.

Nakit Esaslı Personel Harcaması Göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Nakit Esaslı Personel Harcamaları Göstergesi} = \frac{\text{Personel Harcamaları}}{\text{Faaliyet Gelirleri}} = \frac{830.1 + 830.2}{800}$$

Tablo 9. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Nakit Esaslı Personel Harcamaları Göstergesi

Nakit Esaslı Personel Harcamaları Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	5,78	5,67	4,20	5,50	5,40	5,40

Tablo 9 incelendiğinde bütçe gelirlerinin incelenen yılların hiçbirinde personel giderlerini karşılamaya yetmediği görülmektedir. Bu durum Tablo 4’deki bütçe dengesi göstergesinin negatif olması durumu ile paralellik göstermektedir. Bunun yanında tablo 8 incelendiğinde Nakit Esaslı Personel Harcamaları Göstergesinin en düşük olduğu yılın 2017, en yüksek olduğu yılın ise 2015 olduğu dikkati çekmektedir.

- **Personel Harcamalarının Giderler İçerisindeki Payı Göstergesi**

Gelirlerin ne kadarının personel harcamalarına aktarıldığının ölçülmesi tek başına anlamlı şekilde yorumlanamaz. Personel harcamalarının kurum giderleri içindeki payı da ölçülerek değerlendirilmelidir (Mali Analiz Rehberi, s.23). Personel giderleri ile ilgili diğer göstergelerde olduğu gibi bu göstergenin de düşük olması istenilen bir durumdur.

Personel Harcamalarının Giderler İçerisindeki Payı Göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Personel Harcamalarının Giderler İçindeki Payı} = \frac{\text{Personel Harcamaları}}{\text{Faaliyet Gelirleri}} = \frac{630.1 + 630.2}{630}$$

Tablo 10. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Personel Harcamalarının Giderler İçindeki Payı Göstergesi

Personel Harcamalarının Giderler İçindeki Payı Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	0,68	0,65	0,34	0,48	0,51	0,45

Tablo 10 incelendiğinde personel harcamaların toplam harcamalar içindeki payının en yüksek olduğu yılın 2015 olduğu, bu yıldan sonra düşüğe geçerek 2017 yılında en düşük seviyeye ulaştığı 2018 yılında ise tekrar yükselişe geçtiği görülmektedir. Ayrıca tablodan anlaşılacağı üzere personel harcamaları T.C. Sağlık Bakanlığı'nın giderlerinin çok büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Hatta incelenen yılların bazılarında toplam giderlerinin yarısından fazlasının personel gideri olduğu dikkati çekmektedir.

- **Tahakkuk Esaslı Faiz Gideri Göstergesi**

Bu gösterge bir kamu kurumunun finansman giderlerinin faaliyet gelirlerinin ne kadarı karşılık geldiğini göstermektedir. İhtiyaç duyulan finansmanın borçlanma yoluyla elde edilmesi kararlarının sonucu ortaya çıkan finansman giderlerinin yüksek olması, ülkenin hem mali yapısına hem de uluslararası çevrelerdeki itibarına zarar vermektedir (Mali Analiz Rehberi, s.24). Dolayısıyla bir kamu kurumunun da finansman giderlerinin düşük olması, buna paralel olarak da bu göstergenin düşük olması istenilen bir durumdur. Tahakkuk Esaslı Faiz Gideri Göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Tahakkuk Esaslı Faiz Gideri Göstergesi} = \frac{\text{Faiz Giderleri}}{\text{Faaliyet Gelirleri}} = \frac{630.4}{600}$$

Tablo 11. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Tahakkuk Esaslı Faiz gideri Göstergesi

Tahakkuk Esaslı Faiz Gideri Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	0,00000	0,00000	0,00000	0,00006	0,01717	0,05221

Tablo 11 incelendiğinde 2018 öncesi yıllarda finansman giderinin 0 olduğu, takip eden yıllarda yükselişe geçtiği görülmektedir. Tablo 7’de 2015 yılı itibariyle yükümlülüklerin tamamının kısa vadeli olduğu, takip eden yıllarda uzun vadeli yükümlülük miktarının artış gösterdiği görülmektedir. 2017 ve 2018 yıllarında ise en yüksek uzun vadeli yükümlülük miktarına ulaşıldığı dikkati çekmektedir. Tablo 7 ve Tablo 11’deki veriler birlikte ele alındığında uzun vadeli yükümlülük artışı ile birlikte finansman giderlerinde de artış meydana gelmiş olduğu söylenebilir.

• Borçlanma Göstergesi

Bu gösterge, kamu kurumlarının ilgili yıldaki iç ve dış borçları ve bunlara ilişkin finansman (faiz) giderlerinin, faaliyet gelirlerinin ne kadarına karşılık geldiğini ölçmektedir. Bu göstergenin amacı, borçlanma politikalarında hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın artırılması, borç yükünün risklere karşı duyarlılığının takip edilmesidir (Mali Analiz Rehberi, s.26). Bir kamu kurumunun borç yükünün düşük olması, dolayısıyla bu göstergenin de düşük olması istenilen bir durumdur.

Borçlanma Göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Borçlanma Göstergesi} = \frac{\text{İç-Dış Borç Fazi ve Ana Paraları}}{\text{Faaliyet Gelirleri}} = \frac{30+31+40+41}{600}$$

Tablo 12. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Borçlanma Göstergesi

Borçlanma Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	0,00	0,00	1,45	0,42	1,11	2,02

Tablo 12’deki bilgiler incelendiğinde borçlanma göstergesinin 2015-2016’da 0 iken 2020 yılında en yüksek seviyeye ulaştığı görülmektedir. Yükümlülük ve finansman giderleri ile ilgili

Tablo 7 ve Tablo 11'deki bilgiler de birlikte ele alındığında 2017 yılı itibariyle iç ve dış borç kullanımının etkisinin arttığı dikkati çekmektedir.

- **Gelirlerin Yükümlülük ve Giderleri Karşılama Gücü Göstergesi**

Bu gösterge, tahakkuk ettirilen faaliyet gelirlerinin, tahakkuk ettirilen giderleri ve yükümlülükleri karşılama gücünü ölçmektedir. Göstergenin 1'e yakın olması yani gelirlerin yükümlülük ve giderleri tamamen karşılaması istenen bir durumdur. Çünkü ancak bu şekilde kamu kurumlarının yeterli düzeyde faaliyet gelirlerine sahip olduğu, giderleri ile yükümlülüklerini finanse etmekte güçlük çekmeyeceği sonucuna ulaşılabilir (Mali Analiz Rehberi, s.27).

Gelirlerin yükümlülük ve giderleri karşılama gücü göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\begin{array}{ccc} \text{Gelirlerin Yükümlülük} & & \text{Toplam Gelirler} \\ \text{ve Giderleri Karşılama} & = & \\ \text{Gücü} & & \text{Anapara Geri Ödemeleri} \\ & & \text{Toplam Giderler + Yükümlülük} \\ & & \text{=} \\ & & \text{630 + 3 KVKYK +} \\ & & \text{4 UVYK} \end{array}$$

Tablo 13. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Gelirlerin Yükümlülük ve Giderleri Karşılama Gücü Göstergesi

Gelirlerin Yükümlülük ve Giderleri Karşılama Gücü Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
		0,15	0,11	0,13	0,30	0,11

Tablo 13'deki bilgiler incelendiğinde incelenen yılların hepsinde de gelirlerin yükümlülük ve giderleri karşılama gücü göstergesinin istenilen düzey olan 1'in çok altında olduğu görülmektedir. Bununla birlikte en yüksek düzey olan 0,30 ile en iyi yılın 2018, en düşük düzey olan 0,10 ile en kötü yılın 2020 olduğu görülmektedir.

- **Bağımlılık Göstergesi**

Bu oran bir kamu kurumunun merkezi idareye bağımlı olmaksızın sahip olduğu öz gelirlerinin oranını göstermektedir. Kurumun öz gelirlerinin miktarı arttıkça finansal özerkliği artmakta, artan finansal özerklik ile kurumun hizmet planlaması daha iyi yapılabilmekte, ekonomik olarak daha rahat hareket edebilmesine ve daha iyi hizmet sunabilmesine katkı sağlamaktadır (Mali Analiz Rehberi, s.28). Dolayısıyla merkezi yönetimden yapılan transferlerin faaliyet gelirleri içindeki oranının düşük olması istenilen bir durumdur.

Bağımlılık göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Bağımlılık Göstergesi} = \frac{\text{Merkezi Yönetimden Yapılan Transferler}}{\text{Faaliyet Gelirleri}} = \frac{800.5.2.2.51}{800}$$

Tablo 14. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Bağımlılık Göstergesi

Bağımlılık Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	0,00061	0,00182	0,00000	0,00024	0,00027	0,00030

Tablo 14'deki bilgiler incelendiğinde bağımlılık göstergesinin en yüksek olduğu yıl olan 2016'da bile 0,00182 ile binde 2'in altında olduğu görülmektedir. Yani bütün yıllarda Sağlık Bakanlığı'na merkezi yönetimden yapılan transferlerin oranı önemsiz bir düzeydedir.

• Vergi Gelirleri Göstergesi

Bu gösterge, devletin asli gelir kaynağı olan ve kamu hizmetleri için gereken giderlerinin karşılanması amacıyla vatandaşlardan karşılıksız, cebren toplanan vergi ve benzeri gelirlerin toplam faaliyet gelirleri içindeki payını ölçmektedir (Mali Analiz Rehberi, s.29). Bu gösterge ile ilgili rehberde istenilen bir ideal durum açıklaması yer almamaktadır.

Vergi gelirleri göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Vergi Gelirleri Göstergesi} = \frac{\text{Vergi ve Benzeri Gelirler}}{\text{Bütçe Gelirleri}} = \frac{800.1}{800}$$

Tablo 15. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Vergi Gelirleri Göstergesi

Vergi Gelirleri Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	0,64	0,81	0,89	0,93	0,94	0,93

Tablo 15'deki bilgiler incelendiğinde vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirleri içindeki payının en düşük olduğu yıl olan 2015 yılından gittikçe arttığı, 2019 yılında %94 seviyesine ulaştığı görülmektedir. Bir başka deyişle Sağlık bakanlığın gelirlerinin arasında vergi gelirlerinin payı son yıllarda sürekli artmış ve gelirlerin büyük çoğunluğu vergi gelirlerinden oluşmuştur.

• Mali Olmayan Varlık Göstergesi

Bu gösterge, kamu kurumlarının mali olmayan duran varlıklarındaki artışın, bütçe gelirleri içerisindeki payını ölçmektedir. Bu göstergenin düşük veya yüksek olması olumlu veya

olumsuz bir durumdur şeklinde değerlendirme yapmak anlamlı değildir. Göstergeden mali olmayan duran varlık ediniminin, bütçe gelirlerini aşmaması sonucu beklenir. Çünkü kamu kurumları için ekonomik olarak mali olmayan duran varlık ediniminin finansmanın bütçe açığına sebep olmaması önemli bir durumdur (Mali Analiz Rehberi, s.30).

Mali olmayan varlık göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Mali Olmayan Varlık Göstergesi} = \frac{\text{Mali Olmayan Varlıklarda Artış}}{\text{Bütçe Gelirleri}} = \frac{15+25+26+29\text{'daki artış}}{800}$$

Tablo 16. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Mali Olmayan Varlıkları ve Mali Olmayan Varlık Göstergesi²

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
15-Stoklar	26.943	25.48	1.624.377	1.418.822	1.544.329	3.165.640
25-Maddi Duran Var.	7.819.079	10.808.340	16.598.316	16.266.438	20.547.242	23.642.898
26-Maddi Olmayan Duran Var.		0	0	21	-53	0
29-Diğer Duran Var.	588	580	1.266	-16.050	-94.910	-622.649
Toplam	7.846.610	10.834.405	18.223.959	17.669.230	21.996.610	26.185.889
Artış-Azalış Miktarı	0	2.987.795	7.389.554	-554.729	4.327.379	4.189.279
Mali Olmayan Varlık Göstergesi	0 ³	%10,60	%6,12	-%14,41	%89,26	%67,62

Tablo 16 incelendiğinde mali olmayan varlıklarda 2017 yılında ciddi bir artış yaşandığı görülmekle birlikte bu artışın bütçe gelirlerine oranlanması ile hesaplanan mali olmayan varlık göstergesinde ciddi bir etkisinin olmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca 2018 yılında düşüş yaşandığı ancak sonraki iki yılda ciddi artışlar meydana geldiği görülmektedir. Yine tablo incelendiğinde 2019 yılındaki artışın büyük oranda maddi duran varlıklardan, 2020 yılındaki artışın da hem stoklar hem de maddi olmayan duran varlıklardan kaynaklandığı görülmektedir. Bu artışların Sağlık Bakanlığının son dönemde hem hizmete aldığı sağlık birimlerinden hem de Covid-19 salgını ile beraber sarf malzemesi alımlarının artmasından kaynaklandığı düşünülebilir.

² Tablodaki rakamlar 1000 TL şeklindedir.

³ 2014 yılı mali tabloları Bakanlık tarafından yayınlanmadığı için bu oranlar hesaplanamamıştır.

• Tahsilat - Tahakkuk Göstergesi

Bu gösterge; kamu kurumlarının tahakkuk ettirdikleri gelirlerinin ne kadarının tahsil edilerek bütçe gelirine dönüştüğünü, dolayısıyla kamu kurumlarının tahsil yeteneklerini ölçmektedir. Göstergeden beklenen tahakkuk etmiş bütün gelirlerin tahsil edilebilmesi yani gösterge sonucunun olabildiğince 1'e yakın olmasıdır (Mali Analiz Rehberi, s.31). Tahsilat-Tahakkuk göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\text{Tahsilat-Tahakkuk Göstergesi}^4 = \frac{\text{Bütçe Gelirleri}}{\text{Faaliyet Gelirleri}} = \frac{800-800.8}{600 - (600.11+600.25)}$$

Tablo 17. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Tahsilat-Tahakkuk Göstergesi

Tahsilat-Tahakkuk Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	0,58	0,91	0,56	0,26	0,76	0,66

Tablo 17 incelendiğinde tahsilat-tahakkuk dengesinin 1'e en yakın olduğu yılın 2016, en uzak olduğu yılın ise 2018 olduğu görülmektedir. Diğer bir ifade ile göstergenin ideale en yakın olduğu yıl 2016 olurken en uzak olduğu yıl ise 2018 olmuştur.

• Vergi ve Benzeri Gelirler Tahsilat- Tahakkuk Göstergesi

Kamu kurumlarının asli gelir kaynağı vergi ve benzeri gelirlerdir. Bu gelirlerin tahakkuk-tahsilat düzeyinin analiz edilmesi kamu kurumlarının asli gelirlerini tahsil edebilme kapasitelerinin değerlendirilmesi açısından önemli bir konudur. Göstergeden beklenen 1'e yakın bir değerde olmasıdır. Yani tahakkuk etmiş vergi gelirlerinin mümkün olabildiğince tahsil edilebilmesi beklenmektedir (Mali Analiz Rehberi, s.33).

Vergi ve benzeri gelirler tahsilat-tahakkuk göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

⁴ Mali Analiz Rehberinde 800.8, 600.11 ve 600.25 kodlu hesaplarda meydana gelen değişimlerin nakden ya da mahsuben herhangi bir gelire dönüşmemesi nedeniyle oranın hesaplanmasında bu hesapların gözardı edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Hesap adlarına bu bölümün başında yer verilmiştir.

$$\begin{array}{lcl} \text{Vergi ve Benzerleri} & & \text{Tahsil Edilen Vergi Gelirleri} & & 800.1 \\ \text{Tahsilat-Tahakkuk} & = & \text{Tahakkuk Ettirilen Vergi} & = & 600.1 \\ \text{Göstergesi} & & \text{Gelirleri} & & \end{array}$$

Tablo 18. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Vergi ve Benzeri Gelirler Tahsilat-Tahakkuk Göstergesi

Vergi ve Benzeri Gelirler Tahsilat-Tahakkuk Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	0,84	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Tablo 18 incelendiğinde 2015 hariç diğer yılların hepsinde oranın 1 olduğu görülmektedir. Yani 2015 yılı dışındaki bütün yıllarda tahakkuk ettirilmiş vergi ve benzeri gelirlerin tamamı tahsil edilebilmiştir.

• Ödeme- Tahakkuk Göstergesi

Bu gösterge, kamu kurumlarının sözkonusu yıldaki tahakkuk eden giderlerinin, ne kadarlık kısmını ödeyebildiklerini ölçmektedir. Bu göstergeden beklenen, 1'e yakın olması yani tahakkuk ettirilen faaliyet giderlerinin mümkün olduğu düzeyde ödenebilmesidir (Mali Analiz Rehberi, s.34).

Ödeme-Tahakkuk göstergesinin hesaplanma şekli⁵ ve elde edilen bulgular aşağıdaki şekildedir:

$$\begin{array}{lcl} \text{Ödeme-Tahakkuk} & & \text{Bütçe Giderleri} & & 830 \\ \text{Göstergesi} & = & \text{Faaliyet Giderleri} & = & 630 \end{array}$$

⁵ Kamu İdareleri İçin Mali Analiz Rehberinde bu oran hesaplanırken aşağıdaki hesaplarda meydana gelen hareketlerin fiili olarak nakit giriş ve çıkışlarına neden olmadığı için gözardı edilmesi gerektiği belirtilmektedir:

- 830. 6 Sermaye Gid.
- 830. 8 Borç Verme
- 630.11 Değer ve Miktar Değişimleri Gid.
- 630.12 Gelirlerin Ret ve İadesinden Kay. Gid.
- 630.13 Amortisman Gid.
- 630.14 İlk Madde ve Malzeme Gid.
- 630.15 Karşılık Gid.
- 630.20 Silinen Alacaklardan Kay. Gid.
- 630.25 Kamu İdarelerine Bedelsiz Olarak Devredilen Mali Olmayan Var. Kay. Gid.
- 630.30 Proje Kapsamında Yapılan Cari Gid.
- 630.99 Diğer Gid.

Tablo 19. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Ödeme-Tahakkuk Göstergesi

Ödeme-Tahakkuk Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	0,90	0,98	1,00	1,01	0,99	1,02

Tablo 19 incelendiğinde en düşük oranın 2015, en yüksek oranın 2020 yılında gerçekleştiği, 2018 ve 2020 yıllarında oranın 1'in üzerinde olduğu görülmektedir. Bu durumun Mali Analiz Rehberinde bu hesaplama yapılırken elimine edilmesi istenen ve dipnotta belirtilen hesaplardan kaynaklanmış olduğu düşünülebilir.

• Kişi Başına Düşen Gelir Göstergesi

Bir kamu kurumunun elde ettiği gelirlerin, kişi başına düşen miktarını ortaya koyan bu gösterge elde edilen gelirlerin hizmet kapsamındaki her bir vatandaş için harcanabilecek kısmını gösterir. Bu nedenle, bu göstergenin yüksek olması, o kamu kurumunun vatandaşlara sunabileceği kamu hizmetlerinin kalite ve miktarının yüksek olabileceği anlamına gelmektedir (Mali Analiz Rehberi, s.38). Esasında belediyelerin performansını ölçmek için daha etkin olan bu göstergeyi bir bakanlığa uyguladığımız zaman nüfus bütün ülke nüfusu olarak dikkate alınacaktır. Çünkü sosyal devlet anlayışı gereğince sunulan hizmetlerden ülke nüfusunun tamamının yararlanması sözkonusudur. Bu hesaplamalarda kullanılan nüfus bilgisi Türkiye İstatistik Kurumu'nun hazırladığı raporlardan elde edilmiştir.

Kişi başına düşen gelir göstergesi hesaplama şekli ve elde edilen bulgular şu şekildedir:

$$\text{Kişi Başına Düşen Gelir Göstergesi} = \frac{\text{Bütçe Gelirleri}}{\text{Nüfus}} = \frac{800}{\text{Nüfus}}$$

Tablo 20. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Kişi Başına Düşen Gelir Göstergesi

Kişi başına Düşen Gelir Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	2,87	3,53	14,94	46,96	58,30	74,09

Tablo 20 incelendiğinde kişi başına düşen gelir göstergesinin sürekli artış gösterdiği görülmektedir. Ancak yıllık enflasyon oranları dikkate alınırsa bu artışın gerçek oranlarını görmek mümkün olabilir.

• Kişi Başına Düşen Gider Göstergesi

Bu gösterge bir kamu kurumunun bütçe giderlerinin ilgili kamu kurumundan hizmet alan her bir vatandaş için harcanan kısmını gösterir. Göstergenin yüksek olması, kamu kurumunun

vatandaşlara sunduğu hizmetlerin miktarının ve kalitesinin fazla olduğu şeklinde yorumlanabilir. Ancak kamu hizmetleri ile ilişkili olmayan, verimsiz harcamalarının yüksek olması halinde ise tam tersi bir durumla karşılaşılabilir. Bu gibi nedenlerle gösterge sonucunun değerlendirilmesinde bütçe giderlerinin nitelikleri de göz önünde bulundurulmalıdır (Mali Analiz Rehberi, s.39).

Kişi başına düşen gider göstergesinin hesaplanma şekli ve elde edilen bulgular şu şekildedir:

$$\text{Kişi Başına Düşen Gider Göstergesi} = \frac{\text{Bütçe Giderleri}}{\text{Nüfus}} = \frac{830}{\text{Nüfus}}$$

Tablo 21. Sağlık Bakanlığının 2015-2020 Yılları Kişi Başına Düşen Gider Göstergesi

Kişi başına Düşen Gider Göstergesi	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	47,50	56,44	157,36	451,67	576,19	779,69

Tablo 21 incelendiğinde kişi başına düşen gelir göstergesinde olduğu gibi kişi başına düşen gider göstergesinin de sürekli artış gösterdiği görülmektedir. Ancak aynı kişi başına gider göstergesinde olduğu gibi reel artış oranı ancak yıllık enflasyon oranları dikkate alınırsa ortaya konulabilir.

3.1.2. Topsis Yöntemi ile Finansal Performans Analizi

Bu bölümde bir önceki bölümde hesaplanan oranlar (göstergeler) kriter olarak kullanılarak TOPSİS yöntemi ile finansal performans analizi yapılmıştır.

Mali Analiz Rehberine göre “Vergi Gelirleri Göstergesi” ve “Mali Olmayan Varlık Göstergesi” nin yüksek veya düşük olmasının finansal performans açısından bir anlamı yoktur. “Kişi Başına Düşen Gider” ve “Kişi Başına Düşen Gelir” göstergelerinin de yüksek olması istenen bir durum olarak belirtilmiş olması ile birlikte bu göstergelerin hesaplanmasında kullanılan nüfusun son 6 yıldaki artış hızı ile enflasyonun aynı oranda olmaması nedenleriyle bu göstergelerin yıllar arasında karşılaştırmada bir kriter olarak kullanılmasının doğru olmayacağı düşünülmüştür. Bu nedenlerle bu 4 oran TOPSİS hesaplamalarında kullanılmamıştır.

TOPSİS hesaplamalarında dikkate alınan oranlar (göstergeler) ve bu göstergelere ilişkin Mali Analiz Rehberi yardımı ile tespit edilen ideal durumlar aşağıdaki şekildedir:

Tablo 22. Göstergelerin İstenen Durumları

Gösterge	Kodu	İdeal Durum
Bütçe dengesi Göstergesi	G1	Yüksek Olmalı
Faaliyet Dengesi Göstergesi	G2	Yüksek Olmalı
Yükümlülük Göstergesi	G3	Düşük Olmalı
Yükümlülük Dağılımı Göstergesi	G4	Düşük Olmalı
Tahakkuk Esaslı Personel Harcamaları Göstergesi	G5	Düşük Olmalı
Nakit Esaslı Personel Harcamaları Göstergesi	G6	Düşük Olmalı
Personel Harcamalarının Giderler İçindeki Payı Göstergesi	G7	Düşük Olmalı
Tahakkuk Esaslı Faiz Gideri Göstergesi	G8	Düşük Olmalı
Borçlanma Göstergesi	G9	Düşük Olmalı
Gelirlerin Yükümlülük ve Giderleri Karşılama Gücü	G10	Yüksek Olmalı
Bağımlılık Göstergesi	G11	Düşük Olmalı
Tahsilat-Tahakkuk Göstergesi	G12	Yüksek Olmalı
Vergi ve Benzeri Gelirler Tahsilat-Tahakkuk Gös.	G13	Yüksek Olmalı
Ödeme-Tahakkuk Göstergesi	G14	Yüksek Olmalı

TOPSİS yöntemi 6 adımdan oluşmaktadır (Alsu ve Taşdemir, 2017: 226). Bu adımlar takip edilerek yapılan hesaplamalar ve bulgular aşağıdaki şekildedir:

Adım 1: Karar Matrisinin (A) Oluşturulması:

Karar matrisinin sütunlarında üstünlükleri sıralanmak istenen karar noktaları, satırlarında ise karar vermede kullanılacak değerlendirme faktörleri yer almaktadır. Çalışmada 6 karar noktası (2015-2020 yılları) ve 14 değerlendirme faktörü (göstergeler) bulunmaktadır. Öncelikle TOPSİS yöntemi için (14 x 6) boyutlu Standart Karar Matrisi oluşturulmuştur.

Tablo 23. Standart Karar Matrisi

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
G1	-15,573	-14,990	-9,535	-8,619	-8,883	-9,523
G2	-4,164	-6,654	-4,739	-1,910	-6,634	-6,585
G3	1,420	1,439	1,725	0,467	1,223	2,121
G4	1,000	0,870	0,128	0,068	0,078	0,144
G5	3,506	4,983	1,948	1,394	3,913	3,388
G6	5,776	5,670	4,202	5,502	5,403	5,396
G7	0,679	0,651	0,340	0,479	0,513	0,447

G8	0,000	0,000	0,000	0,000	0,017	0,052
G9	0,000	0,000	1,450	0,421	1,115	2,015
G10	0,152	0,110	0,134	0,296	0,113	0,103
G11	0,0006	0,0018	0,0000	0,0002	0,0003	0,0003
G12	0,585	0,908	0,558	0,265	0,760	0,661
G12	0,842	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
G14	0,897	0,976	1,001	1,009	0,989	1,022

Adım 2: Normalize Edilmiş Karar Matrisinin (X) Oluşturulması

Tablo 23’de normalize edilmiş karar matrisi, Tablo 22’de yer alan A matrisinin elemanlarından yararlanılarak ve aşağıdaki denklem kullanılarak hesaplanmıştır.

$$\bar{X}_{ij} = \frac{X_{ij}}{\sqrt{\sum_{i=1}^n X_{ij}^2}} \quad (1)$$

Hesaplama sonucunda elde edilen normalize edilmiş karar matrisi aşağıdaki şekildedir:

Tablo 24. Normalize Edilmiş Karar Matrisi

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
G1	-0,550	-0,529	-0,337	-0,304	-0,314	-0,336
G2	-0,315	-0,503	-0,358	-0,144	-0,501	-0,498
G3	0,390	0,395	0,473	0,128	0,336	0,582
G4	0,744	0,648	0,095	0,050	0,058	0,108
G5	0,420	0,597	0,233	0,167	0,469	0,406
G6	0,441	0,433	0,321	0,420	0,412	0,412
G7	0,522	0,501	0,261	0,368	0,394	0,343
G8	0,000	0,000	0,000	0,001	0,312	0,950
G9	0,000	0,000	0,527	0,153	0,405	0,732
G10	0,375	0,271	0,331	0,731	0,279	0,254
G11	0,307	0,922	0,000	0,120	0,135	0,153
G12	0,365	0,567	0,349	0,165	0,475	0,413
G12	0,352	0,419	0,419	0,419	0,419	0,418
G14	0,372	0,405	0,416	0,419	0,411	0,425

Adım 3: Ağırlıklı Standart Karar Matrisinin (V) Oluşturulması

Bu adımda değerlendirme faktörlerine ait ağırlık dereceleri (w_j) belirlenip, önceki adımda hesaplanmış normalize edilmiş değerler ile çarpılarak ağırlıklandırılmış normalize edilmiş

değerler elde edilmektedir. Değerlendirme faktörlerine ait ağırlık dereceleri hesaplanırken öncelikle Tablo 24'deki her bir kriterin (G1, G2, G3 vd.) sütun değerleri toplanmıştır. Sonrasında her bir kriterin sütun toplamı 14 kritere ilişkin toplam kriter değeri olan (20.601)'e bölünerek kriter ağırlıkları hesaplanmıştır. Hesaplama sonucunda bulunan kriter ağırlıkları Tablo 25'deki şekildedir:

Tablo 25. Kriter Ağırlıkları

	Kriter Ağırlığı		Kriter Ağırlığı
G1	-0,115	G8	0,061
G2	-0,113	G9	0,088
G3	0,112	G10	0,109
G4	0,083	G11	0,079
G5	0,111	G12	0,113
G6	0,118	G12	0,119
G7	0,116	G14	0,119

Kriter ağırlıkları ile kriter değerlerinin çarpılması sonucunda bulunan Ağırlıklı Normalize Edilmiş Karar Matrisi aşağıdaki şekildedir:

Tablo 26. Ağırlıklı Normalize Edilmiş Karar Matrisi

	2015	2016	2017	2018	2019	2020
G1	-0,063	-0,061	-0,039	-0,035	-0,036	-0,039
G2	-0,035	-0,057	-0,040	-0,016	-0,056	-0,056
G3	0,044	0,044	0,053	0,014	0,038	0,065
G4	0,062	0,054	0,008	0,004	0,005	0,009
G5	0,047	0,066	0,026	0,019	0,052	0,045
G6	0,052	0,051	0,038	0,050	0,049	0,049
G7	0,061	0,058	0,030	0,043	0,046	0,040
G8	0,000	0,000	0,000	0,000	0,019	0,058
G9	0,000	0,000	0,046	0,013	0,036	0,065
G10	0,041	0,030	0,036	0,079	0,030	0,028
G11	0,024	0,073	0,000	0,010	0,011	0,012
G12	0,041	0,064	0,040	0,019	0,054	0,047
G12	0,042	0,050	0,050	0,050	0,050	0,050
G14	0,044	0,048	0,049	0,050	0,049	0,050

Adım 4: İdeal (V+) ve Negatif İdeal (V-) Çözümlerin Oluşturulması:

Bu adımda, ideal V+ ve negatif ideal V- çözüm kümeleri oluşturulmaktadır. Tablo 22’de yer alan kriterler (göstergeler) için ideal durumlar dikkate alınarak V+ için ideal durumda yüksek olması isteniyorsa V matrisinin her bir sütunundaki en büyük değer, düşük olması isteniyorsa V matrisinin her bir sütunundaki en küçük değer seçilmiştir. Benzer şekilde V- (negatif ideal) durumlar da Tablo 22’deki bilgiler dikkate alınarak belirlenmiştir. İdeal (V+) ve Negatif İdeal (V-) Çözümler Tablo 27’deki şekildedir:

Tablo 27. İdeal (V+) ve Negatif İdeal (V-) Çözümler

	G1	G2	G3	G4	G5	G6	G7	G8	G9	G10	G11	G12	G13	G14
V+	-0,035	-0,016	0,014	0,004	0,019	0,038	0,030	0,000	0,000	0,079	0,000	0,064	0,050	0,050
V-	-0,063	-0,057	0,065	0,062	0,066	0,052	0,061	0,058	0,065	0,028	0,073	0,019	0,042	0,044

Adım 5: Ayırım Ölçülerinin Hesaplanması:

Her bir alternatifin pozitif ideal çözüme olan uzaklığı (S+) ve negatif ideal çözüme olan uzaklığı (S-) aşağıdaki formüller ile hesaplanmıştır.

$$S_i^+ = \left[\sum_{j=1}^m (V_{ij} - V_j^+)^2 \right]^{0.5} \quad (2)$$

$$S_i^- = \left[\sum_{j=1}^m (V_{ij} - V_j^-)^2 \right]^{0.5} \quad (3)$$

Adım 6: İdeal Çözüme Yakınlığın Hesaplanması

Her bir karar noktasının ideal çözüme yakınlığı (P) aşağıdaki formül ile hesaplanmıştır.

$$P_i = \frac{S_i^-}{S_i^+ + S_i^-} \quad (4)$$

Adım 5 ve Adım 6’ya uygun şekilde yapılan hesaplamalar ile her alternatifin pozitif ideal çözüme olan uzaklığı (S+), negatif ideal çözüme olan uzaklığı (S-), her bir karar noktasının ideal çözüme yakınlığı (P) ve performans sırası Tablo 11’deki şekilde bulunmuştur:

Tablo 28: İdeal Çözüme Yakınlık Değerleri ve Performans Puan-Sırası

Yıllar	Si-	Si+	Performans Puanı (P)	Performans Sırası
--------	-----	-----	----------------------	-------------------

2015	0,109	0,100	0,523	4
2016	0,101	0,129	0,439	5
2017	0,128	0,083	0,607	2
2018	0,154	0,051	0,750	1
2019	0,113	0,089	0,559	3
2020	0,094	0,126	0,429	6

Tablo 28 incelendiğinde Sağlık Bakanlığı'nın incelenen yıllar içinde en iyi finansal performans gösterdiği yılın 2018 yılı, en kötü finansal performans gösterdiği yılın ise 2020 yılı olduğu görülmektedir. Yılların sıralamasına baktığımızda ise 2015-2016 yıllarında kötü olan finansal performansın 2017 yılı itibariyle düzelmeye başladığı, 2019 yılında tekrardan düşüşe geçtiği görülmektedir. Bu durumlar bir önceki bölümde her bir gösterge için yapılan inceleme ve yorumları desteklemektedir. Özellikle 2020 yılı itibariyle etkisini Türkiye'de ciddi anlamda etkisini hissettiren covid-19 pandemisinin süreçten doğrudan etkilenen TC. Sağlık Bakanlığı'nın finansal performansını büyük ölçüde etkilediği söylenebilir.

4. SONUÇ

Yeni Kamu Yönetimi anlayışı çerçevesinde Türkiye'de 2003 yılında 5018 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile kamu mali yönetiminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerin en önemli amaçlarından biri kamu kurumlarının finansal durumların, performanslarının, etkinliklerinin takip edilmesi ve iyileştirilmesidir. Ayrıca şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri doğrultusunda kamu kurumlarının mali durumlarını yansıtan mali tabloları topluma sunulmaya başlanmıştır. Bunlara ek olarak kamu kurumlarının finansal durumlarının analizine yardımcı olmak amacıyla T.C. Maliye Bakanlığı tarafından 2017 yılında analiz tekniklerinin ve kamu kurumlarına özel finansal göstergelerin (oranların) yer aldığı "Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberi" yayınlanmıştır. Bu çerçevede bu çalışmada Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberi'nde Oran Analizi (Rasyo Analizi) başlığı altında yer alan finansal göstergelerin (oranların) önemli kamu kurumlarından olan bakanlıkların finansal performansının değerlendirilmesinde ne ölçüde kullanılabileceği sorusuna cevap aranmıştır. İkinci olarak bu finansal göstergelerin Çok Kriterli Karar Verme Yöntemleri ile finansal performans değerlendirmesinde kriter olarak kullanılıp, kullanılamayacağı anlaşılmalı çalışılmıştır.

Bu amaçla örnek olarak belirlenen T.C. Sağlık Bakanlığı'nın mali tablolarından elde edilen veriler ile rehberde yer alan göstergelerden (oranlardan) uygun olan oranlar hesaplanmış ve

yorumlanmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede T.C. Sağlık Bakanlığı'nın 2015-2020 yılları verileri ile yapılan hesaplama sonucunda elde edilen bulgular şu şekilde özetlenebilir:

- İncelenen yılların tamamında bütçe giderleri ve faaliyet giderlerinin bütçe gelirleri ve faaliyet gelirlerinden fazla olması nedeniyle bütün yıllarda bütçe dengesi göstergesi ve faaliyet dengesi göstergelerinin negatif çıktığı görülmektedir.

- 2017 yılı ve öncesinde iç-dış borç kullanımının az olduğu ve buna bağlı olarak finansman giderlerinin düşük olduğu, 2018 yılı sonrasında ise artışa geçtiği görülmektedir. Ayrıca uzun vadeli borçlarda da artış yaşandığı dikkati çekmektedir.

- Personel giderlerinin toplam giderler içindeki payının %34 ile %68 arasında değiştiği görülmektedir. İncelenen yılların yarısında oranın %50'nin üzerinde olduğu yani bakanlığının giderlerinin büyük bir kısmının personel harcamalarından kaynaklandığı dikkati çekmektedir.

- Gelirlerin Yükümlülük ve Giderleri Karşılama Gücünün düşük olduğu (%10-%30 arası) görülmüştür.

- Bakanlığın öz gelirleri yüksek olup merkezi yönetime bağımlılık düzeyi düşüktür.

- Tahakkuk ettirilen vergi gelirleri büyük oranda tahsil edilmektedir.

- Bakanlığın son 2 yılda mali olmayan varlıklarında büyük oranda bir artış yaşandığı gözlemlenmiştir.

Hesaplanan oranların kriter olarak kullanıldığı, TOPSİS yöntemi ile yapılan analiz sonucunda T.C. Sağlık Bakanlığı'nın incelenen yıllar içinde en iyi finansal performans gösterdiği yılın 2018 yılı, en kötü finansal performans gösterdiği yılın ise 2020 yılı olduğu görülmüştür. Yılların sıralamasına baktığımızda ise 2015-2016 yıllarında kötü olan finansal performansın 2017 yılı itibariyle düzelmeye başladığı, 2019 yılında tekrardan düşüşe geçtiği görülmektedir. Özellikle 2020 yılı itibariyle etkisini Türkiye'de ciddi anlamda hissettiren covid-19 pandemisinin Sağlık Bakanlığı'nın finansal performansını büyük ölçüde etkilediği söylenebilir.

Yapılan çalışmada bakanlıkların mali tablolarından elde edilen veriler ve Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberinde yer alan göstergeler (oranlar) ile finansal analiz yapılabildiği görülmüştür. Ayrıca rehberdeki oranların Çok Kriterli Karar Verme yöntemlerinde kriter olarak kullanılabileceği anlaşılmıştır. Bundan sonraki çalışmalarda diğer bakanlıklar, hastaneler, üniversiteler, belediyeler vb. kamu kurumlarının finansal performans analizi yapılabilir. Ayrıca kamu kurumlarının finansal performans analizinde diğer çok kriterli karar verme yöntemleri ve sayısal yöntemler de kullanılabilir. Ancak kamu kurumlarının mali tablolarına erişim sürecinde

problemler yaşanmaktadır. Kamu kurumlarının hesap verilebilirlik ve şeffaflık çerçevesinde mali tablolarının düzenli şekilde yayınlanması araştırmacılar ve diğer ilgililere faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. (2003). 5018, 25326(42).
- Alkan, B. Ş. (2018). Yeni Kamu İşletmeciliği Yaklaşımından Hareketle Kamu İdarelerinde Mali Analiz Uygulaması. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 17.UİK Öze, 799–812.
- Alsü, E., & Taşdemir, A. (2017). Finansal Performansın TOPSİS Çok Kriterli Karar Verme Yöntemi ile Belirlenmesi: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Sanayi İşletmeleri. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 2(4), 221–236.
- Ayçin, E., & Güçlü, P. (2020). BİST Ticaret Endeksinde Yer Alan İşletmelerin Finansal Performanslarının Entropi ve MAIRCA Yöntemleri ile Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 673739(85), 287–312.
- Bai, C., Dhavale, D., & Sarkis, J. (2014). Integrating Fuzzy C-Means and TOPSIS for performance evaluation: An application and comparative analysis. *Expert Systems with Applications*, 41(9), 4186–4196.
- Banar, K., & Zeytinoğlu, E. (2011). Kamu Muhasebe Standartları Açısından Performans Raporlarının Analizi: Türk Belediyeleri Örneği. İçinde *Prof Dr Sabri Bektöre Anısına, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi*.
- Deste, M., & Halifeoğlu, M. (2019). Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Tedarik Zinciri Yönetimi Açısından Finansal Performans Kriterlerinin Belirlenmesi: Bist’de Bir Uygulama. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 751–774.
- Dumanoğlu, S., & Ergül, N. (2010). İMKB’ de İşlem Gören Teknoloji Şirketlerinin Mali Performans Ölçümü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48 (Ekim), 101–111.
- Eyüboğlu, K., & Bayraktar, Y. (2019). Ana Meta Sanayi Alt Sektörlerinin Finansal Performanslarının Ahp ve Topsis Yöntemleri İle Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 2(1),
- Göçer, K. (2015). Mali Tablolar Analizi: Pendik Belediyesi Örneği. *Bilgi Ekonomisi ve Yönetimi Dergisi*, 10(1), 139–161.
- Gorina, E., & Maher, C. (2016). Measuring and Modeling Determinants of Fiscal Stress in US Municipalities. *Mercatus Working Paper*, 32 Pages. November.
- Karakaş, A., & Öztel, A. (2020). BİST’de Yer Alan Turizm İşletmelerinin Finansal Performanslarının Entropi Tabanlı Topsis Yöntemi ile Belirlenmesi: Bir Python Uygulaması. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(20), 543–562.
- Kaygusuz, M., Ersoy, B., & Bozdoğan, T. (2020). CAMELS Değerlendirme Sistemiyle Bankaların Finansal Performanslarının TOPSIS Yöntemiyle Analizi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 9(1), 67–95.

- Kendirli, S., & Kaya, A. (2016). BIST- Ulaştırma Endeksinde Yer Alan Firmaların Mali Performanslarının Ölçülmesi ve Topsis Yönteminin Uygulanması. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(1), 34–63.
- Konak, T., Elbir, G., Yılmaz, S., Karataş, B. M., Durman, Y., & Düzakın, H. (2018). Borsa İstanbul'da İşlem Gören Tekstil Firmalarının TOPSIS ve MOORA Yöntemi ile Analizi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 11–44.
- McDonald, B. D. (2018). Local Governance and the Issue of Fiscal Health. *State and Local Government Review*, 50(1), 46–55.
- Moghimi, R., & Anvari, A. (2014). An integrated fuzzy MCDM approach and analysis to evaluate the financial performance of Iranian cement companies. *International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, 71(1–4), 685–698.
- TC. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (2017). *Kamu İdareleri için Mali Analiz Rehberi*.
- Ersöz, M. (2017). Kamu Kurumlarında Mali Tablo Analiz Yöntemlerinin Uygulanabilirliği. *Sayıştay Dergisi*, 105(Nisan), 1–40.
- Orçun, Ç., & Eren, B. S. (2017). TOPSIS Yöntemi ile Finansal Performans Değerlendirmesi: XUTEK Üzerinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz (75), 139–154.
- Özkan, T. (2020). Türk Bankacılık Sektöründe Finansal Performans Ölçmede TOPSIS Yönteminin Kullanımı: Katılım Bankaları Üzerine Bir Uygulama. *Maliye ve Finans Yazıları*, 113, 47–64.
- Özkul, F. U., & Alkan, Ş. (2016). The Applicability Of Financial Condition Analysis Methods Developed For United States Local Governments To Turkish Local Governments. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül (18 (3)), 605–629.
- Ramsey, T. K. (2013). Measuring And Evaluating The Financial Condition Of Local Government. *Thesis, Department of Public Policy and Administration California State University*.
- Ritonga, I. T., Clark, C., & Wickremasinghe, G. (2019). Factors Affecting Financial Condition of Local Government in Indonesia. *Journal of Accounting and Investment*, 20(2), 1–25.
- Sakarya, Ş., & Aksu, M. (2020). Ulaşım Sektöründeki İşletmelerin Finansal Performanslarının Geliştirilmiş Entropi Temelli TOPSIS Yöntemi ile Değerlendirilmesi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 7(1), 21–40.
- Sarı, T. (2020). Banka Performans Ölçümünde Topsis ve Promethe Yöntemlerinin Karşılaştırılması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 99–117.
- Shaverdi, M., Ramezani, I., Tahmasebi, R., & Rostamy, A. A. A. (2016). Combining Fuzzy AHP and Fuzzy TOPSIS with Financial Ratios to Design a Novel Performance Evaluation Model. *International Journal of Fuzzy Systems*, 18(2), 248–262.
- Songur, C., Kar, A., Top, M., Gaz, A., & Babacan, A. (2016). Türkiye Kamu Hastane Birlikleri

-
- Hastanelerinin Finansal Performanslarının Değerlendirilmesi: Finansal Tablo Analizleri. *Sayıştay Dergisi, Ocak* (100), 1–26.
- Tufan, C., & Kılıç, Y. (2019). Borsa İstanbul’da İşlem Gören Lojistik İşletmelerinin Finansal Performanslarının TOPSIS ve VIKOR Yöntemleriyle Değerlendirilmesi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1), 119–137.
- Uzunali, E., & Görmez, A. H. (2019). Türkiye’de Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapıları ve Sürdürülebilirliklerinin Oran Analiz Yöntemiyle Karşılaştırılması. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 25, 95–118.
- Wang, X., Dennis, L., & Tu, Y. sen jeff. (2007). Measuring financial condition: A Study of U.S. States. *Public Budgeting and Finance*, 27(2), 1–21.
- Wanke, P., Azad, M. D. A. K., & Barros, C. P. (2016). Predicting efficiency in Malaysian Islamic banks: A two-stage TOPSIS and neural networks approach. *Research in International Business and Finance*, 36, 485–498.
- Yanık, L., & Eren, T. (2017). Borsa İstanbul’da İşlem Gören Otomotiv İmalat Sektörü Firmalarının Finansal Performanslarının AHP, TOPSIS, ELECTRE ve VIKOR Yöntemleri ile Analizi. *Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(13), 165–188.
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, A. M., & Hernández-Bastida, A. (2009a). Developing a model to measure financial condition in local government: Evaluating service quality and minimizing the effects of the socioeconomic environment: An application to Spanish municipalities. *American Review of Public Administration*, 39(4), 425–449.
- Zafra-Gómez, J. L., López-Hernández, M. A. A., & Hernández-Bastida, A. (2009b). Evaluating financial performance in local government: Maximizing the benchmarking value. *International Review of Administrative Sciences*, 75(1), 151–167.