

**T.C.
YALOVA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

**SAĞLIK KURUMLARINDA FİNANSAL YÖNETİM
UYGULAMALARI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Seda BULUNMAZ**

**Enstitü Anabilim Dalı: İŞLETME
Enstitü Bilim Dalı: İŞLETME**

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ferhat SAYIM

TEMMUZ 2021

LİSANÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS İNTİHAL YAZILIM RAPORU
BEYAN BELGESİ

Tez Başlığı: SAĞLIK KURUMLARINDA FİNANSAL YÖNETİM UYGULAMALARI

Yukarıda başlığı belirtilen tez çalışmamın toplam 224 sayfalık kısmına ilişkin aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan ve 19. 05. 2021 tarihinde danışman hocam tarafından şahsıma iletilen intihal tespit programı raporuna göre tezimin benzerlik oranı % 6'dır.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç,
2. Alıntılar dâhil,
3. 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç.

Bu bilgiler doğrultusunda tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespiti halinde doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.
Gereğini saygılarımla arz ederim.

İmza

Adı SOYADI: Seda BULUNMAZ
Öğrenci Numarası: 167201004
Ana Bilim Dalı: İşletme
Programı: İşletme
Türü: () Proje (*) Yüksek Lisans Tezi () Doktora Tezi

Danışman
Prof. Dr. Ferhat SAYIM

ÖNSÖZ

Sağlık sektörü, gün geçtikçe gelişen ve değişen dinamik bir yapıya sahiptir. Sağlığa ayrılan kaynakların yönetimi noktasında, sağlık hizmetlerinin en fazla verildiği yerler olan sağlık kurumlarının bu kaynakları nasıl değerlendirdikleri önem taşımaktadır. Kurum yöneticilerinin bu kaynakların yönetilmesinde payı büyüktür. Bu sebeple bu çalışma sağlık kurumlarının finansal yönetimi adına bilgi vermesi ve yöneticilerin finansal yönetime ilişkin farkındalıklarının belirlenebilmesi adına önem arz etmektedir.

Tez çalışmamın yazım dâhil tüm aşamasında sağladığı katkı ve yönlendirmeleriyle yol gösteren, destek ve ilgisini esirgemeyen değerli hocam Prof. Dr. Ferhat Sayım'a sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Yüksek lisans eğitimimin başladığı günden bu yana ihtiyacım olan tüm zamanlarda yardımlarını eksik etmeyen anne ve babama, verdikleri moral ve destekleri için kardeşlerime teşekkürü bir borç bilirim. Bu süreçte her zaman yanımda olan ve bir diğer ailem olan Bulunmaz ailesi fertlerine de teşekkürü bir borç bilirim.

Araştırma sürecinde gösterdiği anlayış ve sabır ile beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan sevgili eşim Ahmed Bulunmaz ve motivasyon kaynağım olan kızım Hafsa Bulunmaz'a sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Çalışma sürecinde, mülakatlara katılarak verdikleri cevaplar ile araştırmama büyük katkılar sağlayan Dr. Güven Hocaoglu'na, Altınova Devlet Hastanesi Başhekimi Dr. Yıldırım Temir'e, Kocaeli Devlet Hastanesi başhekimi Uz. Dr. Adem Çakır'a, Sakarya Eğitim ve Araştırma Hastanesi başhekimi Doç. Dr. Fikret Halis'e ve İdari ve Mali İşler Müdürü Mahmut Keküllüoğlu'na, Dilovası Devlet Hastanesi başhekimi Op. Dr. Ömer Naci Yılmaz'a ve diğer değerli yöneticilere sonsuz teşekkürlerimi arz ederim.

Son olarak, kısıtlı zamanında vakit ayırıp araştırmam için önerilerde bulunarak bana yol gösteren Dr. Öğr. Üyesi Nihan Akdemir'e ve bu süreçte benden yardımlarını esirgemeyen tüm hocalarıma ve arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Seda Bulunmaz

Temmuz 2021

İÇİNDEKİLER

BEYAN BELGESİ	i
ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR.....	vi
TABLolar	viii
ŞEKİLLER	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: SAĞLIK KURUMLARININ AYIRICI ÖZELLİKLERİ	
1.1. Sağlık ve Sağlık Hizmetleri Kavramı	10
1.2. Sağlık Sisteminin İşleyiş Mekanizması.....	10
1.3. Sağlık Sektörünün Yapısı	12
1.4. Sağlık Ekonomisi Kavramı.....	13
1.5. Sağlık Hizmetleri Piyasasının Özellikleri.....	14
1.6. Sağlık Piyasasını Diğer Piyasalardan Ayıran Özellikler	15
1.6.1. Kamusal Mal Özelliği.....	15
1.6.2. Dışsalılık Özelliği.....	16
1.6.3. Sağlık Hizmetinin İkamesinin Olmaması.....	16
1.6.4. Sağlık Hizmetin Ertelenemez Olması	16
1.6.5. Belirsizlik Özelliği	17
1.6.6. Bilgi Asimetrisi Özelliği	17
1.6.7. Hizmet Üretiminin Şeklini ve Miktarını Etkileyen Otoritelerin Varlığı	18
1.7. Sağlık Hizmetlerinde Arz ve Talebi Etkileyen Faktörler	18
1.7.1. Sağlık Hizmetleri Arzını Etkileyen Faktörler.....	19
1.7.2. Sağlık Hizmetleri Talebini Etkileyen Faktörler	20
1.8. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması.....	21
1.8.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri.....	21
1.8.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri	22
1.8.3. Rehabilitasyon Hizmetleri	23
1.8.4. Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri.....	23
1.9. Sağlık Kurumlarının Sunulan Hizmet Düzeylerine Göre Sınıflandırılması ...	23
1.9.1. Birinci Basamak Sağlık Kurumları	24
1.9.2. İkinci Basamak Sağlık Kurumları	25
1.9.3. Üçüncü Basamak Sağlık Kurumları	25
1.10. Sağlık Kurumlarının İşlevlerine Göre Sınıflandırılması.....	26
1.11. Kamu Hastanelerinin Hizmet Sunum Rollerine Göre Sınıflandırılması	27
1.12. Sağlık Kurumlarının Organizasyon Yapısı	28
1.12.1. Kamu Sağlık Kurumlarının Organizasyon Yapısı.....	28
1.12.2. Özel Sağlık Kurumlarının Organizasyon Yapısı.....	36
1.13. Sağlık Hizmetlerinde Maliyet ve Maliyetin Belirlenmesi	38
1.14. Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı	40
1.14.1. Sağlık Sistemlerinin Sınıflandırılması.....	40

1.14.2. Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Finansman Yöntemleri	41
1.15. Sağlık Sektörü Harcamaları.....	43
BÖLÜM 2: SAĞLIK KURUMLARINDA MUHASEBE VE YÖNETİM	
MUHASEBESİ SİSTEMLERİNİN KURULUŞU VE İŞLEYİŞİ	
2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi.....	46
2.1.1. Finansal Muhasebe	47
2.1.2. Maliyet Muhasebesi	47
2.1.3. Yönetim Muhasebesi	47
2.2. Sağlık Kurumlarında Muhasebe Bilgi Sisteminin İşleyişi.....	48
2.3. Sağlık Kurumlarında Yönetim Muhasebesi	50
2.3.1. Yönetim Muhasebesinin Amacı	51
2.3.2. Yönetim Muhasebesinin Sağlık Kurumları İçin Önemi	52
2.3.3. Sağlık Kurumlarında Yönetim Muhasebesi ve Maliyet İlişkisi	53
2.4. Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	57
2.4.1. Esnek Bütçeleme	57
2.4.2. Sıfır Tabanlı Bütçeleme.....	60
2.4.3. Nakit Bütçeleme	61
2.4.4. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	61
2.4.5. Dengeli Ölçüm Kartı (Balanced ScoreCard)	64
2.4.6. Hedef Maliyet Yöntemi.....	66
2.4.7. Ürün Yaşam Boyu Maliyetleme	68
2.4.8. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	69
2.4.9. Değer Zinciri Analizi.....	71
2.4.10. Geleneksel Maliyet Teknikleri	73
2.4.11. Müşteri Karlılık Analizi	73
2.4.12. Kaizen Maliyetleme.....	74
2.4.13. Başa Baş Noktası Analizi	74
2.4.14. Satış Analizi	75
2.4.15. Yöneylem Analizi.....	75
2.4.16. Kıyaslama	76
2.4.17. Karlılık Analizi.....	77
2.4.18. Oran Analizi	77
2.4.19. Veri Zarflama Analizi.....	78
2.4.20. Dönüşüm Muhasebesi (Kısıtlar Teorisi)	82
BÖLÜM 3: SAĞLIK KURUMLARINDA FİNANSAL YÖNETİM	
İŞLEVLERİ VE ARAÇLARI	
3.1. Finansal Yönetim Araçları Olarak Finansal Tablolar	83
3.1.1. Finansal Tablolar	83
3.2. Sağlık Kurumlarında Finansal Analiz	84
3.2.1. Kapsamına Göre Finansal Analiz	85
3.2.2. Analizi Yapan Kişiye Göre Finansal Analiz	86
3.2.3. Yapılma Amacı Açısından Finansal Analiz	86
3.3. Sağlık Kurumlarındaki Finansal Analiz Yöntemleri.....	88

3.3.1. Yatay Analiz (Karşılaştırmalı Tablolar Analizi)	88
3.3.2. Dikey Analiz (Yüzde Analiz)	90
3.3.3. Eğilim Yüzdeleri Analizi (Trend Analizi)	92
3.3.4. Oran Analizi (Rasyo Analizi)	93
BÖLÜM 4: KAMU VE ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA FİNANSAL	
YÖNETİM VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ	
FARKINDALIK SEVİYESİNİN ÖLÇÜMÜ	
4.1. Araştırmanın Konusu	109
4.2. Araştırmanın Amacı	109
4.3. Araştırmanın Önemi	109
4.4. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	109
4.5. Araştırmanın Yöntemi	110
4.6. Araştırmanın Kısıtları	111
4.7. Anket ve Mülakat Çalışmalarına Katılan Kişilerin İdari Görevleri	112
4.8. Sağlık Kurumlarının Genel Özellikleri	113
4.8.1. Sağlık Kurumlarına İlişkin Sınıflandırmalar	113
4.8.2. Sağlık Kurumlarına İlişkin Tanımlayıcı Bilgiler	114
4.9. Araştırmanın Bulguları	116
4.9.1. Sağlık Kurumlarının Genel Finansal İşleyişi	116
4.9.2. Sağlık Kurumlarındaki Finansal İşleyişin Belirlenmesi	118
4.9.3. Sağlık Kurumlarında Yaşanan Finansal Sorunlara İlişkin Bulgular	149
4.9.4. Finansal Durumu Etkileyen Yönetim Politikalarına İlişkin Bulgular	167
4.9.5. Sağlık Kurumlarında Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına İlişkin Bulgular	177
4.9.6. Sağlık Kurumlarında Kullanılan Sağlık Bakanlığı'nın Web Tabanlı Uygulamaları	185
4.9.7. Finansal Yönetim Uygulamalarının Sağlık Kurumlarına Sağladığı Katkıları Yönelik Bulgular	190
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	200
KAYNAKÇA	225
EKLER	233
ÖZGEÇMİŞ	237

KISALTMALAR

ABS	: Analitik Bütçe Sistemi
ADSH	: Ağız ve Diş Sağlığı Hastanesi
ADSM	: Ağız ve Diş Sağlığı Merkezi
AFAD	: Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı
AMATEM	: Alkol ve Madde Bağımlılığı Tedavi ve Eğitim Merkezi
ASM	: Aile Sağlığı Merkezi
BCC	: Banker Charnes Cooper
CCR	: Charnes Cooper Rhodes
ÇEKÜS	: Çocuk, Ergen, Kadın ve Üreme Sağlığı
ÇEMATEM	: Çocuk, Ergen Madde Bağımlılığı Tedavi Merkezi
ÇİM	: Çocuk İzleme Merkezi
ÇKYS	: Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi
DMO	: Devlet Malzeme Ofisi
DÖK	: Dengeli Ölçüm Kartı
DYOB	: Türk Türkiye Diyaliz Bilgi Yönetim Sistemi
EKAP	: Elektronik Kamu Alımları Platformu
FTB	: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
GETAT	: Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp
GSS	: Genel Sağlık Sigortası
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
HBYS	: Hastane Bilgi Yönetim Sistemi
HMY	: Hedef Maliyetleme Yöntemi
İKYS	: İnsan Kaynakları Yönetim Sistemi
İSG	: İş Sağlığı ve Güvenliği
KETEM	: Kanseri Erken Teşhis, Tarama ve Eğitim Merkezi
KİBS	: Türkiye Kemik İliği Bilgi Sistemi
KSHFT	: Kamu Sağlık Hizmetleri Fiyat Tarifesi
KVYK	: Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
MBYS	: Muayene Bilgi Yönetim Sistemi
MKYS	: Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi
NTP	: Türkiye Ulusal Neonatal Tarama Programı
SB	: Sağlık Bakanlığı
SDP	: Sağlıkta Dönüşüm Programı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SHÇEK	: Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu
SHM	: Sağlıklı Hayat Merkezi
SKYS	: Özel Sağlık Kuruluşları Yönetim Sistemi
SPAS	: Sağlık Provizyon Aktivasyon Sistemi
SPTS	: Sağlık Personel Takip Sistemi

SSD	: Sıtma Savaş Dispanseri
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TDMS	: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TGAP	: Tasarruf ve Gelir Arttırıcı Programlar
TODBS	: Türkiye Organ ve Doku Bağışı Bilgi Sistemi
TODBS	: Türkiye Organ ve Doku Bilgi Sistemi
TRSM	: Toplum Ruh Sağlığı Merkezi
TSİM	: Temel Sağlık İstatistikleri Modülü
TSK	: Türk Silahlı Kuvvetleri
TSM	: Toplum Sağlığı Merkezi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UNDP	: United Nations Development Programme
USHİESA	: Ulusal Sağlık Hizmeti İlişkili Enfeksiyonlar Sürveyansı Ağı
USS	: Ulusal Sağlık Sistemi
UTS	: Ulusal Tüberküloz Sistemi
UVYK	: Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
ÜYTE	: Üremeye Yardımcı Tedavi Merkezi
VSD	: Verem Savaş Dispanseri
VZA	: Veri Zarflama Analizi
WHO	: World Health Organisation
YKBS	: Yeşil Kart Bilgi Sistemi
YOBİS	: Türkiye Yoğun Bakım İzleme Sistemi
YSP	: Yardımcı Sağlık Personeli Bilgi Bankası
YTS	: Yatırım Takip Sistemi

TABLÖLAR

Tablo 1. Türkiye’deki Sağlık Kurumları.....	23
Tablo 2. Başhekim Yardımcılarının Görevleri.....	32
Tablo 3. İdari ve Mali İşler Müdürünün Görevleri	33
Tablo 4. Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürünün Görevleri	33
Tablo 5. Destek ve Kalite Hizmetleri Müdürünün Görevleri.....	34
Tablo 6. 2018-2019 Yıllarındaki Sağlık Harcamaları ve Oranları.....	44
Tablo 7. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırılması..	50
Tablo 8. Sağlık Kurumlarındaki Maliyetlerin Sınıflandırılması	56
Tablo 9. Z Hastanesi Yatay Analiz Tablosu	89
Tablo 10. Z Hastanesi 2020 Yılı Bilançosu Dikey Analiz Tablosu	91
Tablo 11. Z Hastanesi Trend Analiz Tablosu	93
Tablo 12. Likidite Oranları.....	95
Tablo 13. Faaliyet (Etkinlik) Oranları.....	97
Tablo 14. Karlılık Oranları.....	99
Tablo 15. Mali Yapı Oranları.....	101
Tablo 16. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Varlık Ve Kaynak Yapısı	102
Tablo 17. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Likidite Oranları	102
Tablo 18. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Finansal Yapı Oranları	103
Tablo 19. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Faaliyet Oranları.....	104
Tablo 20. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Karlılık Oranları	104
Tablo 21. Anket Ve Mülakat Çalışmalarının Gerçekleştirildiği Kişilerin İdari Görevleri.	112
Tablo 22. Mülkiyetine Göre Sağlık Kurumları	113
Tablo 23. Hizmet Türüne Göre Sağlık Kurumları	113
Tablo 24. Hizmet Düzeylerine Göre Sağlık Kurumları	114
Tablo 25. Sağlık Kurumlarının Tanımlayıcı Özellikleri	115
Tablo 26. Bütçe Planlamasının Yapılmasına İlişkin Frekans Analizi.....	117
Tablo 27. Karlılık Hesaplamalarının Yapılmasına İlişkin Frekans Analizi.....	117
Tablo 28. Maliyet Hesaplamalarının Yapılmasına İlişkin Frekans Analizi.....	117
Tablo 29. Finansal Sıkıntılar İçin Hazırlığın Olup Olmamasına İlişkin Frekans Analizi	117
Tablo 30. Kamu Sağlık Kurumları Ödemeleri	128
Tablo 31. Özel Sağlık Kurumlarının Kaynak Yapılarına Göre Ödeme Sistemleri.....	131
Tablo 32. Öz Kaynak Yetersizliğine İlişkin Frekans Analizi	149
Tablo 33. Alternatif Finansal Tekniklerin Yeterince Kullanılmamasına İlişkin Frekans Analizi.....	150
Tablo 34. Dış Finansal Kaynaklardan Yararlanılamaması İlişkin Frekans Analizi.....	151
Tablo 35. Ekonomik Durgunluk Hallerinde Gelirlerin Azalmasına İlişkin Frekans Analizi	152
Tablo 36. Girdi Maliyetlerindeki Artışın Gelir Seviyesinin Önüne Geçmesine	154
Tablo 37. Finansal Yönetimde Bilgi Eksikliğine İlişkin Frekans Analizi	155
Tablo 38. Teşvik Politikalarının Yetersizliğine İlişkin Frekans Analizi.....	156

Tablo 39. Geri Ödemelerde Oluşan Gecikmelere İlişkin Frekans Analizi	157
Tablo 40. SUT Fiyatlarının Düşük Kalması veya Değişmemesine İlişkin Frekans Analizi	158
Tablo 41. SGK' ya Fatura Edilemeyen İşlemlerin Bulunmasına İlişkin Frekans Analizi	159
Tablo 42. Fark Ücreti Alınmasına Yapılan Kısıtlamalara İlişkin Frekans Analizi	160
Tablo 43. Yeni Yatırım Maliyetlerinin Ortaya Çıkmasına İlişkin Frekans Analizi.....	161
Tablo 44. Teşhis ve Tedavi Maliyetlerinin Artmasına İlişkin Frekans Analizi	162
Tablo 45. Bankalarla Yaşanan Teminat Sorununa İlişkin Frekans Analizi	164
Tablo 46. Bankalarla Yaşanan Faiz Oranı Sorununa İlişkin Frekans Analizi	165
Tablo 47. Bankalarla Yaşanan Bürokrasi, Evrak İşleri Sorununa İlişkin Frekans Analizi	165
Tablo 48. Banka Kredisi Kullanmayı Tercih Edilmemesine İlişkin Frekans Analizi.....	166
Tablo 49. Borç ve Alacakların Aynı Para Biriminden Olmasına İlişkin Frekans Analizi	167
Tablo 50. Borç ve Alacakların Aynı Miktardan Olmasına İlişkin Frekans Analizi.....	168
Tablo 51. İthal ve Yerel Malzeme Kullanımına İlişkin Frekans Analizi	169
Tablo 52. Yatırım Projelerinin Ertelenmesine İlişkin Frekans Analizi.....	170
Tablo 53. Atıl Fonların Değerlendirilmesine İlişkin Frekans Analizi	171
Tablo 54. Hastalara Taksitli ve Kredili İşlem Yapılmasına İlişkin Frekans Analizi	172
Tablo 55. Üstün ve Güçlü Alanlara Yönelinmesine İlişkin Frekans Analizi.....	173
Tablo 56. Fark Ücreti Alınmasına İlişkin Frekans Analizi	174
Tablo 57. Öz Kaynakların Artırılmasına İlişkin Frekans Analizi	175
Tablo 58. Personelin Azaltılmasına İlişkin Frekans Analizi.....	176
Tablo 59. Sağlık Kurumlarında Kullanılan Finansal Yönetim ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	177
Tablo 60. Sağlık Kurumlarında Kullanılan Sağlık Bakanlığı'nın Web Tabanlı Uygulamaları	185
Tablo 61. Yıllık Planlama Yapmaya İlişkin Frekans Analizi	191
Tablo 62. Hızlı Karar Vermeye İlişkin Frekans Analizi	191
Tablo 63. Önceliklerin Netleşmesine İlişkin Frekans Analizi	192
Tablo 64. Finansal Risklere Hazırlıklı Olunmasına İlişkin Frekans Analizi	193
Tablo 65. Kaynakların Verimli Kullanılmasına İlişkin Frekans Analizi	193
Tablo 66. Yıl İçindeki Mali Yükün Önceden Bilinmesine İlişkin Frekans Analizi.....	194
Tablo 67. Maliyet Azaltan Stok Yönetimine Geçilmesine İlişkin Frekans Analizi.....	195
Tablo 68. Verimli ve Verimsiz Alanların Belirlenmesine İlişkin Frekans Analizi.....	196
Tablo 69. Hedeflere Ulaşıp Ulaşılmadığının Bilinmesine İlişkin Frekans Analizi	197
Tablo 70. Alacak ve Ödeme Süreçlerinin Uzun Vadeli Planlanmasına İlişkin Frekans Analizi.....	198
Tablo 71. Strateji Oluşturulmasına İlişkin Frekans Analizi.....	199
Tablo 72. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Bütçeleme Faaliyetleri	201
Tablo 73. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Yatırım Faaliyetleri.....	202
Tablo 74. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Ödeme Sistemleri.....	203

Tablo 75. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Kaynak Yapısı ve Gelir Kalemleri	204
Tablo 76. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Karlılık Durumu.....	205
Tablo 77. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Finansal Sürdürülebilirliği	206
Tablo 78. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Kontrol Mekanizması	207
Tablo 79. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Büyüme Faaliyetleri.....	208
Tablo 80. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Stok Yönetimi	209
Tablo 81. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Performans Ölçümü	210
Tablo 82. En Fazla ve En Az Kullanılan Finansal Yönetim ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları	218
Tablo 83. Sağlık Kurumlarında En Fazla / Az Kullanılan Web Uygulamaları	220
Tablo 84. Finansal Yönetim Uygulamalarının Sağlık Kurumlarına Sağladığı Katkılar	223



ŞEKİLLER

Şekil 1. Sağlık Hizmetlerinin Genel Bütçeden Aldığı Pay.....	13
Şekil 2. Yatak Sayısı 400'ün Altında Olan Hastanelerin Organizasyon Yapısı.....	29
Şekil 3. Yatak Sayısı 400 ve Üzeri Olan Hastanelerin Organizasyon Yapısı	30
Şekil 4. Kampüs Şehir Hastanelerin Organizasyon Yapısı	31
Şekil 5. Kampüs Şehir Hastanelerin Organizasyon Yapısı	36
Şekil 6. Özel Sağlık Kurumları Organizasyon Şeması.....	38
Şekil 7. Yıllara Göre Toplam Sağlık Harcaması	44
Şekil 8. Toplam Sağlık Harcamasının GSYH İçindeki Payı	45
Şekil 9. Yıllara Göre Kişi Başı Sağlık Harcaması.....	45
Şekil 10. Bir Sağlık Kuruluşunda Değer Yaratılması Örneği	72



Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yüksek Lisans Tez Özeti

Tezin Başlığı: Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim Uygulamaları	
Tezin Yazarı: Seda BULUNMAZ	Danışman: Prof. Dr. Ferhat SAYIM
Kabul Tarihi: 17.06.2021	Sayfa Sayısı: xiii (ön kısım) + 232 (tez) + 4 (ekler)
Anabilim Dalı: İşletme	Bilim Dalı: İşletme
Sağlık sektörünün bütçeden aldığı payın yıllar itibariyle artması, bu miktarın ne şekilde değerlendirileceği problemini de ortaya çıkarmaktadır. Sağlığa ayrılan bütçenin etkin bir şekilde yönetilmesiyle, hem kaynak israfının önlenmesi hem de doğru zamanda, doğru kişiye, ihtiyaç duyduğu hizmetin verilebilmesi sağlanmaktadır. Sağlık hizmetlerinin arzında yaşanan artış, talebin de artmasına yol açmaktadır. Sağlık kurumları, artan sağlık hizmeti taleplerini çeşitli finansal yönetim politikalarıyla düzenlemek durumundadırlar. Sağlık harcamalarının büyük bir bölümünü gerçekleştiren sağlık kurumları, sağlık hizmetlerine yönelik maliyetler ile birlikte kurumların her türlü kaynağının etkin yönetimini sağlamak durumundadırlar. Finansal yönetimin etkin olması, yatırım ve finansman kararları açısından, kaynakların doğru seçimlere yönlendirilmesi anlamına gelmektedir. Bu seçimleri gerçekleştiren yöneticiler, muhasebe sisteminden aldıkları bilgiler ile hareket etmek durumundadırlar. Muhasebe sisteminin finansal yönetim noktasında doğru bilgiler üretmesi, bu anlamda karar vericiye karar süreçlerinde yol göstermektedir. Muhasebenin sağladığı bilgilerin düzenli ve sistematik olarak yönetim kademesine aktarılması ise yönetim muhasebesi ile mümkün olmaktadır. Bu çalışmada ikinci ve üçüncü basamak kamu - özel sağlık kurumları yöneticileri ile anket ve mülakat çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Öncelikle genel finansal işleyişe yönelik bilgi edinilmesi amaçlanmıştır. Daha sonra sağlık kurumlarının finansal işleyişlerine yönelik yaşadıkları sorunlar ve bu sorunlara yönelik uyguladıkları yönetim politikaları belirlenmiştir. Yönetim muhasebesi uygulamaları ve T.C. Sağlık Bakanlığı web uygulamalarının kurumlarda kullanılabilirliğinin belirlenmesi de çalışmanın bir başka amacını oluşturmaktadır. Son olarak, finansal yönetime dair gerçekleştirilen tüm uygulamaların sağlık kurumlarına sağladığı katkılar sorgulanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre kamu ve özel sağlık kurumları belli düzeylerde finansal sorunlar yaşıyor olsalar bile uygulanan yönetim politikaları ile bu sorunların üstesinden gelebilmektedirler. Yönetim muhasebesi uygulamalarından en fazla kullanılan yöntemlerin sırasıyla faaliyet tabanlı bütçeleme, kıyaslama, karlılık analizi ve geleneksel maliyet tekniklerinin olduğu belirlenmiştir. Sağlık Bakanlığı web tabanlı uygulamalarında ise sırasıyla ÇKYS-TSİM, hasta hakları, elektronik belge yönetim sistemi ve karar destek sistemleri uygulamaları, en fazla kullanılarak yöneticiye karar süreçlerinde veri sağlayan uygulamalar olarak tespit edilmiştir. Finansal yönetim uygulamalarının, kamu ve özel sağlık kurumlarına katkı sağladıkları da elde edilen sonuçlardan biridir. Yöneticilerin finansal yönetim ve yönetim muhasebesi uygulamalarına yönelik farkındalıklarının olduğu da belirlenmiştir.	
Anahtar Kelimeler: Finansal Yönetim, Sağlık Kurumları, Sağlık Kurumları Finansal Yönetimi, Yönetim Muhasebesi	

Yalova University Institute of Graduate Studies Master Thesis Summary

Thesis Title: Financial Management Applications In Health Institutions	
Thesis Author: Seda BULUNMAZ	Advisor: Prof. Dr. Ferhat SAYIM
Date of Acceptance: 17.06.2021	
Total Number of Pages: xiii (pre text) + 232 (main body) + 4 (appendices)	
Department: Business Administration	Field of Study: Business Administration
Increasing the share of budget at the health sector over the years, creating the problem of evaluating this amount. If the allocation to health is managed effectively, both resource waste is prevented and it is provided to be given the right service to the right person who need. The increase in the supply of healthcare leads to increase in demand. Health institutions have to regulate increasing healthcare demands through various financial management policies. Health institutions which perform the majority of health expenditures, have to ensure managing costs for health services and all kinds of resources of institutions effectively. Effectiveness of financial management means directing resources to the right choices in terms of investment and financing decisions. Managers who perform these choices have to act with information which is received from the accounting system. Accounting system's producing right information about financial management, guides decision makers in decision processes. Transferring the information provided by accounting regularly and systematically to the management is possible with management accounting. In this research, surveys and interviews with managers at the secondary and tertiary public-private health institutions were used. Primarily, obtaining information about general financial process is aimed. Then, problems of health institutions about financial operations and management policies they implement for these problems were determined. Another aim of the research is to determine the workability of management accounting applications and web systems of Turkish Ministry of Health in health institutions. Finally, contributions of all financial management methods to health institutions were questioned. According to the results, even if public and private healthcare institutions experience financial problems at certain levels, they can overcome these problems with their management policies. It is determined that the most used management accounting methods are respectively: activity-based budgeting, benchmarking, profitability analysis and traditional costing techniques. The most used web systems of Turkish Ministry of Health that provide data to the managers are respectively: ÇKYS-TSIM, patient rights, electronic document management system and decision support systems. Another result which is obtained from the research that financial management methods contribute to public and private health institutions. It is also determined that managers have awareness of financial management and management accounting applications.	
Keywords: Financial Management, Financial Management of Health Institutions, Management Accounting	

GİRİŞ

Devletler, vatandaşlarına yüksek yaşam standardı sağlamak adına ekonomik, sosyal ve kültürel alanlara yatırım yapma eğilimindedirler. Sağlık üzerine gerçekleştirilen düzenlemeler de bu bağlamda değerlendirilebilmektedir. Sağlık, kişinin hastalık ve sakatlık durumunun bulunmaması ile ruhen, beden ve sosyal anlamda tam bir iyilik hali olarak tanımlanmaktadır. Sağlık sistemi, bireyin ihtiyaçlarına odaklandığında mikro, toplumun ihtiyaçlarına odaklandığında ise makro düzeyde fayda sağlamaktadır.

Sağlığın kişinin temel hakkı olması sebebiyle, devletin de vatandaşlarının temel haklarını koruması ve geliştirmesi gereği, toplumun ruh ve beden sağlığının korunması adına sağlık hizmetlerinin sunumunu planlamaktadır. Sağlık hizmetleri hastalık ortaya çıkmadan önlenilebilir koruyucu, hastalık ortaya çıktıktan sonra tedavi edici ve rehabilite edici, sağlık bilgi seviyesinin yükseltilmesi için ise geliştirme faaliyetlerinin çeşitli sağlık kurumlarında sunulduğu hizmetler bütünüdür. Sağlık hizmetlerinde temel amaç sağlıklı halin devamının sağlanarak yaşam standardının yükseltilmesidir. Toplumun tümüne yönelik çalışmaları kapsayan sağlık hizmetlerinin, bireyin ihtiyacı dâhilinde gereken zamanda ve miktarda, eşit ve kaliteli olarak verilmesi esastır.

Sağlık sektörü, sağlık hizmetlerinin sunumuna dolaylı ve doğrudan etki eden ürün - hizmetlerin üretilmesi ve bu ürün - hizmetlerin tüketilmesi için oluşturulan çeşitli sistemleri kapsayan bir alandır. Ülkelerin kalkınmışlık düzeyleri sağlık sektörüne bakış açılarını da şekillendirmektedir. Sağlık sektörüne ayrılan kaynak miktarı da bu bakış açısına göre farklılaşmaktadır. Gelişmiş ülkeler sağlık sistemlerinin geliştirilmesi noktasında daha fazla kaynak ayırabilmekte, ancak az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ise imkânları dâhilinde ve daha az kaynak ayırabilmektedirler.

Sağlık harcamalarının artması, sağlık hizmetlerine olan talebin artması ve kaliteli hizmet sunma amacıyla ileri teknolojiye sahip makine ve cihazların alınması ve daha nitelikli personel istihdamı ile yakından ilgilidir. Dinamik bir yapıya sahip olan sağlık sektörü, yeniliklerin sürekli takip edilmesini sağlamak durumundadır. Sağlık harcamaları, makro düzeyde ülkelerin ekonomik sistemlerinde önemli bir harcama kalemidir. Sağlık harcamalarında söz konusu insan sağlığı olduğu için temel hedef kişiye verilecek sağlık hizmetlerinin kısıtlanması değil, gereksiz harcamaların azaltılması yoluyla ihtiyaç duyulan hizmetin sunulmasıdır.

Sağlık hizmetlerine ayrılan kaynakların her geçen gün artmasıyla, sağlık sektöründeki maliyetler de sürekli artmaktadır. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) verilerine göre, 2019 yılında Türkiye'deki sağlık harcamaları 201,31 milyar TL olarak gerçekleşmiştir. Kamu sağlık harcamaları 156,9 milyar TL (%78) iken, özel sektör sağlık harcamaları 44,212 milyar TL (%22)'dir. 2020 yılında ise toplam sağlık harcamalarında %21,7'lik bir artış söz konusudur. 2021 yıl için ise sağlık harcamalarına 238 milyar TL kaynak ayrılmıştır. Sağlık alanına ayrılan bu kaynakların verimli bir şekilde değerlendirilmesi adına gerçekleştirilen birtakım analizler (maliyet, performans, karlılık vb.), sağlık kurumu yöneticilerinin hem mevcut mali yapının kontrolü noktasında hem de yatırım planlamaları noktasında önemli bir veri sağlayıcı görev üstlenmektedirler. Böylece kaynak dağılımı noktasında stratejik kararlar alan yöneticilere bu analizler yol gösterici rol oynamaktadır.

Sağlık sektöründeki mevcut durumun belirlenmesi için bilinmesi gereken en önemli veri toplam sağlık harcamalarıdır. TÜİK verilerine göre, toplam sağlık harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYH)' dan aldığı payın artması sektörün büyüklüğü noktasında bilgi vermektedir. 2019 yılında gerçekleşen toplam sağlık harcamasının GSYH içindeki payı %4,7'dir. Toplam harcamalar içinde devletin payı %78 iken, özel sektörün payı %22 olarak belirlenmiştir.

Sağlık hizmetleri sektörü teknolojiye yapılan yatırımlar, personele yapılan yatırımlar, israf önleyici yatırımlar, tıbbi hataların önlenmesini sağlayan yatırımlar ve kalitenin artırılmasına yönelik çalışmalar gibi stratejik bazı kararlar ile sağlık harcamalarının bütçe üzerindeki baskısının azaltılması hedefindedir.

Sağlık sektörüne ayrılan kaynakların her geçen gün artması, bu kaynakların ne şekilde kullanıldığının incelenmesine olanak sağlayan sağlık ekonomisinin de konusunu oluşturmaktadır. Sağlık ekonomisi, sağlık hizmetlerinin arzı ve talebinin piyasada nasıl oluştuğunun bilgisini vermektedir. Sağlık piyasası ise sağlık hizmetlerinin kendine özgü özellikleri sebebiyle tam rekabet kurallarının işlemediği ve daha çok devlet müdahalesinin hâkim olduğu bir alandır.

Sağlık hizmetleri sektörünün finansmanı noktasında devlet büyük rol oynamaktadır. Sağlıkta Dönüşüm Programı (SDP) ile sosyal sağlık sigortalarının tek çatı altında toplanması, sağlığa yönelik bütçeden daha fazla pay alınmasını da sağlamıştır. Bu durum sağlık harcamaları içerisindeki kamunun payını da artırmıştır. Devletin sağlık hizmeti sunumunda ana rol oynamasının nedenleri; sağlık hizmetlerinin sadece birey ya da belli bir kesimi değil ülkedeki bütün vatandaşları ilgilendiriyor olması, sağlık hizmetleri talebinin belirlenmesinde devletin yeterli bilgiye sahip olması ve özel girişimlerin yeterli olmaması olarak gösterilebilir.

Sağlık hizmetleri, çoğunluğu kamu tarafından sağlanan, özel kesim tarafından da sağlık hizmeti üretiminin söz konusu olduğu, bireysel olduğu kadar toplumsal fayda da sağlayan ve talebe göre ortaya çıkan yarı kamusal mal olarak nitelendirilebilmektedir. Öte yandan sağlık hizmetini kullananlar kadar kullanmayanların da yarar ya da zarar gördükleri duruma dışsallık denilmektedir. Bulaşıcı hastalıkların tedavi edilmesi veya edilmemesi durumunda kişinin çevresindeki kişilerin olumlu veya olumsuz etkilendiğini gösteren pozitif ve negatif dışsallık, sağlık hizmetlerini diğer hizmetlerden ayıran özelliklerdendir.

Sağlık hizmetlerinin diğer bir özelliği de ikamesinin olmamasıdır. Hastaya sunulan bir sağlık hizmetinin başka bir sağlık hizmeti ile ikamesi söz konusu olamaz. Öte yandan sağlık hizmetleri ertelenemez hizmetlerdir ve ihtiyaç ortaya çıktığında tüketilmesi gerekmektedir. Sağlık hizmetlerine olan ihtiyacın ne zaman ortaya çıkacağının bilinmemesi bir belirsizlik ortamı da oluşturmaktadır. Sağlık hizmetlerinin belirsizliği piyasadaki talep ve arz dengesini de etkilemektedir. Sağlığa yönelik talebin bilinmemesi ekonomik riskleri de artıran bir durumdur. Kişiler bu belirsiz durumdan kurtulabilmek adına sağlık sigortası kapsamına girerek hem hizmeti sunanlar hem de hizmeti alanlar açısından bir güvence oluşturulmuş olmaktadır.

Sağlık sektöründe, diğer sektörlerdeki gibi tüketicinin alıcı ile ilişkisi açık değildir. Hasta ile hizmeti sunan arasında asimetrik bilgi bulunmaktadır. Bu sebeple hastanın hangi tedaviyi alacağına dair bir yönlendirmesi söz konusu olmamaktadır. Sağlık hizmetini talep edenler, hizmetten sağlanacak faydayı öngöremedikleri için hizmeti sunanlara bağımlı hale gelmektedirler.

Sağlık piyasasına giriş ve çıkışlar noktasında, devlet tarafından birtakım sınırlamalar söz konusudur. Serbest piyasalardaki gibi giriş ve çıkışlar serbest değildir. Gerek sağlık hizmeti sunum şekli gerekse sunum miktarı noktasında devlet müdahalesi söz konusudur. Sağlık hizmetini talep edenler hizmet miktarı ve kalitesini belirleyememektedirler. Sağlık kurumları hizmet sunumunda tekel durumundadır.

Sağlık hizmetlerinin arzı noktasında özel ve kamu sağlık kurumları, ilaç firmaları ve sağlık personellerinin faaliyetlerinin örgütlü olarak ilişkisinden bahsedilebilmektedir. Sağlık hizmetleri sunumuna ilişkin giderlerin artması fiyatların da artması ile ilişkili olduğundan, bu durum hizmet arzını da artırmaktadır. Kamu sektörü fiyatlardaki değişimlerden az etkilenirken özel sektör daha fazla etkilenmektedir. Hizmet üretim miktarının artması ile bu hizmetlere olan talep de artmaktadır. Öte yandan sağlık hizmeti talebini etkileyen unsurlar; sağlık hizmeti fiyatı, gelir durumu, tüketici tercihleri ve içinde bulunulan toplumun nitelikleri olarak açıklanabilmektedir. Toplumdaki sağlık bilgisinin yükselmesi ile sağlık hizmetlerine olan talebin artması da doğru orantılı olarak ilerlemektedir. Sağlık piyasasında talebe göre arz değil, arza göre talep oluşmaktadır. Sağlık hizmeti sunumu arttığında daha fazla hizmet talebi söz konusudur.

Sağlık hizmetleri arzının talep yaratması, sağlık harcamalarının artmasına neden olmaktadır. Gereksiz tedavilerin yapılması, kaynakların da gereksiz kullanılmasına neden olduğu için israf söz konusu olmaktadır. Bu sebeple devletler daha kontrollü kaynak kullanımı için sağlık hizmeti sunumu noktasında doğrudan ve dolaylı etkisi olan kurumların faaliyetlerini belirli mevzuatlarla düzenlemektedirler.

Sağlık sektörünün finansman yapısı ise çeşitlilik göstermektedir. Sağlık hizmetleri finansmanı bir ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel ve politik yapısından etkilenmektedir. Bu nedenle her ülke sağlık sistemini kendi iç dinamiklerine göre oluşturmaktadır. Türkiye'deki finansman yöntemleri; vergilerden oluşan devlet bütçesi, primlerden oluşan sosyal sigorta sistemi, cepten ödeme yöntemi ve özel sağlık sigortalarıdır.

Sağlık hizmetlerinin verildiği yerler olan sağlık kurumları, sağlık hizmeti üretebilmek adına üretim faktörlerinin bir araya getirildiği birimlerdir. Sağlık kurumları, koruyucu, tedavi edici, rehabilite edici ve geliştirici sağlık hizmetlerinin verildiği; birinci, ikinci ve üçüncü basamak kurumlar olarak adlandırılmaktadırlar. Kaliteli, zamanında ve gerektiği kadar sağlık hizmeti sunumu noktasında faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Sağlık kurumlarının organizasyon yapıları temelde kamu ve özel olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kamu sağlık kurumları Sağlık Bakanlığı (SB)'na bağlı kurumlar ve üniversite hastaneleri olarak ikiye ayrılmıştır. Sağlık Bakanlığı kurumlarının yönetimini en üst düzeyde başhekim sağlamaktadır. Başhekimin altında idari ve mali işler müdürü, sağlık bakım hizmetleri müdürü, destek ve kalite hizmetleri müdürü vb. yetkililer ile kurum

yönetimi sağlanmaktadır. Üniversite hastaneleri ise rektör başkanlığında yönetilmektedir. Rektör tarafından görevlendirilen başhekim, hastane müdürü, mali işler müdürü, sağlık hizmetleri müdürü vb. yetkililer ile üniversite hastaneleri yönetilmektedir. Özel sağlık kurumları ise genel itibariyle yönetim kurulu ile yönetilmektedir. Yönetim kurulu başkanı tarafından yetkilendirilen hastane müdürü, başhekim, mali işler (finans) müdürü, sağlık hizmetleri müdürü, otelcilik hizmetleri müdürü vb. yetkililer tarafından özel sağlık kurumları yönetilmektedir.

Sağlık kurumlarının finansal yönetimi, sağlık kurumunun ihtiyaç duyduğu kaynakları elde etmesi ve bu kaynakları uygun varlıklara dağıtmasını içermektedir. Öte yandan finansal yönetim, kurum faaliyetlerinin borç ile ya da öz kaynak ile yönetilmesi noktasında kararları ve süreçleri içermektedir. Sağlık kurumlarının finansal yönetimi noktasında muhasebenin ürettiği veriler ile sağlık kurum yöneticileri, kurumlarına yönelik stratejik kararlar alabilmektedirler. Muhasebe sisteminden alınan bilgilerin yönetime zamanında ve doğru bir şekilde sunulması gerekmektedir. Sahip olunan alternatif kararlardan en uygununun seçilmesi muhasebe bilgileriyle gerçekleştirilmektedir.

Sağlık kurumlarındaki muhasebe sistemi temelde 3'e ayrılmaktadır. Bunlardan finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi geçmişe yönelik bilgiler sağlarken yönetim muhasebesi ileriye yönelik yönetici kararlarını şekillendirmektedir. Sağlık sektörü, kaynak verimliliğinin sağlanması adına uzmanlık gerektiren alanlara ihtiyaç duymaktadır. Bu alanların başında da yönetim muhasebesi gelmektedir. Yönetim muhasebesinde, maliyet muhasebesi ve finansal muhasebenin sağladığı verilerin sistemli bir şekilde yöneticiye aktarılması söz konusudur. Yatırım, finansman, fiyat belirleme gibi noktalarda yöneticiye karar almada yol gösteren birçok analiz mevcuttur. Kurumlardaki performansın belirlenmesi, maliyetlerin yönetimi, nakit döngüsünün takibi vb. noktalarda yöneticilere fayda sağlayan bu analizler ile sağlık hizmetlerine ayrılan bütçenin ne şekilde verimli kullanılacağına belirlenmesinde yönetim muhasebesi önemli rol oynamaktadır.

Çalışmanın Konusu

Sağlık hizmetlerine aktarılan kaynakların gün geçtikçe artması ile sağlık sektörün devamlı bir büyüme trendinde olması, bu kaynakların ne şekilde yönetilmesi gerektiği sorunu da ortaya çıkartmaktadır. Bu sebeple sağlık hizmetleri sunumunun en fazla gerçekleştirildiği özel ve kamu sağlık kurumlarının (hastane) finansal yönetim faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ve bu faaliyetlere ilişkin yöneticilerin farkındalığının tespit edilmesi araştırmanın temel konusunu oluşturmaktadır. Sağlık sektörünün finansal yönetimine ilişkin gerçekleştirilen bu çalışma, yöneticilerin karar süreçlerinde muhasebe bilgi sistemlerinin önemine ve dolayısıyla finansal yönetim açısından değerlendirilmesine de olanak sağlamaktadır.

Çalışmanın Önemi

Sağlık sektörünün GSYH (Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla) içerisinde sürekli artan bir paya sahip olması, bu sektöre ilişkin yapılan çalışmaların da sayısını artırmaktadır. Sektöre ait bütçenin her geçen yıl artan bir eğilim göstermesi ve bu bütçenin ne şekilde yönetildiği konusu oldukça önem taşımaktadır. Bu sebeple bütçenin etkin bir şekilde yönetilmesi

adına finansal yönetim noktasında sağlık kurumlarının gerçekleştirdikleri faaliyetler önem kazanmaktadır. Sağlık kurumlarının finansal yönetime ilişkin profesyonel uygulamalara elverişliliğinin ölçülmesi oldukça önemlidir.

Bu çalışma, sağlık kurumlarının finansal yönetim faaliyetlerine yönelik derinlemesine bilgi edinilmesi bakımından sektöre yönelik veri sağlanmaktadır. Hem yöneticilerin finansal yönetime ilişkin farkındalıklarının ölçülmesi hem de sağlık kurumlarının finansal uygulamaları ne düzeyde kullandıklarının tespitinin yapılması noktasında birden fazla amaca hizmet ettiği için literatüre önemli bir katkı sağlayabilecektir.

Çalışmanın Amacı

Sağlık sektöründe faaliyet gösteren kamu ve özel sağlık kurumlarının finansal yönetim açısından değerlendirilmesi ile bu sağlık kurumlarının finansal yönetim yaklaşımlarının ortaya koyulması çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Öte yandan muhasebe bilgi sisteminin karar süreçlerinde yöneticiye sağladığı faydaların belirlenmesi de amaçlanmıştır. Bu sebeple, sağlık kurumları tarafından kullanılarak yöneticiye karar süreçlerinde veri sağlayan yönetim muhasebesi uygulamaları belirlenmeye çalışılmıştır. Yöneticilerin, finansal yönetim ve yönetim muhasebesi uygulamalarına yönelik olarak farkındalık seviyelerinin belirlenmesi de çalışmanın bir diğer amacını oluşturmaktadır.

Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışmada anket ve mülakat yöntemleri birlikte kullanılmıştır. Anket ve mülakat çalışmaları Sakarya, Kocaeli ve Yalova illerinde bulunan ikinci ve üçüncü basamak 14 (7 kamu, 7 özel) sağlık kurumunda gerçekleştirilmiştir.

Özel ve kamu sağlık kurumu yöneticilerine, finansal yönetim faaliyetlerine dair bir takım sorular yöneltilmiştir. Bu sorular yöneticilere iki aşamalı olarak sorulmuştur:

- **Anket Formu:** Birinci aşamada, literatür taraması ve uzman görüşleri ile hazırlanan anket formu, sağlık kurumlarında yönetim kademesindeki kişiler tarafından cevaplandırılmıştır. Anket formu aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır:
 - Sağlık kurumlarının genel tanımlayıcı özellikleri
 - Genel finansal unsurlar
 - Finansal yönetime yönelik yaşanan sorunlar
 - Finansal sorunlara ilişkin yönetim politikaları
 - Kullanılan yönetim muhasebesi uygulamaları
 - Kullanılan Sağlık Bakanlığı'nın web tabanlı uygulamaları
 - Finansal yönetim uygulamalarının kurumlara sağladığı katkılar
- **Mülakat:** İkinci aşama ise daha detaylı bilgiler alabilmek adına anket soruları, uzman görüşleri ve yönetici tavsiyeleri ile oluşturulan yarı yapılandırılmış mülakat formundan oluşmaktadır. Yöneticilere sorulmak üzere hazırlanan mülakat soruları finansal yönetim işleyişine ve yöneticilerin bu işleyişe yönelik farkındalığına dair daha ayrıntılı bilgi alacak şekilde kurgulanmış sorulardan oluşmaktadır.

Anket ve mülakatların izin ve randevularının alınma sürecine ilişkin önemli bir vakit ayrılmış ve randevu alınması bazen uzun bir süre almıştır. Yapılan görüşmelerin verimli geçmesi adına gerekli önlemler alınmış, gerekli hazırlıklar yapılarak görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Anket ve mülakat sürecine ilişkin gerçekleştirilen faaliyetler aşağıda belirtilmiştir:

a) Anketlerin toplanmasına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Anketlerin çoğu kurumlara bizzat gidilerek yüz yüze gerçekleştirilmiştir.
- Yüz yüze görüşme imkânı olmayan durumlarda anketler e-posta ile yöneticiye gönderilmiş ve yanıtlar alınmıştır.

b.) Mülakat sürecinin işleyişi aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

- Yarı yapılandırılmış mülakat soruları sağlık kurumlarının ilgili yöneticilerine yöneltilmiştir.
- Mülakatların verimli geçebilmesi adına sağlık kurumlarının çoğu ile yüz yüze görüşme gerçekleştirilmiştir.
- Pandemi sebebiyle yüz yüze görüşme sağlanamayan bir kurumla Skype üzerinden bir görüşme sağlanmıştır.
- Bazı kurumlarla ise telefon ile uzun soluklu görüşmeler sağlanmıştır.
- Öte yandan bazı yöneticilerden, mülakat sorularının e-posta ile gönderilmesi suretiyle daha ayrıntılı cevaplar alınmıştır.
- Görüşmeler, yeterli süre ile yapılmasına dikkat edilerek ortalama 30 -60 dk aralığında sürmüştür.
- Bazı yöneticiler ile daha uzun süreli ve daha çok ayrıntı içeren görüşmeler yapılmıştır.
- Mülakatlar sırasında yöneticilerin izni dâhilinde ses kaydı alınmıştır.
- Ses kaydı alınmasının mümkün olmadığı durumlarda yöneticilerin cevapları not alınmıştır.

Çalışma kapsamında konuya vakıf tepe yöneticilerin seçilmesine özen gösterilmiştir. Çalışmanın yapıldığı kişilerin büyük çoğunluğu üst yönetimde görev alan kişilerden oluşmaktadır. Sağlık kurumlarında anket ve mülakat sorularının yöneltildiği kişilerin görevleri aşağıda belirtilmiştir:

- Başhekim
- İdari Mali İşler Müdürü
- İdari Mali İşler Müdür Yardımcısı
- Genel Koordinatör
- Hastane Müdürü
- Muhasebe-Finans Sorumlusu

Literatür İncelemesi

Vargün ve Doğan (2020) yaptıkları çalışmada stratejik maliyet yönetim sistemlerinin (hedef maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), tam zamanında maliyetleme, ürün yaşam döneli boyunca maliyetleme, toplam kalite maliyetleme, Kaizen maliyetleme, değer mühendisliği, dönüşüm muhasebesi, stratejik maliyet sistemi) özel hastanelerde uygulanabilirlik düzeylerini ölçmektedirler. Yöneticiler tarafından cevaplandırılan anket sonuçlarına göre hiçbir sağlık kurumunun stratejik maliyet yönetim sistemlerinin tamamı ile ilgili bilgi sahibi olmadıkları tespit edilmiştir. En fazla bilgi sahibi olunan uygulamalar sırasıyla; toplam kalite maliyetleme, FTM, hedef maliyetleme, stratejik maliyet yönetimi ve tam zamanında maliyetlemedir. En az bilgi sahibi olunan uygulamalar ise sırasıyla dönüşüm muhasebesi, ürün yaşam boyunca maliyetleme, değer mühendisliği ve Kaizen maliyetlemedir. Kullanılabilirlik düzeylerine yönelik sonuçlara göre ise yöneticiler tarafından en fazla kullanılabilir olarak görülen uygulamalar sırasıyla; toplam kalite maliyetleme, stratejik maliyet sistemi, hedef maliyetleme, FTM ve tam zamanında maliyetlemedir. Kullanılabilirliğinin en az olduğu belirtilen uygulamalar ise dönüşüm muhasebesi, Kaizen maliyetleme, ürün yaşam dönemi boyunca maliyetleme ve değer mühendisliğidir. Stratejik maliyet yönetime ilişkin sistemlerinin bilinirlik ve kullanılabilirlik durumlarının yeterli düzeyde olmadığı sonucuna varılmıştır.

Özen (2020) tarafından yapılan bir çalışmada, bir eğitim ve araştırma hastanesinde yatan hasta sayısı ve hasta yatış günü faaliyet hacimlerinin maliyetler üzerine etkisinin belirlenmesi istenmektedir. 2008 yılına ait klinik maliyetlerine dair bir araştırma yapılması söz konusudur. En doğru maliyet bilgisini veren teknik ya da tekniklerin seçilmesi esastır. Maliyetlerin hasta sayısı ve yatış gününe göre sabit ve değişken olarak ayrılmasını sağlayan muhasebe tekniği, en yüksek - en düşük noktalar tekniği, çifte ortalamalar tekniği, grafik tekniği ve en küçük kareler tekniği kullanılmıştır. Esnek bütçeleme denklemlerinin oluşturulması ile bu maliyetlerin tespitine olanak sağlayarak esnek bütçelemenin sağlık kurumlarında maliyetlerin belirlenmesi noktasında kullanıldığını göstermektedir.

Ertürk (2019) tarafından bir diyaliz merkezinde gerçekleştirilen çalışmada Faaliyet Tabanlı Bütçeleme (FTB) kullanılarak 2019 yılına ait bir bütçe oluşturulmak istenmiştir. Öncelikle yapılan talep tahminleri ile satış bütçesi hazırlanmış, daha sonra faaliyetler belirlenmiştir. Faaliyetlerin kullanılma oranı belirlenerek maliyet hesaplamalarına başlanmıştır. Belirlenen satış tahminlerine ulaşabilmek adına ne kadar hizmet üretileceği tespit edilmiştir. Faaliyetlerin belirlenmesinin ardından faaliyet kullanım oranları ve gerekli kaynak miktarı tespit edilmiştir. İhtiyaç duyulan kaynaklar mevcut kaynaklarla karşılaştırılmış ve operasyonel dengeye ulaşmaya çalışılmıştır. Kaynak maliyetleri hesaplanarak aylık ve yıllık bütçe rakamlarına ulaşılmıştır. Hizmet üretim bütçesi hazırlandıktan sonra genel yönetim giderleri bütçesi, nakit bütçesi, proforma gelir tablosu ve proforma bilanço düzenlenerek merkeze ait bütçeleme işlemi tamamlanmıştır. Herhangi bir bütçe sistemine sahip olmayan merkezde FTB ile bütçeleme altyapısı oluşturularak faaliyetlerin net olarak ortaya koyulması, maliyet ve faaliyetler ile ilgili detaylı bilgiler edinilmesi, kar planlaması, maliyet kontrolünün yapılması vb. konularda uygulayanlara yol göstermektedir.

Yılmaz ve Ekşi (2018) kamu ve özel hastanelerdeki finansal yönetim uygulamalarını incelemiştir. Sağlık kurumlarının yaşadıkları finansal sorunlara yönelik çözümler analiz edilmiştir. Sağlık kurumlarının genel itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile sorunlar yaşadıkları belirlenmiştir. Kurumlar tarafından en fazla uygulandığı ifade edilen çözüm stratejisi ise borç ve alacaklarının aynı para biriminden olmasına dikkat edilmesine yönelik stratejidir.

Sayın ve Yüksel (2018) tarafından bir üniversite hastanesinin genel cerrahi bölümündeki hastaların (yatan ve ayakta) karlılık analizi yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre hasta bazında ayakta ve yatarak tedavi gören ve aynı tanıya sahip hastaların gelir ve maliyetleri farklılık göstermiştir. Yatan hastaların karlılık oranı ayakta tedavi olan hastaların karlılık oranına göre yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Çarıkçı ve Acar (2017) kamu hastanelerinde ileri maliyet yöntemlerinin kullanılabilirliğine ve kurumlarda oluşan maliyetleri etkileyen unsurların belirlenmesini yönelik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışma sonuçlarına göre ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarından Kaizen maliyetleme, kıyaslama, stratejik maliyet yönetim yaklaşımları ve kalite zinciri gibi uygulamaların yöneticiler tarafından kullanılabilir olduğu belirtilmiştir. İleri maliyet yönetimlerinden çoğunun hastane yöneticileri tarafından uygulanabilir ya da kısmen uygulanabilir olduğu sonucuna varılmıştır. Öte yandan Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) ile belirlenen fiyatların hastanelerin kendine özgü giderlerini dikkate almadan belirlenmesi, tedarikçilerin kendi aralarında anlaşmaları ve hizmet fiyatlarının tek taraflı belirlenmesi hastane maliyetlerini olumsuz etkileyen faktörlerdir.

Yener ve Öksüz (2017) tarafından özel hastaneler üzerinde gerçekleştirilen çalışmaya göre, kurumların faaliyetlerinin gerçekleştirilmesine ilişkin karşılaşılan sorunların belirlenmesi hedeflenmiştir. 21 özel hastane ile anket çalışması yapılmıştır. Elde edilen sonuca göre karmaşık bir yönetsel yapıya sahip olmaları, devlet denetiminde çalışma mecburiyeti, SGK ile çalışılıyor olması gibi sebeplerle bir takım mali sorunlar yaşadıkları tespit edilmiştir.

Alper ve Biçer (2017) yılında bir kamu hastanesinin 3 yıllık bilanço ve gelir tablosu verileri kullanılarak kurumun finansal performansının belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda hastanenin likidite durumunun iyi olduğu, net çalışma sermayesinin yeterli düzeyde olduğu, alacaklarını zamanında tahsil edebildiği, stokların hızlı bir şekilde satışa dönüştürebildiği, mali yapısının güçlü olduğu, ilk iki yıl karlılık oranlarında düşüş yaşayıp üçüncü yıl karlılığının arttığı gözlenmiştir. Yöneticiye bu verileri sağlaması bakımından tercih edilen bir analiz yöntemidir.

Yılmaz ve Erdem (2017) tarafından kamu ve özel hastanelerde Dengeli Ölçüm Kartı'nın (DÖK) hangi sıklıkta ölçüldüğüne, bu ölçümün ne seviyede algılandığını belirlenmeye ve DÖK'ün uygulanabilirliğinin tespitine yönelik yapılan bir çalışmaya göre DÖK boyutlarının (finansal boyut, müşteri boyutu, iç iş süreçleri boyutu, öğrenme ve gelişme boyutu) hastanelerdeki ölçüm sıklıkları belirlenmiştir. Yöneticilerin genel itibarıyla bu performans ölçütlerine verdikleri önem kadar ölçüm gerçekleştirmediği tespit edilmiştir.

Şenol ve Gençtürk (2017) tarafından yapılan bir araştırmaya göre Türkiye'deki kamu hastanelerini inceleyen çalışmada 80 ildeki Kamu Hastane Birliklerine bağlı hastaneler

Veri Zarflama Analizi (VZA) analizine tabi tutulmuştur. Literatürdeki girdi ve çıktı değişkenlerinden yola çıkarak çalışma amacına hizmet eden değişkenler belirlenmiştir. Gerek nüfus yoğunluğu ve rakip firmanın olması gerekse teknolojik altyapının yetersiz olması nedeniyle bu çıktıların verimsizliğe sebep olduğu tespit edilmiştir.

Kocaoğlu (2014) tarafından ağız ve diş sağlığı polikliniğinde yapılan bir çalışmada, FTM yöntemi kullanılarak detaylı maliyet verilerine ulaşılması amaçlanmıştır. Geleneksel maliyetlemeye göre gerçeğe daha yakın sonuçlar veren FTM sonucunda kurumun daha verimli çalışabilmesi adına hangi noktalara yoğunlaşması gerektiği belirlenmiştir.

Ceran ve Özdemir (2013) tarafından bir diyaliz merkezinde maliyetlerin kontrol edilebilmesi adına yapılan Hedef Maliyet Yöntemi (HMY) ile maliyetlerin azaltılması ile ilgili yönetime sunulan önerilere ilişkin çalışmalar yapılırsa maliyetlerin oluşmadan önlenebileceğini göstermişlerdir.

Bal ve Bilge (2013) yaptıkları çalışmada, Sağlık Bakanlığı'na bağlı 35 eğitim ve araştırma hastanesinde VZA yöntemiyle kullanılarak verimliliklerini ölçmüşlerdir. Verimli olarak çalışmayan hastaneler, girdilerde maliyet azaltma yaparak ya da çıktıları artırarak verimliliklerini artıracabilecekleri sonucuna varılmıştır.

Kılıç ve diğerleri (2007) tarafından birinci basamak sağlık kurumları olan sağlık ocaklarında yapılan 3 yıllık (1999-2002) yöneylem araştırmasıdır. Elde edilen sonuçlara göre sunulan hizmetlerin tamamında düzelme olmuştur. 3 yıllık süreçte yapılan yöneylem analizinin sağlık bölge yönetimine veri sağlama açısından yararlı olduğu ve hizmet sunumunda da gerekli iyileşmelerin yaşanmasını sağladığı tespit edilmiştir.

Ocak ve diğerleri (2004) tarafından Muğla Devlet Hastanesi'nin tomografi ünitesinde maliyet-hacim-kar analizinin uygulanabilirliğinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre başa baş analizinin de kullanılmasıyla satış hacminin belirlenmesi sağlanmış ve gerekli fonksiyon ve grafiklerle de gösterilmiştir. Böylece maliyet – hacim - kar analizinin hastanelerde uygulanabileceği sonucuna varılmıştır.

BÖLÜM 1: SAĞLIK KURUMLARININ AYIRICI ÖZELLİKLERİ

1.1 Sağlık ve Sağlık Hizmetleri Kavramı

Sağlık kavramı, bireyin hastalık ve sakatlık halinin bulunmaması ile beden, ruhen ve sosyal olarak tam bir iyilik halinde olması olarak tanımlanmaktadır (Sargutan, 2005: 402). Bireyin gelişimine engel olan biyolojik, kişisel, çevresel ve sosyal faktörlerin oluşmasını önleme çabaları sağlığın temel amacıdır (Çelik, 2013: 25). Sağlık, kişinin temel haklarından birisidir. Devlet, kişilerin temel haklarının korunmasını ve geliştirilmesini sağlamak durumundadır. Bu amaçla toplumdaki tüm bireylerin hayatını, beden ve ruh sağlığı ile sürdürmesini sağlamak adına sağlık kuruluşlarının sağlık hizmeti sunumlarını planlamaktadır (Alu, 2017: 33).

Sağlık hizmetleri, kişinin sağlığının korunması, hastalandığında tedavi edilmesi ve rehabilitasyon ihtiyacının giderilmesi için yapılan tüm çalışmaları kapsamaktadır. Sağlık hizmetlerinin temel amacı, bireyin sağlıklı halinin devamını sağlamakla birlikte bu durumu koruyarak geliştirmek yolu ile toplumu sağlıklı hale getirmektir. Bu amaç ile hedeflenen, sağlıklı bir dünya oluşturmaktır (Sargutan, 2005: 403). Sağlık hizmeti; hastane, sağlık merkezleri gibi sermaye unsurları ve doktor, hemşire, sağlık çalışanları gibi emek unsurlarından oluşmaktadır (Orhaner, 2006: 4). Sağlık hizmetleri temel olarak bu hizmetleri sunanlar ile finansman sağlayanlar arasındaki kaynak transferi sürecidir (Tatar, 2011: 105).

Sağlık hizmetlerinin amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Alu, 2017: 33):

- Topluma sağlıklı yaşam bilinci kazandırmak
- Topluma ihtiyaçları dâhilinde eşit ve kaliteli sağlık hizmeti vermek
- Kişisel ve toplumsal olarak sağlıklı bir ortam oluşturmak
- Sağlıklı olma durumunun korunması ve geliştirilmesini sağlamak

1.2 Sağlık Sisteminin İşleyiş Mekanizması

Sağlık sistemi, toplumun sağlık hizmetlerinin üretim, tüketim ve dağıtım ile ilgili organizasyonel düzenlemeler ve süreçleri içeren bir sistemdir. Ekonominin temellerini oluşturan üretim, tüketim ve dağıtım kavramlarının sağlık sistemleri açısından da oldukça önemli olduğu görülmektedir. Sağlık sistemi, mikro düzeyde birey ve bireyin ihtiyaçları; makro düzeyde, toplum ve toplumun ihtiyaçları üzerine odaklanmaktadır. Sağlık sistemlerinin odağı bireysel düzeyde, bireyin ölümünü geciktirerek sağlık seviyesini iyileştirmek iken; toplumsal düzeyde, toplumdaki ulaşabildiği tüm bireylere en yararlı sağlık hizmetini sağlamaktır (Çelik, 2013). Sağlık sistemi, sağlık hizmetlerinin arz ve talep oluşumları ve bunların meydana geldiği süreç ve yapılardan oluşmaktadır (Sargutan, 2005: 403).

Sağlık sistemlerinin temel amaçlarından biri toplumda oluşan sağlık ihtiyacını finansal riskin korunması ilkesine binaen hakkaniyetli ve yeterli bir kalitede sunmaktır (Tatar, 2011: 132). Sağlık sisteminin ideal bir sistem olabilmesi için; bu sisteme erişilebilmesi, sistemin verimli olarak işliyor olması ve sürdürülebilir bir sistem olması gerekmektedir. Bu sağlık sisteminin odağında insan olmalı ve finansal hakkaniyet gözetilmelidir. Yani kişi ihtiyaç

duyduğu sağlık hizmetine hakkaniyetli olarak erişebilmelidir (Sağlık Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2016: 42). Vatandaşlarına ylıksek yaşam standardı sağlamak isteyen devletler; ekonomik, sosyal ve kiltirel alanlarda birtakım dzenlemeler yapmaktadırlar. Sağlık sistemi de dzenleme yapılan bu alanların kapsamında yer almaktadır (Çelikay ve Gümüş, 2010: 177).

Sağlık sisteminin istenilen kalite ve şekilde işleyebilmesi için gereken şartlar şunlardır (Sargutan, 2005: 404):

- Yasal dzenleme ve ynlendirmeler
- Ekonomik teşvikler ve finansman
- Hizmet sunumu
- Bilgi teknolojilerinin sunumu

Sağlık sistemini oluşturan üç temel öge vardır. Bunlar (Çelik, 2013):

1. **Kişisel öge:** Sağlık hizmetlerine ihtiyaç duyanları ifade etmektedir. Bir başka deyişle toplumun hasta olan kesimini ifade etmektedir. Fakat sağlık hizmeti sağlıklı olma durumunun yikseltilmesi için yalnızca toplumun hasta olan kısmına değil toplumun tümüne yonelik hizmetleri kapsamaktadır. Bu sebeple kişisel öge, toplumdaki tüm bireyleri kapsamaktadır.
2. **Mesleki öge:** Mesleki öge, sağlık hizmetlerini verenlerden oluşmaktadır. Doktorlar, hemşireler, eczacılar ve diğer tüm sağlık çalışanları mesleki ögenin kapsamını oluşturmaktadırlar.
3. **Sosyal öge:** Sağlık hizmetlerini kullanacak olan kişisel öge ile sağlık hizmetlerini sunan mesleki ögenin bir araya gelmesi için üçüncü bir ögeye ihtiyaç vardır. Bu öge de sağlık sisteminin sosyal ögesi olarak ortaya çıkmaktadır. Sosyal öge, tıbbi bakım işlevlerini yerine getirmek için yapılan dzenlemeleri kapsamaktadır. Toplumu, sağlık çalışanlarıyla bir araya getirmek amacıyla kurulan birbirinden farklı türlerde sağlık kurumları (hastaneler, aile sağlığı merkezleri, özel teşhis ve tedavi merkezleri, toplum sağlığı merkezleri gibi), kurumlar (Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) gibi) ve birtakım politikaları içermektedir. Sosyal öge, sağlıklı toplumlar oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu amaca ulaşabilmek için sağlık sistemi içerisinde beş temel bileşen bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir;
 - a. Toplumun ihtiyaı olan farklı türdeki sağlık hizmetleri sunumu
 - b. Bu hizmetlerin sunulması için gereken farklı türden kaynağın üretilmesi ve temin edilmesi (insan gücü, makine ve bilgi gibi)
 - c. Toplumun sağlık hizmeti ihtiyaının iyi bir şekilde karşılanması için elde edilen kaynakların örgütlenmesi
 - d. Kaynakların üretilmesi, temin edilmesi ve örgütlenmesi için gerekli olan finansal kaynakların tespit edilip bulunması
 - e. Sağlık sisteminin tüm bileşenleri için gereken yönetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi

1.3 Sağlık Sektörünün Yapısı

Sağlık sektörü, sağlık hizmetlerine dolaylı ve doğrudan etkileri olan her türlü ürünü üretmek ve tüketmek için birbirinden farklı üretim alanlarında kurulan sistemler bütünüdür (Sargutan, 2005: 400). Sağlık sektöründe hedef toplumu oluşturan bireylerin sağlığı olduğu için öncelikler de toplumsal olmak durumundadır (Göktürk, 2012: 6). Sağlık sektöründe birbirinden farklı bireylerin farklı birçok sağlık hizmeti ihtiyacını karşılayabilmek adına sağlık hizmeti üretilmektedir. Poliklinik hizmetleri, yataklı tedavi hizmetleri ve kullanılan tüm ilaçlar sağlık hizmetlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli unsurlardır (Çelik, 2013: 49).

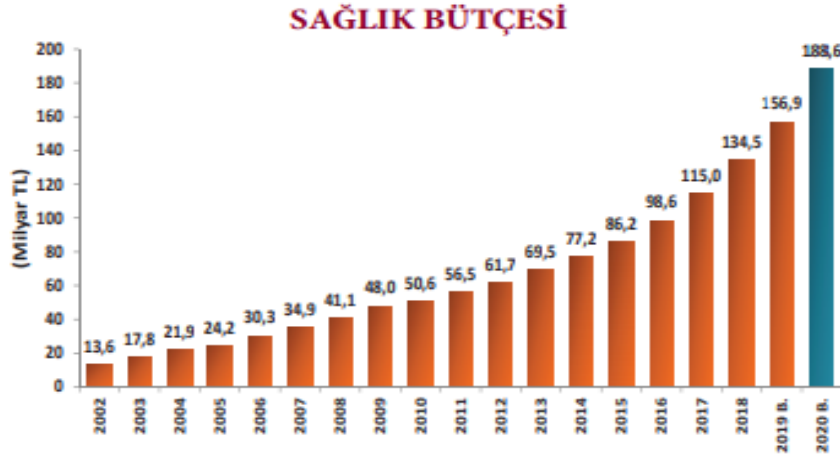
Sağlık sektörünün içerisinde yer alan, sektörü etkileyen ve sektördeki gelişmelerden etkilenen bazı paydaşlar bulunmaktadır. Bu paydaşları şöyle sıralayabiliriz (Pazarçeviren ve Ala, 2019: 419):

- Kamu Hastaneleri
- Üniversite Araştırma Hastaneleri
- Özel Hastaneler
- SGK (Devlet)
- Sigorta Kurumları
- Üniversiteler
- İlaç Endüstrisi
- Tıbbi Medikal ve Cihaz Endüstrisi
- Yüksek Teknoloji Üreten İşletmeler
- Finans/Kredi Kurumları
- Toplum

Her ülkenin kalkınmışlık düzeyine göre sağlık sektörüne bakış açısı farklılaşmaktadır. Sağlık hizmetlerine ayrılan kaynaklar da bu sebeple farklılaşmıştır. Gelişmiş ülkelere kıyasla az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde sağlık sektörüne ayrılan kaynakların miktarı daha azdır. Öte yandan sağlık sektöründe görülen temel problem maliyetlerin sürekli olarak artıyor olmasıdır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde sağlık sektöründe maliyet artışları görüldüğü bilinmektedir (Çelik, 2013: 51).

Türkiye’de 2002 yılında %11,3 olan sağlık harcamalarının bütçe içindeki payı, 2019 yılı itibariyle %16,3’e yükselmiştir. 2019 yılında sağlık hizmetleri giderlerine 156,9 milyar TL kaynak ayrılmıştır. 2020 yılı bütçesinin sağlık giderleri payı ise %17, 2 oranı ile 188,6 milyar TL’dir. Şekil 1’de görüldüğü gibi sağlık hizmetlerine ayrılan pay her yıl artmaktadır. (Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019).

Şekil 1. Sağlık Hizmetlerinin Genel Bütçeden Aldığı Pay



Kaynak: (Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019)

1.4 Sağlık Ekonomisi Kavramı

Sağlık ekonomisi kısaca, sağlık hizmetlerinde arz ve talebin piyasada ne şekilde karşılaştığını ortaya koyan bir sistemdir. Sağlık ekonomisi, sınırlı olan kaynakların sağlık sektöründe ne şekilde kullanıldığını inceleyen bir bilimdir. Bir başka ifadeyle sağlık ekonomisi, sağlık hizmetleri için ayrılan kaynak ve üretim faktörlerinin (işgücü, sermaye, bina, donanım vs.) maksimum sağlık hizmeti vermek amacıyla etkili ve verimli olarak nasıl kullanıldığı ve bu hizmetlerin topluma en iyi şekilde nasıl verileceğini amaçlayan bilim dalıdır. Sağlık hizmetlerinin üretimi ve üretilen bu hizmetlerin topluma dağıtımını sağlık ekonomisi kapsamında değerlendirilmektedir. Sağlık ekonomisinin amaçlarını aşağıdaki sorularda da görmek mümkündür (Çelik, 2013):

- Toplumun ihtiyaç duyduğu hangi sağlık hizmeti ne kadar üretilmelidir?
- Bu sağlık hizmetleri kimler tarafından ve nasıl üretilmelidir?
- Bu sağlık hizmetleri kimler için üretilmelidir (toplumu oluşturan bireyler ve farklı sosyal gruplar bu hizmetlerden hangi ölçüde ve nasıl yararlanacaklardır)?

Sağlık ekonomisi, kendine özgü özellikleri sebebiyle tam rekabet kurallarının tümüyle işlemediği ve daha çok devlet müdahalesinin hâkim olduğu bir sistemdir. Tam rekabet ortamı kısaca standartlaşmış mal ve hizmetlerin bulunduğu, çok sayıda tüketici ile üreticinin olduğu, fiyatın tek bir aktör tarafından belirlenmediği, piyasaya giriş ve çıkışın serbest olduğu ve üretici ile tüketicilerin üretilen mal ya da hizmet hakkında bilgi sahibi olduğu bir sistemdir. Sağlık hizmetleri piyasasında ise kendine özgü belirleyici birtakım özellikler sebebiyle bu kurallar tam anlamıyla geçerli olmamaktadır. Bu sebeple sağlık sisteminde eksik piyasa koşullarından bahsedilebilmektedir (Sayım, 2011).

Sağlık sisteminin amacı az maliyetle kaliteli sağlık hizmeti sunmaktır. Sağlık sistemi bu amaca ulaşabilmek için ekonomik ilkeler ile yol almak durumundadır (Alpugan, 1984). Sağlık sektörün büyüklüğü ve diğer sektörlerle ilişkilerine bakıldığında ekonomi bilimi içerisinde sağlık ekonomisinin büyümekte olduğu görülmektedir. Sağlık sektörü için ayrılan kaynakların sürekli olarak artması ve sağlık sektöründe istenen oranda gelişmenin

olmaması sağlık sektörü açısından önemli bir problem alanı oluşturmaktadır. Bu da ekonomi biliminin sağlık sektörüne olan ilgisini arttırmaktadır (Çelik, 2013: 50).

Sağlık ekonomisinde kıt olan kaynakların en verimli şekilde kullanılabilmesi ve maliyetlerin azaltılması ile kaliteli ve zamanında bir sağlık hizmeti sunumu gerçekleştirmek temel amaçtır. Bu sebeple sağlık kurumlarında bu amacı gerçekleştirmek adına yapılan bazı analizler ile gerek mevcut işleyişin değerlendirilmesi gerekse yapılacak yatırımların en etkin şekilde gerçekleştirilmesi sağlanabilmektedir. Yöneticilere, sağlık kurumlarındaki kaynak yönetimleri, varlık kullanımları, maliyetlerin kontrolü ve yapılacak birtakım yenilikler için bilgi sağlayan bu analizlere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple, yöneticiye karar verme sürecinde gerek kurum performansının artırılması gerekse finansal iyileştirmeler için yönetim muhasebesi yöntemleri bir rehber niteliği taşımaktadır.

1.5 Sağlık Hizmetleri Piyasasının Özellikleri

Piyasa, alıcı ile satıcıyı buluşturan bir organizasyondur. Sağlık hizmetleri piyasası, sağlık hizmetlerini talep edenlerle (hastalar, SGK vb.) arz edenlerden (doktor, hastane, eczane, vb.) oluşmaktadır. Sağlık hizmetleri piyasasını oluşturan şey, ortaya çıkan her türlü sağlık sorununu ortadan kaldıran hizmetlerdir (Çelik, 2013).

Sağlık sektörü birçok yönüyle diğer sektörlerden ayrılmaktadır. Bir takım ekonomik kurallar sağlık sektörü için geçerli değildir (Çelik, 2013: 55). Sağlık hizmetleri piyasasının kendine özgü birtakım kuralları olduğu için sağlık hizmetleri, normal piyasalardan farklı bir şekilde işlemektedir. Sağlık piyasasının, nitelik olarak diğer piyasalardan farklı olması bazen doğal bir süreç bazen ise sağlık hizmetlerinin verildiği özel ve kamu sağlık kurumlarının uyguladıkları politikaların bir sonucu olmaktadır. (Kurtulmuş, 1998: 44).

Ülkelerin genelinde sağlık hizmetleri ve genel sağlık sigortaları kamu tarafından finanse edilmektedir. Bu sebeple sağlık harcamalarının finansmanı konusunda kamu sektörü en büyük rolü oynamaktadır. Toplam sağlık harcamalarının finansmanı konusunda sosyal güvenlik kurumlarının yapmış olduğu harcamalar ve devletin yaptığı genel harcamalar içerisinde kamu sektörünün payı özel sektöre göre fazla çıkmaktadır (Sayım, Türkiye'de Sağlık Ekonomisi İstatistikleri ve Sağlık Harcamalarının Gelişimi, 2017: 16).

Sağlık hizmetleri piyasasında kamu müdahalesinin gerekli olduğu bazı durumlar bulunmaktadır. Bunlar (Çelikay ve Gümüş, 2010: 180):

- Sağlık hizmetleri piyasasında oluşan birtakım aksaklıkların giderilmesi
- Gelir eşitsizliği nedeniyle sağlık hizmetlerinden yeteri kadar faydalanamayanlar için sağlık hizmetlerinin herkesin kolaylıkla ulaşabileceği duruma getirilmesi
- Koruyucu sağlık hizmetlerinin sunulması
- Sağlık hizmetleri sisteminin finansmanının sağlanması

Sağlık hizmetlerinin üretiminde devletin ana rol oynamasının nedenlerini ise şu şekilde sıralayabiliriz (Orhaner, 2006: 6):

- Sağlık hizmetlerinin üretilmesi ve iyileştirilmesi hem bireyler açısından hem de toplumun tümü açısından önemlidir.

- Devlet, sağlık hizmetleri talebini belirleme konusunda elindeki mevcut bilgilerle daha iyi ve doğru bir tahminde bulunmaktadır. Öte yandan insanlar bilgisizlik, gelir dağılımı eşitsizliği, sağlık hizmetlerinin kalitesi gibi nedenlerle sağlık hizmeti talebini belirleme konusunda yetersiz kalmaktadır.
- Sağlık hizmetlerinin özel kesim girişimleri, oluşan talepleri karşılama konusunda yeterli olmamaktadır.
- Özel sağlık kuruluşları, kâr amacıyla hareket etmektedirler. Bu sebeple sağlık yatırımları belli bölgelere yoğunlaşmaktadır.
- Sağlık hizmetlerinin bölünmezliği vardır. Ortaya çıkan birçok hastalık ülke genelinde mücadele etmeyi gerektirmektedir.

1.6 Sağlık Piyasasını Diğer Piyasalardan Ayıran Özellikler

Sağlık hizmetleri piyasasını diğer piyasalardan ayıran özellikler; kamusal mal olması, dışsallık yaratması, ikamesinin olmaması, engellenemez bir ihtiyaç olması, belirsiz olması, bilgi asimetrisine sahip olması ve hizmet üretiminin şeklini ve miktarını belirleyen otoritelerin varlığı olarak sıralanabilmektedir. Bu özellikler aşağıda açıklanmaktadır.

1.6.1 Kamusal Mal Özelliği

Piyasadaki mal ve hizmetler kamu veya özel kesim tarafından üretilmelerine göre tam kamusal mal, yarı kamusal mal ve özel mal olarak 3'e ayrılmaktadır. Tam kamusal mal, yalnızca devlet tarafından üretilen, fiyatlanamayan bölünemeyen, faydasından bedel ödeyenin dışlanamadığı mal ve hizmetlerdir. Tüm topluma sunulan mal ve hizmetleri kapsar ve faydası toplumun tümünedir. Bu hizmetler farklı kurum ve kuruluşlar tarafından üretilmesi mümkün olmayan mal ve hizmetlerdir. Yargı hizmeti, ulusal savunma hizmeti, gibi mal ve hizmetler tam kamusal mala örnek olarak gösterilebilir (Sayım, 2011: 23).

Yarı kamusal mal ise, genel itibariyle kamu tarafından sunulan, üretimi farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yapılabilen, fiyatlanabilen ve ödeme yapmayanların bu mal ve hizmetten faydalanmasının engellenebildiği sektörler için geçerlidir (Sayım, 2011: 23). Yarı kamusal mallar, talep bazlı ortaya çıkmaktadırlar. Bireysel ve toplumsal fayda söz konusudur. Sağlık hizmetleri ve eğitim hizmeti yarı kamusal mal ve hizmetlere girmektedir. Özel mal ve hizmetler ise genel itibariyle özel kesim tarafından üretilmektedirler. Rekabet ortamındaki arz-talep sisteminin işlediği mal ve hizmetlerdir.

Sağlık hizmetleri hem özel mal hem de kamusal mal özelliğine sahiptir. Ayrıca sağlık, ortaya çıkan bulaşıcı hastalıkların diğer ülkelere de yayılma riski, bu hastalıkların ortadan kaldırılması ve kontrol edilmesi, tüketimde rakibinin olmaması özellikleri kapsamında küresel mal özelliği de taşımaktadır (Yılmaz ve Yaraşır, 2011: 9).

Sağlık hizmetleri, bazı salgın hastalıklarda, hastalık ortaya çıkmadan ve kişinin ödeme yapıp yapmadığına bakılmaksızın toplumun tümüne sunulmaktadır. Çünkü bu tür vakalarda hizmeti sadece ödemeyi yapana verip diğer kesime vermemek doğru bir davranış olarak kabul edilmemektedir. Bu tarz hizmetlerin kamusal mal olması sebebi ile serbest piyasa koşulunda üretim ve tüketiminin yapılması mümkün olmamakta ve piyasa müdahalesi gerekmektedir. Devlet müdahalesiyle bu hizmetin toplumun tümü tarafından alınması sağlanmaktadır (Çelik, 2013: 58).

1.6.2 Dışsallık Özelliği

Dışsallık, mal ve hizmetin fiyatlanamayan ve boyutu ölçülemeyen etkisidir. Sağlık hizmetlerinin dışsallık özelliğinin fazla olduğu kabul edilmektedir (Sayım, 2011: 22). Dışsallık, bir başka ifadeyle üretim-tüketim ilişkisinin sonucu olarak ortaya çıkan ve pazarlanamayan yarar ve zararlardır. Piyasanın kaynak dağılımı etkin olmayacağı için, bu durum devlet müdahalesi gerektirmektedir. Sağlık sisteminin kendine özgü dışsallıkları bulunmaktadır. Bulaşıcı hastalıkların tedavisi ile ölümlerin önüne geçilerek ekonomik ve sosyal olumsuzluklar engellenmektedir. Sağlık alanında yapılan AR-GE faaliyetleri ve tedaviler ile toplumlar sağlıklı bir statüye ulaştırılarak, fırsat eşitliği ve beşerî sermaye sayesinde ülkenin kalkınması ve yoksullukla mücadelede de önemli başarılar elde edilmektedir (Yılmaz ve Yaraşır, 2011: 10).

Sağlık hizmetlerinde bazen sadece o hizmeti kullanan insanlar değil, kullanmayanlar da fayda sağlamaktadırlar. Bu duruma sağlık literatüründe pozitif ya da negatif dışsallık denir. Mesela bulaşıcı bir hastalık tedavi edildiğinde bu hastalık başka kişilere bulaşmadığı için pozitif dışsallık meydana gelecektir. Fakat bulaşıcı hastalık tedavi edilmezse başka kişilere de bulaşacağı ve çok kaynak tüketilip önlem alınmaya çalışılacağı için negatif dışsallık ortaya çıkacaktır (Çelik, 2013: 58).

Diğer ülke vatandaşlarının negatif dışsallıklardan etkilenmemesi adına Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP- United Nations Development Programme) ve Dünya Sağlık Örgütü (WHO-World Health Organisation), bulaşıcı hastalıkların yayılmaması için bir dizi önlem almaktadır. Sağlık hizmetlerinin bu iki önemli dışsallığı sağlık hizmetine küresel kamusal mal olma özelliğini vermektedir (Yılmaz ve Yaraşır, 2011: 10).

1.6.3 Sağlık Hizmetinin İkamesinin Olmaması

Serbest piyasa modeline göre mal ve hizmetin fiyatı ile üretim miktarı piyasada oluşan arz ve talebe göre oluşmaktadır. Bir de piyasada birbirinin yerini tutacak nitelikte olan mal ve hizmetler mevcuttur. Bu mal ve hizmetlerin tüketiciye sağladığı tatmin neredeyse aynıdır. Fakat sağlık piyasasında diğer piyasalarda olduğu gibi bir sağlık hizmetinin başka bir sağlık hizmeti ile ikame edilmesi mümkün değildir (Kurtulmuş, 1998: 57).

Piyasadaki bir malın fiyatı yükseldiğinde, tüketiciler bu malı almak yerine bu malın ikamesini tercih edeceklerdir. Sağlık sektörü açısından baktığımızda, sağlık hizmetlerinin yerine başka bir hizmetin tercih edilmesi söz konusu değildir. Bu sebeple sağlık hizmetlerinin ikamesi yoktur, yerine başka bir hizmet konulamaz ve başka bir hizmet alanı ile değiştirilemez. Hastalanan kişi, doktorun önerdiği tedaviyi almak mecburiyetindedir. Sağlık hizmetlerinin ikamesinin olmaması, onu diğer sektörlerden ayırmaktadır (Tengilimoğlu vd., 2017: 75).

1.6.4 Sağlık Hizmetin Ertelenemez Olması

Sağlık sektörü dışında diğer sektörler için tüketicilerin bir takım ekonomik sebepler başta olmak üzere farklı birçok sebeple talepler ertelenebilmektedir. Fakat sağlık hizmetinin doğası gereği çoğu zaman bu talep ertelenemez. Özellikle kronik ve kişiye acı veren bazı hastalıklarda sağlık hizmetlerinin ertelenmesi mümkün olmamaktadır. Çünkü sağlık

hizmetlerinin ertelenmesi demek kişide kalıcı bir hasar oluşması riskini beraberinde getirmektedir. Bu sebeple kişinin ihtiyacı olduğunda bir kısıtlama olmaksızın sağlık hizmetine ulaşarak tedavi olması gerekmektedir (Tengilimoğlu, Işık, ve Akbolat, 2017: 75). Rutin yapılan check up hizmetleri hariç, kişide var olan hastalığın erken teşhis ve tedavisi için ihtiyaç ortaya çıktığı gibi karşılanmak durumundadır (Kurtulmuş, 1998: 57).

1.6.5 Belirsizlik Özelliği

Belirsizlik, mal ve hizmete ne zaman ne düzeyde ve nerede ihtiyaç duyulacağının öngörülememesi olarak ifade edilebilir. Sağlık hizmetlerinde, ihtiyaç doğduğu anda tüketilmesi gerekliliğinin olması ve ikame edilemez olması bireyleri sağlık sigortası kapsamına girmek zorunda bırakmaktadır. Bireyler, her ay belli bir oranda ödediği primler ile ortaya çıkabilecek sıkıntılara hazırlıklı olmaktadır. Sağlık harcamalarının belirsizliği, bireyin sağlık sigortası kapsamına alınmasıyla ortadan kalkmaktadır (Bilgili ve Ecevit, 2008: 202).

Sağlık hizmetlerinin belirsizliği hem ortaya çıkan talepler hem de arz için söz konusudur. Sağlık hizmetleri talebinin belirsiz olması, bireyin gelecekteki sağlık durumunu bilmemesi ve hangi sağlık hizmetlerini alacağını öngörememesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle sağlık hizmetlerinde talep de belirsizdir. Ölçek ekonomisindeki ekonomik analizler bir mal ya da hizmeti alan tüketicinin hangi ürünü aldıklarının farkında olduklarını ve aldıkları bu ürünlerin kendilerine nasıl bir fayda sağlayacağını ölçebildiklerini öngörmektedir. Sağlık hizmetleri için ise bu durum söz konusu değildir. Hastanın hangi sağlık hizmetine ihtiyaç duyduğu çoğu zaman bu hizmeti arz edenler tarafından belirlenmektedir (Çelik, 2013).

Sağlık hizmetlerine olan talep ve sağlık hizmetlerinin tüketiminin tam anlamıyla belirlenememesi ekonomik alandaki riski artırmaktadır. Talebin ne zaman ve nerede ortaya çıkacağını bilememek, bireylerin bütçelerinde sağlık harcamaları ile ilgili bir planlarının olmaması ve sağlık hizmetlerinde maliyetlerin fazla olması bireysel ve kamusal olarak bir düzenleme gerektiren bir durumdur. Bu sebeple sağlık sigortası sistemi geliştirilmiştir. Bu sistem, önceden ödeme yöntemiyle ortaya çıkan riskin bölüşüldüğü ve yüksek maliyetlere karşı bireysel ve kamusal olarak destek sağlandığı bir sistemdir (Tengilimoğlu, vd., 2017: 74-75).

1.6.6 Bilgi Asimetrisi Özelliği

Tam rekabet ortamında tüketici ya piyasaya hâkimdir yani bilgi sahibidir ya da istediği bilgiye kolayca ve düşük maliyetle ulaşabilmektedir. Piyasa ile ilgili bilgi sahibi olmak demek, satın alınacak mal veya hizmetin kendisine hangi faydaları sağlayacağını bilmek demektir. Fakat sağlık hizmetleri piyasasında böyle bir durumdan bahsedilemez (Tengilimoğlu vd., 2017: 75). Hizmet sektöründe, tüketicinin satıcı ile ilişkisi açıktır. Fakat sağlık hizmetleri sektöründe hasta ile doktor arasında ve doktor ile hastane arasında bir asimetrik bilgi söz konusudur. Bu sebeple diğer hizmet sektörlerine kıyasla ilişkiler açık değildir (Bilgili ve Ecevit, 2008).

Sağlık hizmetlerini sunanalar ile bu hizmeti kullananların bilgi seviyeleri aynı değildir. Ortaya çıkan hastalığı tanımlayabilmek ve bunun için gerekli tedaviyi belirleyebilmek için 6 yıllık bir tıp eğitimine ihtiyaç vardır. Dolayısıyla sağlık hizmetlerini kullananlar, aldıkları

hizmetlerden ve bu hizmetlerin sağlayacağı faydalardan emin olamayacakları için doktorlarına güvenmek zorunda kalmaktadırlar. Sağlık hizmetini kullananlar bu hizmeti sunanlara bağımlı hale gelmektedirler. Çünkü diğer piyasalarda olduğu gibi hizmetten sağlanacak faydayı öngörememektedirler (Çelik, 2013: 57).

Kişi hangi hastane ya da doktora başvurması gerektiği, tedavisi için hangi tedavi yöntemini tercih etmesi gerektiği veya hangi testleri yaptırması gerektiğinin bilgisine sahip değildir (Tengilimoğlu vd., 2017: 76). Sağlık hizmetlerinin kapsamı bu hizmeti kullanan tarafından değil hizmeti sunan tarafından belirlendiği için tüketici, doktorun önerdiği tedavi şekli ile ilgili pazarlık etme bilgisine sahip değildir. Tüm bunlar doğal olarak yapılacak harcamaların miktarını belirsizleştirmektedir (Kurtulmuş, 1998: 51).

1.6.7 Hizmet Üretiminin Şekli ve Miktarını Etkileyen Otoritelerin Varlığı

Sağlık hizmetlerini sunan kurumlar devletin denetim, ruhsat ve bazı sınırlamalarına tabi tutulmaktadır. Bu durum sağlık hizmetleri piyasasında tam rekabet koşullarının işlemesi bakımından engel teşkil ettiği için piyasaya giriş ve çıkışlarda bazı kısıtlamalara neden olmaktadır. Öte yandan sağlık hizmeti sunucuları, bu hizmetlerin sunum şekli ve miktarı konusunda devlet müdahaleleri dışında uluslararası ilaç ve cihaz üreten kuruluşların standartlarına bağlı olmak durumundadırlar. Denetim, ruhsat ve akreditasyon sağlayan kuruluşların sayıca çok olması bu süreçlerin geçilebilmesi için yaşanan sıkıntılar sebebiyle piyasaya girecek olan yeni sağlık sunucularının girişlerini zorlaştırmaktadır. Bu durum da rekabet ortamında birtakım sıkıntılara sebep olmaktadır (Sayım, 2011).

1.7 Sağlık Hizmetlerinde Arz ve Talebi Etkileyen Faktörler

Sağlık hizmetleri, diğer hizmetlerin tersine standart hizmetler değildir. Bu hizmetler tedavi hizmeti sunan doktorun, sağlık kurumunun ve tedavide kullanılan teknolojinin niteliği gibi etmenlerin etkisi altındadır. Sağlık sektöründe tüketici, satın alacağı hizmetin miktarını ve kalitesini belirleyemez. Sağlık kuruluşları bu hizmetlerin sağlanması konusunda tekel durumundadırlar. Başka bir ifade ile tüketiciler verilen sağlık hizmetlerinin teknik özelliklerine vakıf değildirler. Tüketiciler, piyasadaki hangi kurumun hangi kalitede hizmet verdiğini öğrenme imkânına sahip değildirler. Kullanılacak tedavi yönteminin tespit edilmesi doktorun bilgi ve tecrübesine bağlıdır. Bu sebeple tüketiciler için şeffaf bir sağlık sisteminden bahsetmek mümkün değildir (Kurtulmuş, 1998).

Sağlık hizmetlerinde arz, özel sektörde ve kamu sektöründe faaliyet gösteren birtakım kurumlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Sağlık hizmetlerinin talebi ise, sağlık sigortasına sahip olanlar ve sağlık sigortası olmayanlar ayrımı kapsamında yapılmaktadır (Yurdadoğ, 2007: 592). Sağlık hizmetleri sektörünün gelişmesi arz ve talep sistemlerinin ve bunların alt sistemlerinin iyi bir şekilde yapılandırılmasını gerektirmektedir. İyi yapılandırılmış bir talep sistemi arz üzerinde belirleyici olmaktadır. Fakat iyi yapılandırılmayan bir talep sisteminin varlığı arz sistemlerinin sektörde belirleyici olması demektir (Sargutan, 2005).

1.7.1 Sağlık Hizmetleri Arzını Etkileyen Faktörler

Arz, mal veya hizmetin satılması amacıyla belirli bir fiyatla piyasaya sunulması olarak tanımlanmaktadır. Piyasaya sürülen mal veya hizmetin arzını, fiyat dışında etkileyen farklı etmenler de vardır. Fiyat ile üretim miktarını etkileyen diğer etmenler bir arada gösterildiğinde arz fonksiyonu ortaya çıkmaktadır. Fiyattan başka arz miktarını etkileyen diğer etmenler şunlardır (Çelik, 2013: 69):

- Üretim faktörlerinin fiyatları
- Teknoloji seviyesi
- Üretilecek malın alternatif maliyeti
- Devletin teşvik ve düzenlemeleri

Sağlık hizmetlerinin arzı, çeşitli sağlık hizmetleri ihtiyacını karşılamak için; sağlık merkezleri, hastaneler, muayenehaneler ve laboratuvarlarda verilen tedavi hizmetleri olarak tanımlanabilir. Sağlık hizmetleri arzının kapsamına ilaçlar, tıbbi malzemeler, alet ve donanım üretimi de girmektedir (Çelik, 2013). Sağlık hizmetleri arzında ilaç firmaları, sağlık kurumları ve sağlık personellerinin piyasada örgütlü bir ilişkilerinden bahsedilebilmektedir. Öte taraftan tamamıyla ihtiyaç sebebiyle piyasaya giren tüketiciler, fiyatlar ve hizmetlerin kalitesi bakımından herhangi bir talep baskısı oluşturamazlar. Bu durum, sağlık hizmetleri piyasasında arz ve talep arasında eşitsizlik oluşmasına sebep olmaktadır (Kurtulmuş, 1998: 47).

Maliyetlerdeki değişimler sağlık hizmetleri arzını etkileyen en önemli etkidir. Maliyeti artan hizmetin arzı azalan bir eğilim göstermektedir. Öte yandan devletin sağlık hizmetlerine yapacağı harcamalarla ilgili yaptığı değişiklikler hizmetin üretim miktarını etkileyecektir (Sayım, 2011).

Sağlık hizmeti arzını etkileyen ekonomi biliminin faktörlerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Kurtulmuş, 1998: 36):

- Hangi hizmetlere ihtiyaç olduğunun belirlenmesi
- Sunulmak istenen hizmetlerin düzeyi
- Sunulacak hizmetlerin yer, zaman ve hangi koşullarda sunulacağının tespit edilmesi
- Sunulacak hizmetlerden kimlerin yararlanacağının tespit edilmesi
- Sunulan hizmetlerin ne derece etkin olduğunun ölçülmesi
- Sunulan hizmetlerin maliyet hesabı ve kontrolünün yapılması

Diğer piyasalarda olduğu gibi, sağlık hizmetleri piyasasında da arzın miktarı fiyat artarsa artmakta, fiyat azalırsa azalmaktadır. Sağlık hizmetlerinin arz eğrisi fiyatın artmasıyla üretim miktarı arttığı için doğrusaldır. Sağlık hizmetlerinin fiyatının artması, bu hizmetleri arz edenler bakımından daha çok kazanç etmeleri anlamına geldiği için hizmetin miktarını da artırmaktadır. Fakat tüm bu artışlar yavaş bir şekilde ilerlemektedir. Fiyatın artmasıyla, hızlı bir sağlık hizmeti arz artışından bahsedilemez. Çünkü bu alanda yetişen personelin görevine başlayana kadar uzun bir süreçten geçmesi ve yeni bir hastane kurulmasının zaman alması gibi bir takım temel sebepler ile sağlık hizmetlerinin arzı için artan fiyatlara hemen cevap vermesi mümkün değildir (Durmaz ve Erdem, 2017: 582).

Sağlık hizmetlerinin arzı, fiyatlardaki değişimden etkilenmektedir. Fakat kamu sektörü için bu etki düşük iken, özel sektör için yüksektir. Eğer fiyatlar yüksek ise, özel sektörde sağlık hizmetlerine yatırım yapılmayabilir. Sağlık hizmetleri arzını etkileyen başka bir faktör ise doktor sayısıdır. Doktor sayısında artış olmadığı sürece sağlık kurumlarının sayılarının artması, sağlık hizmetlerinin arzında bir artış olduğunu göstermez. Sağlık hizmetlerinin arzında, teşhis ve tedavi araçlarının ve ilaç sektörünün yüksek teknolojiye sahip olması sağlık kurumlarını finansal açıdan zora sokmaktadır. Sağlık hizmetlerinin arzında, kamunun denetimi sebebiyle özel firmalar piyasaya girişte zorlanmaktadır (Orhaner, 2006: 4).

Sağlık hizmetlerinde arz, talep yaratmaktadır. Yani sağlık hizmetinin sunumu arttıkça birey daha fazla sağlık hizmeti talep etmektedir. Bu durum da bir problem alanı oluşturmaktadır. Bu problem, gereğinden fazla yapılan sağlık harcamaları ile kaynakların israf edilmesidir. Gereksiz yapılan tedaviler ve bunun gibi birçok işlem sağlık harcamalarının artması demektir. Bunların sebebi olarak sağlık hizmeti sunucularının hasta odaklı olmayıp kar odaklı hareket etmesi gösterilmektedir (Durmaz ve Erdem, 2017: 587).

1.7.2 Sağlık Hizmetleri Talebini Etkileyen Faktörler

Belli bir dönem içerisinde belirli bir fiyatla satın alınmak istenen mal ve hizmet miktarına talep denmektedir. Talep, ihtiyaca bağlı olarak da ortaya çıkabilir, ihtiyaç durumu söz konusu olmadığında da çıkabilir (Bilgili ve Ecevit, 2008: 206).

Talebi etkileyen faktörleri şöyle sıralayabiliriz (Sayım, 2011: 99):

- Mal veya hizmetin fiyatı
- Hane halkı geliri
- İlgili diğer mal veya hizmetin fiyatı
- Rakip mal veya hizmetin fiyatı
- Tamamlayıcı mal veya hizmetin fiyatı
- Tüketicinin zevk ve tercihleri
- Tüketicinin hayata bakış açısı
- Tüketicinin kültürü ve inancı

Sağlık hizmetlerinde talep, belirli bir sağlık problemiyle ilgili olarak sağlık kurumundan yararlanabilme durumudur (Orhaner, 2006: 6). Sağlık hizmetleri talebini etkileyen faktörlerin başında fiyat gelmektedir. Sağlık hizmetlerinin fiyatlarındaki değişimlere göre bireylerin sağlık hizmetlerine olan talebi de değişiklik göstermektedir. Fiyat elbette talebin tek belirleyicisi değildir. Gelir durumunun artması da kişileri daha fazla harcama yapmaya yönlendirmektedir. Toplumun beklentisi ve popüleritesi artan sağlık hizmetlerinin talebinde bir artıştan bahsedilebilmektedir. Sağlık hizmetlerinin sunumunda etkisi olan diğer malların fiyatındaki artış ve azalışlar da talebe etki etmektedir (Sayım, 2011).

Sağlık sisteminde iki talep türü bulunmaktadır. Birincisi, toplumun veya bireylerin ihtiyacı olan asıl sağlık hizmetleri talebidir. Diğeri ise sağlık hizmetinin sunumunda bu hizmeti arz edenlerin ihtiyaç duydukları hizmetin üretilmesi için gereken unsurlara yönelik taleplerdir. Sağlık piyasasında talebin ne zaman ortaya çıkacağı kestirilemez. Bu da sağlık hizmetlerini

diğer mal ve hizmetlerden ayırmaktadır. Hangi hastalığın kişide ne zaman ortaya çıkacağı önceden bilinmemektedir. Diğer bir ifadeyle, sağlık hizmetlerine ne zaman, nerede ve nasıl ihtiyaç duyulacağı kolaylıkla öngörülemez (Tengilimoğlu vd., 2017: 74). Sağlık hizmetini talep edenler bu hizmetin niteliği bakımından hizmeti sunan sağlık personeline bağımlıdır. Bu bağımlılığın nedeni bilgi asimetrisidir (Sargutan, 2005).

Sağlık hizmetlerinde talebi etkileyen unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Sargutan, 2005):

- Fiyatlardaki değişimler
- Toplum ve bireylerin imkânları
- Tüketicinin istekleri
- Toplumun ve toplumu oluşturan bireylerin demografik ve sosyal nitelikleri

İnsanların sağlıklı olma istekleri, sağlık hizmetleri talebini arttıran bir durumdur. (Tıraş, 2013: 127). Sağlık hizmetleri piyasasında talep, hizmeti veren doktor tarafından belirlendiği için, gerçek ihtiyacın belirlenmesi güç bir durumdur (Durmaz ve Erdem, 2017: 581). Öte yandan sağlık sektöründe ekonomik yetersizlik sebebiyle taleplerin ertelenmesi mümkün değildir. Özellikle kronik ya da kişiye acı veren bazı hastalıkların ertelenmesi söz konusu olmamaktadır (Tengilimoğlu vd., 2017: 75).

Sağlık hizmetlerinin stoklanması gibi bir durum da söz konusu değildir. İhtiyaç ortaya çıktığında talep edilerek bu talebin karşılanması gerekmektedir. Sağlık hizmetlerine olan talepteki artış kısa vadede karşılanamazken, uzun vadede yapılan yatırımlar sayesinde bu talebi karşılamak mümkün olmaktadır (Çelik, 2013: 77).

1.8 Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması

Sağlık hizmetleri genel itibarıyla koruyucu sağlık hizmetleri, tedavi edici sağlık hizmetleri, rehabilitasyon hizmetleri ve sağlığın geliştirilmesi hizmetleri olarak dörde ayrılmaktadır. Aşağıda bu hizmetler açıklanmaktadır.

1.8.1 Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Koruyucu sağlık hizmetleri kişinin hasta olmasının önlenmesi adına alınan tedbirler olarak ifade edilmektedir. Hastalıkların ortaya çıkıp kişiye bir zararı olmadan engellenmesi anlamına gelmektedir (Öztürk, 2009: 121). Bu hizmetler genellikle devlet tarafından verilen hizmetlerdir. Koruyucu sağlık hizmetlerinin amacı, oluşabilecek hastalık riskini azaltarak toplumun sağlık düzeyini artırmaktır. Toplumun ödeme gücüne bakmadan herkese uygulanması gereken hizmetlerdir. Koruyucu sağlık hizmetlerinin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (Tengilimoğlu vd., 2017):

- Hizmetin sunumu ucuzdur.
- Uygulanması kolay hizmetlerdir.
- Hizmetin sunumunda fazla personel veya araç-gerece gerek yoktur.
- Personelin yüksek tıp eğitiminin olmasına gerek yoktur.
- Hizmetin sunumunda kullanılan teknoloji basit ve ucuzdur.
- Bu hizmetler hastanelerde oluşan hasta yükünü azaltmaktadır.

Koruyucu sağlık hizmetleri, bireyin çevresinin sağlıklı hale getirilmeye çalışıldığı çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmeti ile bireyin sağlıklı halini koruyarak geliştirmek amacıyla yapılan kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmeti olarak 2 'ye ayrılmaktadır (Tengilimoğlu vd., 2017: 79).

Çevreye Yönelik Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri, kişinin çevresinde bulunup onun sağlığını olumsuz etkileyen biyolojik, fiziksel ve sosyal sıkıntıların yok edilerek çevrenin olumlu hale getirilmesidir. Ortaya çıkan evre koşullarının toplumun sağlığını olumsuz etkilemesinin nne geçilmesi amaçlanmaktadır.

Kişiye Yönelik Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmetlerinde, insanları hastalık risklerine karşı dirençli hale getirmeyi ve hastalandıklarında ise tanı ve tedavinin erken yapılmasını sağlayarak hastalıkların kötü etkilerinin azaltılması amaçlanmaktadır. Bu hizmetler genellikle sağlık personelleri tarafından verilmektedir. Kişiye yönelik uygulanan bazı koruyucu sağlık hizmetleri şunlardır:

- Aşı
- Sağlık eğitimi
- Erken tanı ve tedavi
- Dengeli beslenme
- Kişisel hijyen
- Ana ocuk sağlığı ve aile planlaması
- Atık denetimi
- Hava ve su kirliliği denetimi

1.8.2 Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Tedavi edici sağlık hizmetleri, hastalık durumu ortaya çıktığında verilen hizmetlerdir. Hastalık durumunun düzelmesi ve kişinin tekrar sağlıklı hale gelmesi bu hizmetlerin temel amacını oluşturmaktadır. Tedavi edici sağlık hizmetlerinin sınıflandırılması şu şekilde yapılmaktadır (Tengilimoğlu vd., 2017: 82-83):

- *Birinci basamak tedavi hizmetleri:* Ayakta yapılan teşhis ve tedavi hizmetleridir
- *İkinci basamak tedavi hizmetleri:* Ayakta veya yataklı olarak yapılan teşhis ve tedavi hizmetleridir.
- *nc basamak tedavi hizmetleri:* İleri düzeyde uzmanlaşmış kişilerce verilen ve yüksek teknoloji gerektiren tedavi hizmetleridir.

Tedavi edici sağlık hizmetleri, koruyucu sağlık hizmetlerine göre kişisel talep gerektiren hizmetlerdir. Bu hizmetler hem özel sektör hem de kamu sektörü tarafından sunulan hizmetlerdir (Kurtulmuş, 1998: 90-91). Tedavi edici sağlık hizmetlerinin koruyucu sağlık hizmetlerinden ayrılan temel özelliği sağlık hizmetinin doğrudan kişiye yönelik olarak verilmesidir. Tedavisi yapılan bir kişinin hastalığının toplumun diğer kısmına bulaşması

engelleneceğinden, tedavi edici sağlık hizmetlerinin sunulmasıyla koruyucu sağlık hizmetlerine de destek verilmiş olmaktadır (Orhaner, 2006: 4).

1.8.3 Rehabilitasyon Hizmetleri

Rehabilitasyon hizmetleri, hastalıklar ve kazalar sonucu bireyin bedensel veya zihinsel olarak kaybettiği birtakım becerilerinin yeniden kazanabilmesi için verilen hizmetlerdir. Bu hizmetler tıbbi, sosyal, mesleki ve eğitsel birtakım faaliyetler yoluyla kişinin zarar gören becerilerinin gelişebilmesi ve topluma uyum sağlayarak yaşamlarına devam edebilmelerini sağlamak amacıyla verilen hizmetlerdir (Tengilimoğlu vd., 2017: 83).

1.8.4 Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri

Sağlığın geliştirilmesi, sağlık standartlarının yükselmesi adına bu konudaki bilginin artırılma çabasını ifade etmektedir. Kişilerin dengeli beslenme, spor yapma, zararlı alışkanlıklardan korunma ve kişisel hijyene dikkat etme gibi bazı uygulamaları sayesinde hastalıkların ortaya çıkmadan engellenmesi ve sağlıklı halin devam etmesi sağlanmaktadır.

Sağlığın geliştirilmesi adına Sağlık Bakanlığı'nın yürüttüğü faaliyetler başlıca şunlardır (T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlığın Geliştirilmesi Genel Müdürlüğü, 2019):

- Sağlık okuryazarlığının çeşitli görsel ve işitsel uygulamalarla artırmak
- Anne çocuk sağlığının korunması adına faaliyetlerde bulunmak
- Toplumun dengeli beslenmesi adına faaliyetlerde bulunmak
- Kişilerin fiziksel aktivitelere olan ilgilerinin artırılmasını sağlamak
- Bağımlılıkla mücadele konusunda toplumun bilgi düzeyini artırmak

1.9 Sağlık Kurumlarının Sunulan Hizmet Düzeylerine Göre Sınıflandırılması

Sağlık kurumları, toplumun sağlık ihtiyacını karşılamak için kurulmuş ve kâr amacı gütmeyen kurumlardır. Sağlık kurumları, verilen hizmetlerin öneminden dolayı yapı olarak iyi organize olmaları gerekmektedir (Karademir ve Can, 2019: 141). Türkiye'deki sağlık kurumları genel itibarıyla Tablo 1'deki gibidir (Sağlık Bakanlığı, 2018):

Tablo 1. Türkiye'deki Sağlık Kurumları

Sağlık Kurumları	
Ağız ve Diş Sağlığı Merkezleri	Organ ve Doku Nakli Merkezleri
Aile Sağlığı Merkezleri	Organ Protez Yapım ve Uygulama Merkezi
Devlet Hastaneleri	Özel Hastaneler
Diyaliz Merkezleri	Özel Teşhis ve Tedavi Merkezleri
Evde Bakım Merkezleri	Psikoteknik Merkezleri
Gezici İSG Hizmeti Veren Merkezler	Sağlıklı Beslenme ve Obezite Danışma Birimi (Diyetisyen)
Göçmen Sağlığı Merkezleri	Sağlıklı Beslenme ve Obezite Danışma Birimi
Halk Sağlığı Laboratuvarları	Tıbbi Cihaz Satış Merkezleri
Hudut Sahiller SGM	Toplum Ruh Sağlığı Merkezleri
İl Sağlık Müdürlükleri	Toplum Sağlığı Merkezleri
İşitme Cihazları Satış ve Uygulama Merkezleri	Üniversite Hastaneleri
Kan Merkezleri	Üreme Sağlığı Birimleri
Optisyenlik Müesseseleri	Verem Savaş Dispanserleri

Kaynak: (Sağlık Bakanlığı, 2018)

Genel Sağlık Sigortası (GSS) Kanunu'nun hizmet basamakları ve sevk zinciri maddesine (70'inci madde) göre sağlık kurumları birinci, ikinci ve üçüncü basamak sağlık kurumları olmak üzere 3'e ayrılmaktadırlar. Bu kurumlar aşağıda açıklanmaktadır.

1.9.1 Birinci Basamak Sağlık Kurumları

Birinci basamak sağlık kurumları, genel itibariyle koruyucu sağlık hizmetlerinin, acil sağlık hizmetlerinin, muayene hizmetlerinin, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin, doğum hizmetinin, ana çocuk sağlığı hizmetinin, ağız ve diş sağlığı hizmetlerinin verildiği yataklı veya yataksız olarak sınıflandırılabilen sağlık kurumlarıdır. Öte yandan birinci basamak sağlık kurumları, kişilerin kolayca ulaşabildikleri, kendilerine daha yakın mesafelerdeki temel sağlık hizmeti sunan kurumlardır. İnsanların sağlık hizmetlerine kolaylıkla ulaşabildikleri, maliyeti düşük ve yaygın olarak sunulan hizmetlerin verildiği sağlık kurumlarıdır. Aile hekimliği sistemi birinci basamak sağlık hizmetlerinin temelini oluşturmaktadır. Bu sistem sayesinde sağlık hizmetini sunan birinci basamak sağlık kurumlarının standartları yükselmiş, hizmete olan ulaşım kolaylaşmış ve hizmet kalitesi artmıştır (T.C. Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu, 2020).

Birinci basamak sağlık kurumları, hastaya ayaktan tedavinin yapıldığı sağlık kurumlarıdır. Bu sağlık kurumlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kamu Sağlık Tesisleri Ruhsatlandırma Yönetmeliği, 2019):

1. Bünyesinde birinci basamak sağlık tesisi bulunan İlçe Sağlık Müdürlüğü
2. Toplum sağlığı merkezi (TSM)
3. Aile sağlığı merkezi (ASM)
4. Entegre ilçe devlet hastanesi
5. Halk sağlığı laboratuvarı
6. Kurum tabipliği
7. Poliklinik
8. Mediko-sosyal birimleri
9. Türk Silahlı Kuvvetleri (TSK) bünyesindeki sağlık teşkilleri

Birinci basamak sağlık kurumlarının faaliyet izinlerine ek olarak aşağıdaki birimler de bağlı birim olarak eklenebilmektedir (Kamu Sağlık Tesisleri Ruhsatlandırma Yönetmeliği, 2019):

- Çocuk, ergen, kadın ve üreme sağlığı (ÇEKÜS) birimi
- Enfeksiyon kontrol birimi
- Entegre sağlık hizmeti birimi
- Evde sağlık hizmeti birimi
- Kanseri erken teşhis, tarama ve eğitim merkezi (KETEM)
- Sıtma savaşı dispanseri (SSD)
- Verem savaşı dispanseri (VSD)
- Sağlıklı hayat merkezi (SHM)
- Göçmen sağlığı merkezi
- İş sağlığı ve güvenliği birimi (İSG)

- Yetkilendirilmiş aile hekimliği birimi
- Sağlık evi

1.9.2 İkinci Basamak Sağlık Kurumları

Hastalara ayaktan ya da yatarak tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin verildiği sağlık kurumlarıdır. Eğitim ve araştırma faaliyetleri dışında ileri düzey işlem yapabilen kurumlardır (Ağırbaş, 2019: 64). İkinci basamak sağlık kurumlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Kamu Sağlık Tesisleri Ruhsatlandırma Yönetmeliği, 2019):

1. Genel hastane
2. Dal hastanesi
3. Entegre ilçe hastanesi (E1)
4. Ağız ve diş sağlığı hastanesi (ADSH)
5. Ağız ve diş sağlığı merkezi (ADSM)
6. Tıp merkezi

İkinci basamak sağlık kurumlarının faaliyet izinlerine ek olarak aşağıdaki birimler de bağlı birim olarak eklenebilmektedir (Kamu Sağlık Tesisleri Ruhsatlandırma Yönetmeliği, 2019):

- Toplum ruh sağlığı merkezi (TRSM)
- Geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama birimi (GETAT)
- Obezite merkezi
- Üremeye yardımcı tedavi merkezi (ÜYTE)
- Diyaliz merkezi
- Genetik hastalıklar tanı merkezi
- Çocuk izlem merkezi (ÇİM)
- Alkol ve madde bağımlılığı tedavi ve eğitim merkezi (AMATEM)
- Çocuk ve ergen madde bağımlılığı tedavi merkezi (ÇEMATEM)
- Gebe okulu
- Semt poliklinikleri
- Ek hizmet binaları

1.9.3 Üçüncü Basamak Sağlık Kurumları

En üst düzey sağlık hizmetlerinin ileri teknoloji ile verildiği sağlık kurumlarıdır. Öte yandan eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yürütüldüğü, vatandaşa yataklı ve yataksız tedavi imkânı sunan kurumlardır (Ağırbaş, 2019). Üçüncü basamak sağlık kuruluşları aşağıdaki gibidir (Kamu Sağlık Tesisleri Ruhsatlandırma Yönetmeliği, 2019):

1. 3A grubu üçüncü basamak hastaneler (ileri düzey hastaneler)
2. 3B grubu üçüncü basamak hastaneler
3. Eğitim ve araştırma hastanesi
4. Dal eğitim ve araştırma hastanesi
5. Ağız ve diş sağlığı eğitim ve araştırma hastanesi
6. Üniversite hastanesi

7. Üniversite dal hastanesi
8. Üniversite ağız ve diş sağlığı hastanesi
9. Üniversite enstitüsü hastanesi
10. Üniversite ağız ve diş sağlığı merkezi

Üçüncü basamak sağlık kurumlarının faaliyet izinlerine ek olarak aşağıdaki birimler de bağlı birim olarak eklenebilmektedir. Bu birimler şunlardır (Kamu Sağlık Tesisleri Ruhsatlandırma Yönetmeliği, 2019):

- Toplum ruh sağlığı merkezi (TRSM)
- Geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama merkezi (GETAT)
- Obezite merkezi
- Üremeye yardımcı tedavi merkezi (ÜYTE)
- Diyaliz merkezi
- Genetik hastalıklar tanı merkezi
- Çocuk izlem merkezi (ÇİM)
- Alkol ve madde bağımlılığı tedavi ve eğitim merkezi (AMATEM)
- Çocuk ergen madde bağımlılığı tedavi merkezi (ÇEMATEM)
- Gebe okulu
- Semt poliklinikleri
- Ek hizmet binaları

1.10 Sağlık Kurumlarının İşlevlerine Göre Sınıflandırılması

Bir sağlık kurumu olarak hastaneler, tüm sağlık hizmetlerinin ekonomik, etkili ve verimli olacak şekilde devamlı olarak üretildiği sağlık kurumlarıdır. Eğitim ve araştırma faaliyetlerinin de sürdürüldüğü, toplum sağlığının korunması için bir dizi hizmetin verildiği, karmaşık ve kendine özgü bir yapısı olan kurumlardır. Bu bölümde sağlık kurumları arasında en yaygın sağlık hizmeti sunan kurumlar olan hastaneler temel alınarak bir tanımlama yapılmak istenmiştir. Hastaneler, Sağlık Bakanlığı (SB) tarafından işlevlerine göre 5'e ayrılmaktadır (Ağırbaş, 2019: 16-17):

a) İlçe / belde hastaneleri: İlçe hastanelerinin kapsamına giren hizmetleri şu şekilde sıralamak mümkündür.

- 112 hizmetleri
- Acil hizmetleri
- Doğum hizmeti
- Muayene hizmetleri
- Ayakta veya yatarak tedavi hizmeti
- Koruyucu sağlık hizmetleri
- İleri teknoloji gerektiren durumda hastanın stabilize edilmesi ve sevk edilmesinin sağlanması gibi hizmetler

b) Gün hastanesi: Gün hastaneleri, birçok branşta, ayakta tedavi hizmeti veren sağlık kurumlarıdır. Tıbbi bakım hizmeti günübirlik olup en az 5 gözlem yatağı bulunan ve 24

saat sağlık hizmeti veren sağlık kurumlarıdır. Bu hastaneler ya bir hastane bünyesinde bulunurlar ya da bir hastane ile koordineli bir şekilde çalışırlar.

c) Genel hastaneler: Genel hastaneler, tüm acil vakalara bakabilen, yaş veya cinsiyet farkı gözetmeyen, ayakta veya yatarak tedavinin yapıldığı en az 50 yatağı olan sağlık kurumlarıdır.

d) Özel dal hastaneleri: Belirli bir yaş ve cins grubu hastalar veya belirli bir hastalığa tutulanların yahut bir organ veya organ grubu hastalarının müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilitasyonlarının yapıldığı sağlık kurumlarıdır.

e) Eğitim ve araştırma hastaneleri: Öğretim, eğitim ve araştırma yapılan uzman ve yan dal uzmanların yetiştirildiğı genel ve özel dal sağlık kurumlarıdır.

1.11 Kamu Hastanelerinin Hizmet Sunum Rollerine Göre Sınıflandırılması

Bir sağlık kurumu olarak hastaneler, Sağlık Bakanlığın belirlediğı sağlık bölgelerinde sundukları hizmet ve kapasitelerine göre Bakanlık tarafından 5 gruba ayrılmıştır. Sağlık bölge planlamasına göre bazı şehirler merkez olarak belirlenmiş ve bu merkez şehirlerin de alt şehirlerinin ve güçlendirilmiş ilçelerinin belirlenmesiyle bölge planlaması gerçekleştirilmiştir. Yataklı tedavi hizmeti sunan hastaneler, sağlık bölge planlamasına göre finansman, fiziki şartlar, tıbbi donanım ve sağlık personeli gibi kriterler bazında sınıflandırılmışlardır. Burada amaç sağlık alanına ayrılan kaynakların dengeli olarak dağıtılmasını sağlamaktır. Hastanelerin hizmet sunumunda üstleneceğı roller tüm kamu ve özel sektördeki yataklı tedavi hizmeti sunan hastaneleri kapsamaktadır. Yapılan sınıflandırmaya göre hastanelerin hizmet sunum rolleri aşağıdaki gibidir (Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2020):

- **A-I grubu:** En az 5 branş bulunan, eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yürütülebildiğı, eğitim kadrolarının tamamlandığı, üçüncü basamak sağlık hizmetlerinin verildiğı hastanelerdir. Bünyesinde 3. seviye acil servis ve 3. basamak yoğun bakım ünitesi bulunmaktadır.
- **A-II grubu:** En az 4 branş bulunan ve eğitim araştırma faaliyetlerinin henüz verilmediğı, eğitim yetkisi olup eğitim kadrolarının henüz tamamlanmadığı, üçüncü basamak sağlık hizmetlerinin verildiğı hastanelerdir. Bünyesinde 3. seviye acil servis ve 3. basamak yoğun bakım ünitesi bulunmaktadır.
- **B grubu:** A-I ve A-II hastanelerinin dışında kalan, ikinci basamak sağlık hizmeti sunan il merkezindeki ya da güçlendirilmiş ilçedeki genel hastanelerdir. Bünyesinde en az 2. seviye acil servis ve 2. basamak yoğun bakım ünitesi bulunmaktadır.
- **C grubu:** Güçlendirilmiş ilçelerde faaliyet gösteren ve en az 4 branşı bulunan hastanelerdir. Bünyesinde en az 1. seviye acil servis ve 1. basamak yoğun bakım ünitesi bulunmaktadır.
- **D grubu:** Güçlendirilmiş ilçelerle irtibatlı ilçelerde faaliyet gösteren hastanelerdir. En az 25 yatağı bulunmaktadır. En az 4 branşı olan ve bünyesinde 1. Seviye acil servisi bulunman hastanelerdir.

- **E grubu:** Hasta yatağı sayısı 25’in altında olan entegre ilçe hastaneleridir. Birinci basamak sağlık hizmeti sunan hastanelerdir. Bünyesinde birinci seviye acil birimi bulunmaktadır.
 - **E-1 grubu:** Toplam nüfusu 18 binin üzerinde olan, yatak sayısı 25’den az olan ve birinci seviye acil hizmeti sunan entegre ilçe hastaneleridir.
 - **E-2 grubu:** Toplam nüfusu 9 bin ile 18 bin arasında olan, yatak sayısı 25’den az olan ve birinci seviye acil hizmeti sunan entegre ilçe hastaneleridir. Yatırarak tedavi uygulanabilmektedir.
 - **E-3 grubu:** Toplam nüfusu 9 bine kadar olan yerlerdeki hastanelerdir. Müşahede amacıyla hasta yatışı yapılabilmektedir.

1.12 Sağlık Kurumlarının Organizasyon Yapısı

Sağlık kurumları, üretim faktörlerinin (hammadde, işgücü, girişimci) sağlık hizmeti üretebilmek için bir araya getirildiği ekonomik birimlerdir. Bir başka ifadeyle sağlık kurumları, hastalığın tanı ve tedavisi, sağlıklı halin korunması ve geliştirilmesi ile rehabilitasyon hizmetlerinin verilmesi gibi amaçlar için kurulan kurumlardır (Sayım, s. 266).

Organizasyon en genel tanımıyla belirli hedeflere ulaşmak amacıyla insanların oluşturduğu sistematik bir yapıdır. Organizasyon sürecini ise, yapılması gereken işlerin tanımlanması ve bu işlerin yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi olarak tanımlayabiliriz. Sağlık kurumlarının organizasyon yapısı kurum faaliyetlerinin tamamını kapsayarak kurumun amaçlarına ulaşabilmesini sağlayacak şekilde belirlenmektedir. Kurumun misyonu, vizyonu ve sahip olduğu değerler açık bir şekilde belirtilmektedir. Kurum faaliyetleri planlanırken ve uygulanırken belirlenen amaç ve hedefler temel alınmaktadır (Ağırbaş, 2019).

Sağlık kurumları, temelde kamu ve özel sağlık kurumları olarak 2’ye ayrılmaktadır. Kamu sağlık kurumları; Sağlık Bakanlığı’na bağlı sağlık kurumları ve üniversite hastaneleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Her bir kurumun organizasyon yapısı birbirinden farklılık göstermektedir. Aşağıda bu kurumlara ait organizasyon yapıları açıklanmaktadır.

1.12.1 Kamu Sağlık Kurumlarının Organizasyon Yapısı

Türkiye’de sağlık sisteminin oldukça karmaşık bir yapısı vardır. Türk sağlık sektöründeki aktörler kamu, yarı-kamu ve özel kurumlar ile dernek ve vakıflardan oluşmaktadır. Kamu kesiminde Sağlık Bakanlığı, üniversiteler ve belediyeler sağlık hizmeti üretimini gerçekleştirmektedirler. (Tengilimoğlu vd., 2017: 148).

Kamu sağlık kurumlarında başhekim hastane yönetiminin en tepe noktasındadır. Başhekimlerle birlikte kurum yönetiminde başhekim yardımcıları, sağlık bakım hizmetleri müdürü, idari ve mali işler müdürü önemli rol oynamaktadır.

Kamu sağlık kurumları temelde Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastaneler ve üniversite hastaneleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Aşağıda bu kurumların organizasyon yapılarına ilişkin bilgiler verilmektedir.

A. Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Hastanelerin Organizasyon Yapısı

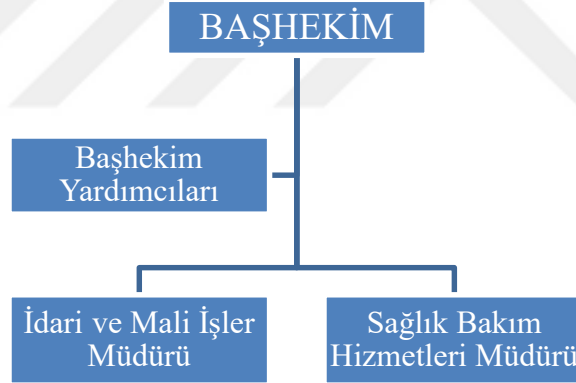
Sağlık Bakanlığı'na bağlı sağlık kurumları sayısı 2018 yılı verilerine göre 34.559'dur. Bunların içerisinde yataklı sağlık kurumları sayısı 1.534 iken yataksız sağlık kurumlarının sayısı 33.025 olarak belirlenmiştir. SB' na bağlı hastanelerin sayısı ise 889 olduğu bilinmektedir.

Sağlık Bakanlığı hastanelerinin organizasyon yapısını, bağlı bulunduğu mevzuat (Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği) belirlemektedir. Genel itibariyle Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerin 3 farklı organizasyon yapısı bulunmaktadır. Bunlar (Ağırbaş, 2019: 397-398):

1. Yatak sayısı 400'ün altında olan hastaneler

Bakanlığa bağlı hastaneler genel itibariyle yatak sayısı 400'ün altında olan ve daha küçük kapasiteye sahip hastanelerdir. Nitelikli bir tedavinin sunulduğu, eğitim ve araştırma faaliyetleri dışında kalan faaliyetlerin yürütüldüğü hastanelerdir. Organizasyon yapısına bakıldığında en üst yönetimde hastane başhekimisi bulunmaktadır. Başhekim yardımcıları, idari ve mali işler müdürü ile sağlık bakım hizmetleri müdürü başhekimin altında hastane faaliyetlerini yürüten kişilerdir. Yatak sayısı 400'ün altında olan hastanelerin organizasyon şeması Şekil 2'de verilmektedir.

Şekil 2. Yatak Sayısı 400'ün Altında Olan Hastanelerin Organizasyon Yapısı

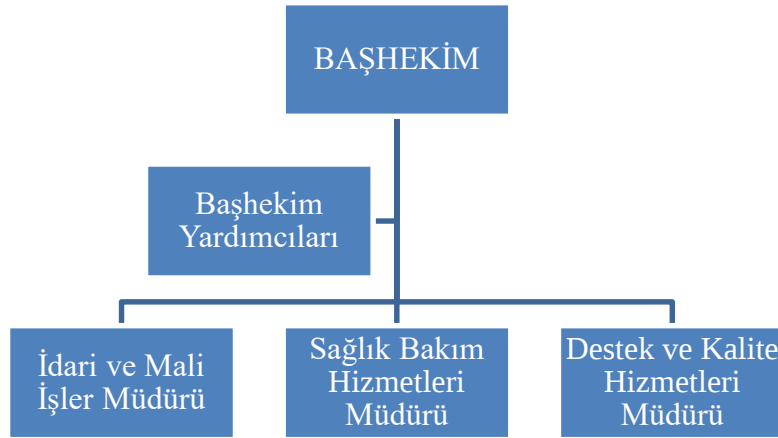


Kaynak: (Ağırbaş, 2019)

2. Yatak sayısı 400'ün üstünde olan hastaneler

Yatak kapasitesi 400 ve üzeri olan hastaneler ise daha özellikli tedavilerin ileri teknoloji ile sunulduğu ve daha yüksek kapasiteli hastanelerdir. Bu hastanelerin bazıları eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yapılabildiği üniversite hastaneleridir. Organizasyon şemasına bakıldığında başhekim ve başhekim yardımcılarının yanında idari ve mali işler müdürü, sağlık bakım hizmetleri müdürüne ek olarak destek ve kalite hizmetleri müdürünün de görev aldığı hastanelerdir. Yatak sayısı 400 ve üzeri olan hastanelerin organizasyon şeması Şekil 3'de verilmektedir.

Şekil 3. Yatak Sayısı 400 ve Üzeri Olan Hastanelerin Organizasyon Yapısı



Kaynak: (Ağırbaş, 2019)

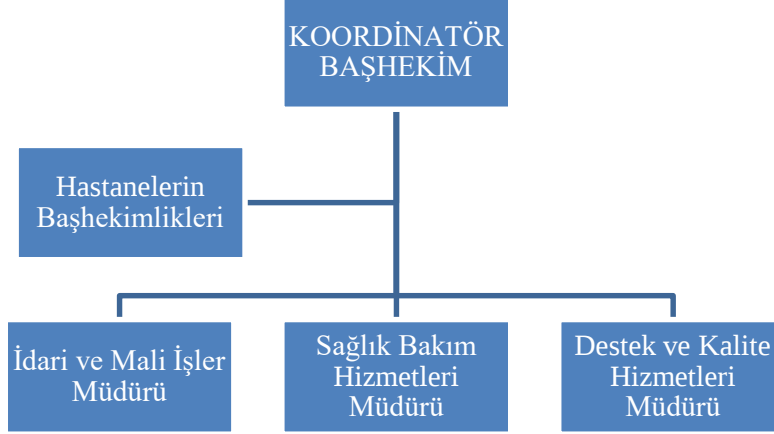
3. Kampüs Şehir Hastaneleri

Şehir hastaneleri, kamu-özel iş birliğine dayalı olarak kurulan, kamu sağlık uzmanlığı altyapısı ile özel sektörün finansman kaynaklarının kamu yatırımlarında kullanılması yöntemiyle kurulan entegre sağlık kampüsleridir. Devletin sağladığı bir arazi üzerine özel işletmelerce yapılan ve yüksek teknolojiye sahip sağlık kurumlarıdır. Özel sektörün hızlı bir şekilde kararlar alıp uygulamaya geçme becerisi ile kamunun sağlık tecrübesinin bir araya getirildiği ve yapımı uzun zaman almayan bir sağlık kompleksidir. Böylelikle sağlık kurumu yapılma süresinin kısaltılması ve oluşacak tüm risklerin tüm paydaşlar tarafından paylaşılması amaçlanmaktadır. Kamu kesimi böylece 25 yıl boyunca şehir hastanesini finanse eden işletmeye kira bedeli ödemektedir. (Kerman, vd., 2012).

Şehir hastaneleri, içinde ticari amaçla kurulan alışveriş merkezi, otel, kafe gibi işletmelerin de bulunduğu ve yatak kapasitesi yüksek kurumlardır. Sağlık hizmetleri kamu tarafından sağlanmaktadır. Fakat sağlık hizmeti dışında kalan hizmetler (bilgi işlem, temizlik, yemekhane vb.) özel işletmelere bırakılmaktadır.

Ülkemizde toplam 2020 yılı itibarıyla toplam 13 tane şehir hastanesi bulunmaktadır. Bunlara ek olarak 5 tanesinin de 2021 yılında hizmete girmesi planlanmaktadır. Şehir hastanelerinin organizasyon yapısı da diğer Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastanelerin organizasyon yapısı gibidir. Fakat birden fazla hastane yapısına sahip şehir hastanelerinin her bir hastanesini yöneten bir başhekim bulunmaktadır.

Şekil 4. Kampüs Şehir Hastanelerinin Organizasyon Yapısı



Kaynak: (Ağırbaş, 2019)

Sağlık Bakanlığı'na Bağlı Hastanelerdeki Yöneticilerin Görev ve Sorumlulukları

1. Başhekimin Görev ve Yetkileri

Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastaneler başhekimler tarafından yönetilmektedir. Başhekim, hastane ile ilgili alınan tüm kararların sorumlusu olan ve hastaneyi yönetmekle yükümlü olan kişidir. Başhekim, hastanenin tümüne vakıf olan, hangi kararı nerede ve ne zaman alması gerektiğini öngören sağlık kurumu yöneticisidir. Başhekime bağlı idari-mali işler, sağlık bakım hizmetleri ve kalite-destek müdürlükleri kurulmaktadır. Hastanelerin büyüklüklerine göre belirlenen durumlarda Bakanlık yönetimi tek bir kişiye verilebilmektedir. Öte Yandan müdürlüklerin sayısı 4'e kadar çıkartılabilmektedir. Görev dağılımları, belirlenen müdürlük sayısına göre oluşturulmaktadır (Sağlık Bakanlığı, 2018).

Başhekimin İl Sağlık Müdürlüğü'ne karşı başlıca yetki ve görevleri şunlardır (Ağırbaş, 2019: 399-400):

- Sağlık Bakanlığı'nın belirlediği kalite ve hizmet standartlarına uygun bir şekilde sağlık hizmetlerini etkin olarak sunmak
- Mevzuatı takip ederek uygulamak
- Sağlık çalışanlarının güvenliği konusunda tedbir almak
- Sağlık hizmetlerinin sunumu için ihtiyaç planlamaları yaparak, gerekli kaynakların teminini sağlamak.
- Sağlık kurumundaki cihazların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak
- Tıbbi cihaz alımı konusunda ihtiyaç planlaması yaparak gerekli süreçlerin takibini yapmak
- Bütçe ve yatırımlar konusunda müdürlüğe teklif sunmak
- Sağlık kurumu ile ilgili kısa, orta ve uzun vadeli planlar yaparak müdürlüğe sunmak

2. Başhekim Yardımcılarının Görev ve Yetkileri

Başhekim yardımcıları hastane ile ilgili faaliyetlerin yürütülmesi noktasında başhekimin talep belirlediği görevleri üstlenerek organizasyonel anlamda bir düzen sağlamaktadırlar. Böylece başhekime karşı her yardımcı kendi görev alanına göre sorumlu durumda olmaktadır. Başhekim yardımcılarının sorumlu olduğu başlıca hastane faaliyetleri şunlardır (Sağlık Bakanlığı, 2018):

Tablo 2. Başhekim Yardımcılarının Görevleri

Başhekim Yardımcısı Yetki ve Sorumluluk Alanları		
Eczane hizmetleri	Ameliyathane	SABİM-CİMER
TİG birimi	Sağlık kurulu	Organ bağıışı
Radyasyon güvenliği	Satın alma	Odyometri
Evde sağlık hizmetleri	Sterilizasyon hizmetleri	Adli rapor
Klinikler	Enfeksiyon kontrol komitesi	Disiplin birimi
Bilgi işlem	Çalışan hakları birim	Bilgi edinme birimi
Pandemi	İş yeri hekimliği birimi	
Fizik tedavi ünitesi	Psikolojik destek birimi	Diyaliz hizmetleri
Yoğun bakım hizmetleri	Sivil savunma	Kalite ve performans
Kalp merkezi	İş sağlığı ve güvenliği	Sosyal medya
SGK hizmetleri	Poliklinik hizmetleri	Yataklı servisler
Acil servis	Patoloji hizmetleri	TRMS
AMATEM	Laboratuvar hizmetleri	MHRS
Doğumhane hizmetleri	Eğitim birimi	HBYS
İş sağlığı ve güvenliği	Sosyal hizmet birimi	

Kaynak: (Sağlık Bakanlığı, 2018)

3. İdari ve Mali İşler Müdürünün Görev ve Yetkileri

İdari ve mali işler; bütçeleme, mali kontrol, muhasebe, malzeme yönetimi, tedarik, stok yönetimi ve muayene kabul gibi işlemlerin tümüdür. Başhekime karşı sorumlu olan İdari ve Mali İşler Müdürü'nün sorumlulukları aşağıdaki gibidir (Ağırbaş, 2019):

- Hastanedeki mali hizmetlerin planlanmasını, yürütülmesini ve kontrolünü sağlamak
- Sağlık hizmetinin aksamaması adına her türlü tıbbi malzeme ve cihazların kullanıma hazır olmasını sağlamak
- Tıbbi cihaz ve ilaçların düzenli kontrolünü sağlayarak ihtiyaç duyulan malzemelerin zamanında teminini sağlamak
- Hastanenin ihtiyaç duyduğu bakım onarım işlerini denetlemek
- Satın alma işlemlerini yürütmek
- Bütçe hazırlayıp başhekime sunmak
- Stok kontrolünün etkin bir şekilde yapılmasını sağlamak
- İdari hizmetlerin etkin bir şekilde planlanmasını sağlamak
- Personelin yetkinliğine göre görev vermek
- Hastane bilgi sisteminin her zaman çalışıyor olmasını sağlamak

İdari ve Mali İşler Müdürü yukarıda da bahsedildiği üzere hastanenin yönetsel ve finansal sayılabilecek işlerini yönetmektedir. Öte yandan sağlık hizmeti sunumunu dolaylı olarak etkileyen sorumluluklara sahiptir. Başhekim yardımcılara bağlı olarak faaliyetleri yürüten İdari ve Mali Hizmetler Müdürü'nün sorumlu olduğu başlıca hastane faaliyetleri şunlardır (Sağlık Bakanlığı, 2018):

Tablo 3. İdari ve Mali İşler Müdürünün Görevleri

İdari ve Mali Hizmetler Müdürü Yetki ve Sorumluluk Alanları		
Satın alma	İhtiyaç tespit hizmetleri	Bilgi işlem
Gelir tahakkuk	Muayene birimi	HBYS
Gider tahakkuk	Maaş işlemleri	Disiplin birimi
Depolar	Döner sermaye	İstatistik
İstatistik	Evrak kayıt	MHRS
Ayniyat birimi	Sağlık kurulu	SGK raporları
Dava takip	İnsan kaynakları	Personel birimi

Kaynak: (Sağlık Bakanlığı, 2018)

4. Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürü Görev ve Yetkileri

Sağlık bakım hizmetleri, hastanın sağlık kurumuna başvurduğu andan itibaren tanı, tedavi ve rehabilitasyon süreci boyunca sağlanan hizmetlerin tümüdür. Sağlık bakım hizmetleri, genel itibarıyla sağlık hizmeti sunumuyla doğrudan ilişkili olan faaliyetleri kapsayan hizmetlerdir. Bu hizmetlerin sorumluluğu Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürü'ne aittir.

Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürü, Başhekime karşı sorumludur. Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürü'nün hastanedeki yetki ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir (Sağlık Bakanlığı, 2018):

- Sağlık hizmetlerinin etkin bir şekilde planlanmasını, yürütülmesini ve denetimini sağlamak
- Başhekimin onayı ile çalışan görev yerlerinin planlamasını yapmak
- Sağlık hizmetlerinde aksama olmaması için tıbbi malzeme ve cihazların kayıtlarının düzenli olarak tutulmasını sağlamak
- Tıbbi işlemlerde kullanılan araç ve gereçlerin sterilizasyon işlemlerinin kontrolünü yapmak
- Hasta bakım hizmeti personelinin performans ölçümünü yaparak verimliliğin artırılmasına yönelik önlemler almak
- Çalışanların eğitimi ile ilgili süreci denetlemek

Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürü'nün hastanede başlıca sorumlu olduğu faaliyetler aşağıdaki gibidir (Sağlık Bakanlığı, 2018):

Tablo 4. Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürünün Görevleri

Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürü Yetki ve Sorumluluk Alanları		
Acil servis	Poliklinikler	Kanser kayıt birimi
Ameliyathane	Diş okulu	Amatem
Anestezi	Yataklı servisler	Kemoterapi
Yoğun bakımlar	Palyatif bakım merkezi	Klinikler
Diyaliz	Sterilizasyon	Patoloji
Doğumhane	Gebe okulu	TRSM
Radyoloji(röntgen-anjio)	Eğitim birimi	Yoğun bakımlar
Laboratuvarlar	Organ bağış birimi	Kalite birimi

Kaynak: (Sağlık Bakanlığı, 2018)

5. Destek ve Kalite Hizmetleri Müdürü Görev ve Yetkileri:

Destek ve kalite hizmetleri hastanede yönetim, mali ve sağlık hizmetleri faaliyetlerinin dışında yürütülen ve bahsi geçen hizmetlerin aksamaması ve doğru bir şekilde işlemesine katkı sağlayan hizmetlerdir.

Destek ve Kalite Hizmetleri Müdürü, Başhekkime karşı sorumludur. Destek ve Kalite Hizmetleri Müdürü'nün hastanedeki yetki ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir (Sağlık Bakanlığı, 2018):

- Hasta bakımı, temizlik, yemek, hasta karşılama gibi işlemlerin aksamadan gerçekleşmesini sağlamak
- Hasta yakını memnuniyeti hizmetlerinin yürütülmesini sağlamak
- Hastanedeki kütüphane, otopark, bahçe düzenlemesi, terzihane, bakım onarım vb. hizmetlerin yürütülmesini sağlamak
- Arşiv hizmetlerinin planlanarak uygulanmasını sağlamak
- Doğal afetlere karşı tatbikat çalışmalarını gerçekleştirmek

Destek ve Kalite Hizmetleri Müdürü'nün hastanedeki sorumlu olduğu faaliyetler aşağıdaki gibidir (Sağlık Bakanlığı, 2018):

Tablo 5. Destek ve Kalite Hizmetleri Müdürünün Görevi

Destek ve Kalite Hizmetleri Müdürü Yetki ve Sorumluluk Alanları		
Genel evrak birimi	Güvenlik hizmetleri	Terzihane
Arşiv hizmetleri birimi	İletişim ve santral	Morg hizmetleri
Atık hizmetleri	Veri giriş ve hasta karşılama hizmetleri	Tesis güvenliği
Temizlik hizmetleri	Teknik servis hizmetleri	Klinik destek hizmetleri
Mutfak - yemek hizmetleri	Çamaşırhane hizmetleri	Kuaför hizmetleri
Kantin hizmetleri	Çevre sağlığı birimi	

Kaynak: (Sağlık Bakanlığı, 2018)

B. Üniversite Hastanelerinin Organizasyon Yapısı

Üniversite hastaneleri eğitim vermek, araştırma yapmak ve sağlık hizmeti sunmak için 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na göre kurulan hastanelerdir. Üniversite hastanelerindeki sağlık hizmetleri sunumu, hastanelerdeki eğitim ve araştırma faaliyetleri için bir araç görevi görmektedir (Ağırbaş, 2019: 405). Üniversite hastaneleri, tıp alanında yapılan tüm eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yanı sıra ciddi sağlık problemlerine çözüm bulmakta ve aynı zamanda toplumun sağlık düzeyindeki iyileşmelere de katkı sağlamaktadır (Öztürk, 2009).

Üniversite hastanelerinin bazı kuruluş amaçları şunlardır (Öztürk, 2009: 138):

- Sağlıklı ve kaliteli bir yaşam için gerekli tedavilerin araştırılması
- Toplumun sağlıklı yaşam ile ilgili bilinçlendirilmesi
- Sektördeki kamu ve özel kuruluşlara projeler hazırlayarak, eğitim programları düzenlenmesi
- Yazılı ve görsel basında toplumun bilinçlenmesi için birtakım uygulamalarda bulunulması
- Hastanenin uygun gördüğü diğer faaliyetlerin organize edilmesi

Ülkemizdeki üniversite hastanelerinin sayısı 68'dir. Üniversite hastanelerinin, sektörde varlıklarını koruma noktasında karşılaştığı birtakım problemleri bulunmaktadır. Bunlar (Ağırbaş, 2019):

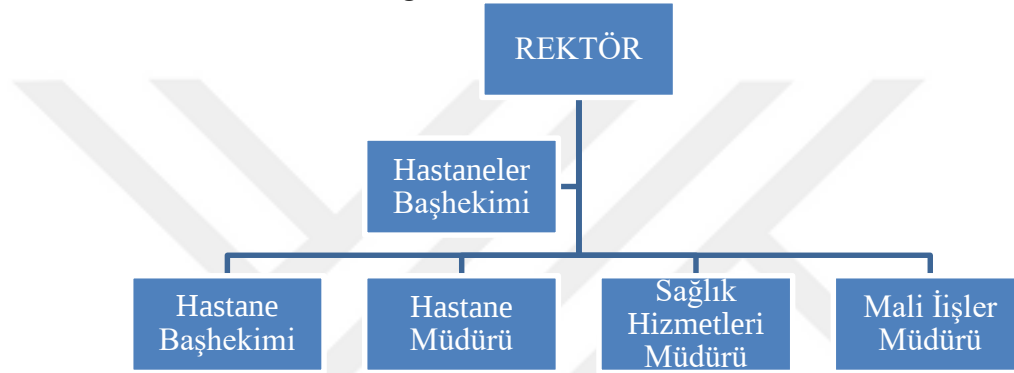
1. **Finansman problemi:** SGK, mevcut durumda tek fiyat belirleyicisidir. Sağlık harcamalarının azaltılması amacı olduğu için SGK tarafından belirlenen geri ödeme fiyatları genel itibariyle sağlık hizmeti maliyetlerinin altında kalmaktadır. Bu sebeple üniversite hastaneleri yoğun bir şekilde sağlık hizmeti vererek varlıklarını sürdürme çabasındadırlar.
2. **Personel problemleri:** Toplumda sağlık hizmetlerine olan talebin ve hizmete ulaşılabilirliğin her geçen gün artması ile hizmet kullanımı ve doğal olarak personel ihtiyacı da artmıştır. Devletin uyguladığı küçülme politikası sağlık sektörünü ve dolayısıyla üniversite hastanelerini de etkilemiştir. Öte yandan üniversite hastanelerinde fazla öğretim üyesi olması, görevli olan öğretim üyelerinin mevzuatı takip etmeyen ve sınır tanımayan tutum ve davranışlarının olması hastane yönetimini zora sokmaktadır.
3. **Hizmet sunumu problemi:** Üniversite hastaneleri genel olarak diğer hastanelere göre karmaşık ve zor vakalara bakmaktadırlar. Fakat eğitim ve araştırma faaliyetleri için her zorlukta vakaya ihtiyaç vardır. Ayrıca eğitim ve araştırma faaliyetleri ile hastanelere ilave maliyet yüklenmiş olmaktadır. Bu konuda herhangi bir düzenleme olmadığı için bu sorunun çözümü özel bütçe kapsamında bulunmaktadır. Üniversite hastanelerinde ek ödeme miktarı gereği daha fazla sağlık hizmetleri üretimi söz konusudur. Ancak sunulan hizmetin kalitesini ölçen bir sistem yoktur.
4. **Fiziki problemler:** Gelişen teknolojiye ve değişen koşullara ayak uydurma amacı ile hastaneler kendilerini sürekli yenilemek zorundadırlar. Üniversite hastanelerinde bu durum daha ciddi boyutlarda gerçekleşmektedir. Ayrıca bazı binalar da eskiyerek sağlık hizmetleri talebine karşılık verememektedirler. Üniversite hastaneleri bu probleme kendi mali olanaklarıyla cevap verme imkânları yoktur.
5. **Yönetim ile ilgili problemler:** Üniversiteler yönetimlerini bilimsel esaslara dayandırmak durumunda olan kurumlardır. Fakat bu çok mümkün olmamaktadır. Bir kurumun başarılı bir şekilde yönetilebilmesi için yöneticinin tam zamanlı olarak çalışıyor olması gerekmektedir. Üniversite hastanelerinin yöneticileri genel olarak başka görevleri (poliklinik, ameliyat vb.) de icra ettikleri için hastaneler profesyonel olarak yönetilememektedir.

Üniversite hastaneleri eğitim, araştırma ve uygulama faaliyetleri kapsamında rektöre bağlı olarak varlıklarını sürdürmektedirler. Burada rektör, üniversitenin tüzel kişiliğini yansıtmaktadır (Öztürk, 2009). Hastane başhekimini rektör atamaktadır. Öte yandan tıp bölümü öğretim elemanları da bu hastanelerde görev almaktadırlar. Üniversiteler birbirinden farklı tüzel kişiliklere ve mevzuatlara sahip oldukları için, her birinin organizasyon yapısı da birbirinden farklıdır. Fakat yine de üniversite hastanelerinin bazı ortak özellikleri bulunmaktadır. Bunlar genel itibariyle aşağıdaki gibidir (Ağırbaş, 2019: 405):

1. Rektörlüğe bağlı sağlık araştırma merkezleri olarak kurulan hastanelerdir
2. Üniversiteden ayrı bir yönetmeliği vardır
3. Hastane başhekimini rektör atamaktadır
4. Tıp fakültelerinin önemli çalışma alanlarıdır
5. Mali yönetim bakımından farklı harcama birimidirler
6. İdari, teknik ve mali hizmetler başhekime bağlı müdür tarafından yürütülür
7. Sağlık Bakanlığı denetimine tabii değildir

Son yıllarda üniversite hastanelerine yönelik yapılan düzenlemelere göre Tıp Fakültesi olup da hastane olmayan üniversiteler Bakanlık ile bir protokol imzalayarak o ildeki Bakanlık hastanesini, araştırma ve uygulama alanı olarak kullanabilmektedirler (Ağırbaş, 2019: 405).

Şekil 5. Üniversite Hastanelerinin Organizasyon Yapısı



Kaynak: (Ağırbaş, 2019)

Genel olarak üniversite hastaneleri Rektör başkanlığında başhekim, başhekim başkanlığında hastane müdürü ve yardımcıları ile yönetilmektedirler. Başhekim, müdür ve yardımcılar hastanenin tüm yönetsel faaliyetlerini paylaşmış durumdadırlar. Müdüre bağlı olarak her temel hastane faaliyeti için müdürlükler kurulabilmektedir. Sağlık Hizmetleri Müdürü, Mali İşler Müdürü, Hemşirelik Hizmetleri Müdürü, İdari Hizmetler Müdürü vb. müdürlükler örnek olarak gösterilebilir.

Temelde başhekim ve müdür hastane faaliyetlerini gerçekleştirmektedirler. Müdür başhekime karşı sorumludur. Başhekim rektöre karşı sorumludur. Hastanenin finansal durumu noktasında alınacak kararlar, ilgili birimin sağladığı finansal veriler yardımıyla gerçekleşmektedir. Hastanenin kararlarını etkileyebilecek verileri Mali İşler Müdürü sağlamaktadır. Hastanedeki tüm yönetsel birimlerin önemi büyüktür fakat hastanedeki hizmetin sürekliliğini sağlamada finansal açıdan ne durumda olduğunun önemi hastane için en temel veridir. Bu sebeple finansal bilgiler yönetimin kullanmak zorunda olduğu bilgiler olduğu için bu bilgilerin en doğru kanaldan ve en doğru şekilde verilmesi hastane adına hayati önem taşımaktadır.

1.12.2 Özel Sağlık Kurumlarının Organizasyon Yapısı

Özel sağlık kurumları, özel bir vakıf, özel üniversite veya kişiler tarafından kurulan hastaneler, özel tıp merkezleri, özel diş sağlığı merkezleri ve özel poliklinikleri kapsamaktadır. Hastaneler yataklı ve yataksız tedavi imkânı sunarken; özel tıp merkezleri,

özel diş sağığı merkezleri ve özel poliklinikler sadece ayakta tedavi hizmeti sunabilmektedirler. Türkiye genelindeki tüm sağıık kurumlarının sayısı 2018 yılı itibariyle 34.559 ve bu sayı içindeki özel sağıık kurumlarının sayısı 577'dir.

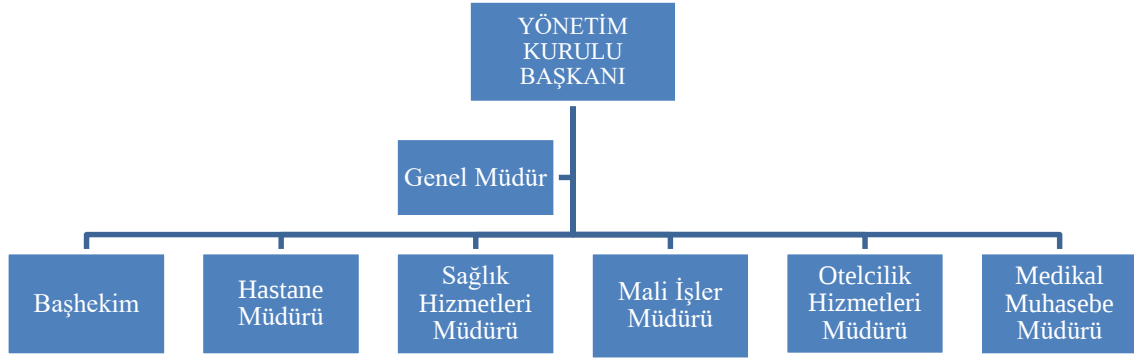
Sağıık hizmeti üreten vakıfların sayısı özellikle vakıf hastanelerinin kurulması ve buralarda tıp fakültelerinin açılması ile artış göstermeye başlamıştır. Bunlara ilave olarak kar amaçlı özel hastaneler ile azınlık ve yabancılara ait hastanelerde de hizmet üretimi gerçekleştirilmektedir. Dolayısı ile Türkiye'de sağıık hizmeti üretiminin pek çok kuruluş tarafından gerçekleştirildiğı söylenebilmektedir. Ancak birinci basamak sağıık hizmetlerinin tek sunucusu Sağıık Bakanlığı'dır. Diğer kurum ve şahısların tamamı daha çok tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine odaklanmışlardır (Tengilimoğlu vd., 2017: 148).

Özel hastaneler, gerçek veya tüzel kişilere ait olan yatarak veya ayakta tedavinin yapılmasının mümkün olduğı en az 100 yataklı (istisnai durumlar dışında) sağıık kurumlarıdır. Özel sağıık kurumları, orta ve üst seviye gelir sahibi vatandaşa sağıık hizmeti sunma amacı gütmektedirler. (Ağırbaş, 2019). Sağıık Bakanlığı'na bağılı kurumlar olan özel hastanelerin amacı kamu sağıık kurumlarının tersine kaliteli bir sağıık hizmeti sunmanın yanında kar elde etmektir. Bu sebeple bakıldığında maliyet unsurlarının belirlenmesi özel sağıık kurumlarında kamu sağıık kurumlarına göre daha önemli olmaktadır (Karasioğlu ve Çam, 2008: 23).

Sağıık okuryazarlığının her geçen gün artması ile sağııklı yaşama bilincinin artış göstermesi, sağıık hizmetlerine olan talebin sürekli olarak artmasına sebep olmaktadır. Böylece kamu kurumlarının yanında özel kurumların da sağıık hizmetleri sunumunda sayısı artış göstermektedir. Özel hastaneler serbest piyasa koşullarına göre hareket etmektedirler. Amaçları tıpkı diğer işletmelerde olduğı gibi kar elde etmek ve işletmenin devamlılığını sağlamaktır. Bu amaca ulaşabilmek adına müşterileri olan hastaların memnuniyetini sağlamak için istenilen kalite ve zamanda gerekli tedavileri sunmak durumundadırlar (Yener ve Öksüz, 2017).

Özel hastanelerin organizasyon yapıları her hastaneye göre değışiklik göstermektedir. Hastanelerin ihtiyaç ve kapasitelerine göre yönetim kadroları çeşitlilik göstermektedir. Yönetimin en üstünde Yönetim Kurulu Başkanı bulunmaktadır. Yönetim Kurulu Başkanı'nın sağıık kurumu ile ilgili stratejik planlamalar yapma ve yatırım kararları alma gibi sorumlulukları bulunmaktadır. Özellikle birden çok hastaneye sahip olan grup hastanelerinde Yönetim Kurulu her bir hastaneye bir müdür tayin etmektedir. Müdüre bağılı başhekim ve yardımcıları, sağıık hizmetleri müdürü, mali işler müdürü, otelcilik hizmetleri müdürü, medikal muhasebe müdürü gibi müdürlükler bulunmaktadır. Bu müdürlüklerin sayısı ve çeşidi hastaneden hastaneye değışmektedir. Genel itibariyle özel hastanelerin organizasyon yapısı Şekil 6'da gösterilmektedir.

Şekil 6. Özel Sağlık Kurumları Organizasyon Şeması



Kaynak: Yazarın kendisi tarafından oluşturulmuştur.

Özel hastaneler kamu hastanelerine göre daha çok kar amacı güden kurumlardır. Bu sebeple yönetim kadrosunun sağlıklı bir şekilde belirlenmesi hastanenin etkin bir şekilde yönetilmesi adına önem arz etmektedir. Yönetime, vereceği kararlarda yönetim muhasebesi alanında bilgi sağlayan Mali İşler Müdürü veya Finans Müdürü'nün hastanedeki görevinin önemi büyüktür. Hastane kaynaklarının etkin olarak yönetilmesi amacı taşıyarak yaptığı faaliyetlerde yönetime sağladığı veriler oldukça önemlidir. Mali İşler Müdürü'nün hastanedeki başlıca görevleri aşağıdaki gibidir (Ağırbaş, 2019):

- Finansal yönetim adına hedef ve stratejiler belirlemek
- Hastanedeki hizmetlerin devamlılığının sağlanması adına mali anlamda altyapı oluşturmak
- Hastanenin finansal durumunu gösteren finansal tabloları hazırlamak
- Maliyet analizleri yaparak mevcut durumun ve yeni alınacak sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin belirlenmesini sağlamak
- Hastanenin büyümesine yönelik tasarruf önlemleri almak

1.13 Sağlık Hizmetlerinde Maliyet ve Maliyetin Belirlenmesi

Sağlık hizmetleri piyasası genel iktisadi ölçülerin dışında olan, fiyatların oluşma sistemi bakımından da diğer piyasalardan ayrılan bir yapıya sahiptir (Kurtulmuş, 1998: 58). Sağlık hizmetleri arzını belirleyen en önemli unsur sağlık hizmetlerinin üretim maliyetidir. Sağlık hizmeti sunucuları olan doktor, hemşire, idari personel, diğer sağlık personeli, sağlık hizmetlerinin verildiği binalar (hastane, aile sağlığı merkezleri vb.), çeşitli tıbbi cihazlar ve sağlık hizmetlerinin sunumu için gerekli olan araç ve gereçler sağlık hizmetlerinin üretim girdileridir. Bütün bu üretim girdilerine yapılan harcamalar, sağlık hizmetlerinin üretim maliyetlerini ifade etmektedir (Orhaner, 2006: 4).

Sağlık hizmetleri sisteminin oluşturulması ve hizmet kalitesinin artırılmasında amaçlanan, maliyetleri sabitleyerek sistemin daha etkin olmasını sağlamak ya da sistem etkinliğini sabitleyerek sağlık hizmeti maliyetlerini azaltmaktır (Yiğit ve Erdem, 2014: 215). Sağlık hizmeti maliyetlerinin artmasının sebepleri asimetrik bilgi ve yüksek teknoloji kullanımıdır (Bilgili ve Ecevit, 2008: 209). Sağlık sektörü sürekli gelişen, değişen dinamik bir yapıya sahiptir. Teknoloji yoğun bir sektör olduğu için tüm yeniliklerin takip edilmesi ve uygulamaya büyük ölçüde geçilmesi gerekmektedir. Çünkü söz konusu insan hayatı olduğu

için, olabilecek en yeni ve etkin yöntemle tedavi yoluna gidilmek durumundadır. Bu sebeple sağlık hizmet sunumunun eksiksiz verilebilmesi adına maliyet analizleri yapmak ve maliyetleri kontrol altında tutmak büyük önem taşımaktadır.

Sağlık sektöründe günümüzdeki piyasa koşullarına göre artan maliyetler söz konusu olduğu için sağlık kurumları maliyetlerini kontrol altında tutmak durumundadırlar. Kur farklarından kaynaklanan girdi maliyetlerindeki artış sağlık sektörünün zor bir dönemden geçmelerine sebep olmaktadır. Öte yandan günümüzde yaşanan Pandemi sürecinde piyasada birtakım dengesizlikler söz konusu olmuştur. Bu sebeple sağlık kurumları kendilerini güvenceye alma ihtiyacı doğrultusunda sürekli bir maliyet kontrolüne gitmektedirler. Daha önceki yıllarda da maliyetlerin azaltılması ve kontrolü çok hayati bir öneme sahip olmuştur. Fakat Pandemi döneminde maliyet kontrolünün önemi daha da artmıştır.

Kamu hastanelerinin faaliyetleri Sağlık Bakanlığı'na bağlı olarak şekillendiği için sunulan hizmetlerin maliyetleri tam olarak bilinmemektedir. Ayrıca hizmetlerin maliyetlerinin hesaplanması uzun zaman ve yoğun çalışma gerektirmektedir. Kamu hastanelerinin temel amacı, sağlık hizmetleri sunumunun eksiksiz olabilmesi için gereken koordinasyonun oluşturulmasıdır. Yönetimin diğer bir önemli amacı ise kaynakların etkin kullanılmasıdır. Kâr amacı gütsün veya gütmesin tüm sağlık kurumlarının verdikleri sağlık hizmetlerinin bir maliyeti vardır ve kaynakların verimli olarak kullanılması için bu maliyetin bilinmesi gereklidir. Tüm kamu sağlık kurumlarında maliyetleme, kaynak kullanımı ve fiyatlandırma benzer şekillerde Bakanlık eliyle yapılmaktadır. Yöneticilere yalnızca bunun doğru bir şekilde organize edilerek yönetilmesi düşmektedir (Karasioğlu ve Çam, 2008: 23).

Özel kesime bakıldığında ise girdi maliyetlerinin belirlenmesi hayati önem taşımaktadır. Çünkü sağlık hizmetlerini kaliteli ve zamanında sunmanın yanında ticari bir amacı da bulunan özel sağlık kurumlarının gerçekleştireceği faaliyetlerin kuruma getireceği yükün belirlenmesi ve bunun için gerekli planlamanın yapılması gerekmektedir. Özel sağlık kurumları hayatta kalma amacının yanında kar elde ederek bu karların kurumun büyümesi adına birtakım yatırımlarda kullanılma amacı da bulunmaktadır. Sürekli bir rekabet içinde olan özel sağlık kurumları birbirlerine karşı da rekabet üstünlüğü sağlama hedefleri vardır.

Sosyal Güvenlik Kurumu, sağlık hizmetleri maliyetlerini kontrol altında tutarak, sağlık hizmeti sunucularını, ortaya çıkan maliyetler ile ilgili gözlemleme görevini yerine getirmektedir. Topladığı primleri bir havuzda toplayarak finansal risklerin paylaşımını sağlamaktadır (Çelik, 2013: 138). Sağlık kurumlarının maliyet hesaplamalarında kullanılan tüm finansal bilgilerini muhasebe ve finans departmanları sağlamaktadırlar. Sağlık kurumlarındaki muhasebe sistemi maliyet analizlerinin yapılabilmesi adına hastane yöneticisi için önem arz etmektedir. Muhasebe bilgileri kullanılarak yapılan maliyet analizleri ile yönetici mevcut durumun farkında olmakla birlikte kurumun gelecek plan ve programlarını bu analiz sonucuna göre yapacaktır. Geleceğe dönük planlamalarda muhasebe sisteminin sağladığı maliyet bilgileri oldukça önem arz etmektedir. Muhasebe sistemi bu bakımdan her işletmenin olduğu gibi sağlık işletmelerinin de kalbi durumundadır.

1.14 Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı

Sağlık hizmetlerinin finansmanı genel olarak, sağlık piyasasındaki kaynakların belirlenerek kullanılmasını içermektedir (İstanbuluoğlu vd., 2010: 89). Yaşanan teknolojik gelişmeler, sağlık alanındaki gelişmeleri de artırmaktadır. Bu durum da ülkelerin çoğunda sağlık araştırmaları için ayrılan finansmanın gün geçtikçe artmasına sebep olmaktadır (Kurtulmuş, 1998: 63). Dünyanın en büyük sektörlerinden biri olan sağlık sektörü, finansman kaynağı olarak tek tip bir sistem kullanmamaktadır. Sağlık hizmetlerinin finansmanı ülkelerin sosyal, ekonomik, politik ve kültürel yapısından etkilenmektedir. Bu sebepledir ki her ülke kendi iç dinamiklerine göre bir sağlık sistemi oluşturmak durumundadır.

Modern sağlık sisteminde, sağlık hizmetlerinin finansmanı ile ilgili olarak hizmeti sunanlar ile hizmeti alanlar arasında üçüncü bir ödeyici tarafından sağlanan finansman modeli kabul edilmiştir. Bunun nedenlerinden birisi de sağlık hizmetlerindeki ihtiyacın ne zaman ortaya çıkacağını bilinememesi ve bu ihtiyaç doğrultusunda katlanılacak maliyetlerin belirsiz olmasıdır. Sağlık hizmetlerinin finansmanı en genel tanımıyla, sağlık hizmetini sunanlar ve finansman sağlayanlar arasında gerçekleşen bir transfer sürecidir (Tatar, 2011: 105).

Sağlık hizmeti finansmanı, toplumun talep ettiği sağlık hizmetlerinin sağlanması amacıyla gereken mali kaynağın piyasadan ya da kamudan sağlanması durumudur. Sağlık hizmetlerinde finansman, piyasa ekonomisi ve kamusal kaynaklarla beraber sağlanmaktadır (Çelikay ve Gümüş, 2010: 187). Bir sağlık sisteminde, sunulan sağlık hizmetlerinin nasıl finanse edileceği oldukça önemli bir konudur. Bu finansman kaynakları kişilerden toplanan primler ve vergiler yoluyla ya da tamamen devletin sunacağı kaynaklardan sağlanabilmektedir (Çelik, 2013: 140). Sağlık sistemleri finansman kaynakları genel itibariyle kamu, yarı kamu ve özel finansman kaynaklarından oluşmaktadır. Kamu ve yarı-kamu finansman kaynaklarını, ülke vatandaşlarından toplanan vergiler, primler ve özel amaçla toplanan vergiler oluşturmaktadır. Özel finansman kaynaklarını ise genel itibariyle, özel sağlık sigortalarına ödenen primler ve cepten yapılan direkt ödemeler oluşturmaktadır.

Sağlık hizmetleri finansmanının temel amacı tüm vatandaşların finansal olarak ulaşabildiği sürdürülebilir bir kaynak yaratma eğilimidir. Kaynakların oluşturulurken herkesin adaletli bir şekilde bu finansal korumadan yararlanması sağlanırken öte yandan bireylerin yoksullaşmasının engellenmesi amaçlanmaktadır (İstanbuluoğlu vd., 2010: 89).

1.14.1 Sağlık Sistemlerinin Sınıflandırılması

Sağlık sisteminin en belirgin finansman modelleri genel bir sınıflandırmayla Bismarck, Beveridge, doğrudan finansman ve karma finansman modeli olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlar aşağıda tanımlanmaktadır.

1. Beveridge Modeli

Devletin, topladığı vergiler yoluyla vatandaşlarına sağlık hizmeti sunumu sağladığı ulusal bir sağlık modelidir. Sağlık hizmeti sunumundan finansmanına kadar gerçekleşen tüm süreci devlet üstlenmektedir. Böylece devlet toplumun tümüne eşit miktarda sağlık hizmeti sunma amacını gerçekleştirmektedir.

2. Bismarck Modeli

Devlet tarafından oluşturulan sosyal sağlık sigortası sistemiyle sağlık hizmetlerinin finansmanı gerçekleştirilmektedir. Sosyal sigorta sistemine mecburi olarak katılım sağlayan ülke vatandaşları ödedikleri primler ile sağlık hizmetleri finansmanına katkı sağlanmaktadır.

3. Doğrudan Finansman Modeli

Kişinin aldığı sağlık hizmetinin bedelini doğrudan sağlık kurumuna ödemesi durumudur.

4. Karma Finansman Modeli

Diğer sağlık sistemlerinin bir arada kullanılabildiği bir finansman yöntemidir. Ülke vatandaşına devlet bütçesinden, sosyal sigortalar üzerinden, özel sağlık sigortaları üzerinden ve cepten direk ödeme yoluyla finansman sağlayan bir sistemdir. Sağlık hizmeti ihtiyacı doğan kişi kendi tercihi ile ya devlet imkânlarından yararlanmakta ya da kendi imkânlarıyla tedavi olma yoluna gitmektedir.

1.14.2 Türkiye’de Sağlık Hizmetlerinin Finansman Yöntemleri

Bir yandan sağlık hizmetleri talebinin artması, diğer yandan kaliteli bir sağlık hizmeti verebilmek adına sağlık kurumlarının yüksek teknolojiye sahip tıbbi cihazların satın alınması ve nitelikli sağlık çalışanı istihdam etme isteği, sağlık giderlerini artırmaktadır. Bu sebeple sağlık kurumlarının sağlık hizmeti giderlerinin düzenli olarak karşılanması adına hangi kaynaklarla finanse edileceği önem arz eden bir konudur. Türkiye’de sağlık hizmetleri sunumunda devlet bütçesi en temel finansman kaynağıdır. Sağlık harcamaları, 1960 sonrası Planlı Kalkınma Dönemi itibarıyla devlet hazinesinden finanse edilmektedir. 1993 yılında Dünya Bankası, Dünya Kalkınma Raporu ile ulusal olarak belirlenmiş bir sağlık hizmetleri politikasını hükümetin finanse etmesi önerilmiştir. Bu anlamda, devletin sağlık harcamaları finansmanında büyük rolünün olması beklenen bir durumdur (Orhaner, 2006: 6-7).

2003 yılında uygulanmaya başlanan Sağlıkta Dönüşüm Programı (SDP) ile mevcut sistemdeki sosyal güvenlik kurumları (SSK, Bağ-Kur, Emekli Sandığı), Sosyal Güvenlik Kurumu bünyesinde toplanmıştır (Öztürk, 2009: 126). SDP ile bir araya getirilen sosyal sağlık kurumları, Genel Sağlık Sigortası (GSS) kapsamında devlet tarafından vatandaşlarına sağlık hizmeti sunmaktadır. Çalışan ve işverenlerden toplanan primler vasıtasıyla oluşturulan GSS ile kişinin hem kendisi hem de bakmakla yükümlü olduğu aile üyeleri bu sigortadan yararlanabilmektedirler.

Genel Sağlık Sigortası’nda ödenen primler, kişinin sahip olduğu riskler ve bulunduğu sağlık statüsü ile ilişkili değildir. GSS yöntemi ile finansmanda bireyin geliri baz alınarak işveren ve çalışanın belirlenmiş bazı kurallar kapsamında primleri ödemeleri beklenmektedir. Bu primler bir havuzda toplanmaktadır. Sağlık ihtiyacı doğduğunda ise bu havuzda birikmiş olan fonlar kullanılarak sağlık hizmeti ihtiyacı karşılanmaktadır (Tatar, 2011: 116).

Sağlık hizmetlerinin geri ödemeleri ile ilgili iki model karşımıza çıkmaktadır. Birinci model, sağlık hizmetlerinin hem sunulması hem de finanse edilmesi konusunda tek bir

kurumun varlığıdır. Türkiye’deki SDP öncesi örgütlenme modeli buna örnek olarak gösterilebilir (Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) modeli). İkinci model ise sağlık hizmetlerini sunan ve bu hizmetleri finanse eden kurumların farklı olması durumudur. Bu modelde, sağlık hizmetleri çeşitli düzeyde kamu ve özel sektörden satın alınmaktadır (SGK örneği) (Tatar, 2011: 121).

Türkiye’de sağlık sistemi yapısına bakıldığında finansman noktasında devlet bütçesinden, sosyal sağlık kurumlarından, özel sağlık kurumlarından ve cepten ödeme yönteminden faydalandığı görülmektedir. Türkiye’de sağlık hizmetleri finansman kaynakları aşağıda açıklanmaktadır.

a. Devlet Bütçesi

Sağlık hizmetlerinin finans kaynaklarından biri vergiler yoluyla finansmandır. Bu sistem vatandaşlardan çeşitli yollarla toplanan ve devletin ihtiyaç duyduğu sektörlerde kullanılmak üzere dağıttığı fonlardan oluşmaktadır. Kişilerin sağlık hizmeti ihtiyaçları sistemin belirlediği vergilerin ödenmesiyle karşılanmış olmaktadır. Bu vergiler, toplumu oluşturan bireylerin doğrudan gelirleri üzerinden alınan vergiler ile bireylerin tüketimi ile ilgili ödemiş oldukları dolaylı vergilerden oluşmaktadır (Tatar, 2011: 112).

b. Sosyal Güvenlik

Sağlık sistemi ve sosyal güvenlik sistemi 2003 yılı itibariyle köklü değişiklikler (SDP) yaşamıştır. Bu dönemde sosyal güvenlik kapsamı genişlerken, sağlık hizmetlerine ulaşım noktasında ilerleme kaydedilmiştir (Tatar, 2011: 127). Sağlık riski ile karşılaşan kişinin bu ihtiyacın giderilmesi noktasındaki finansmanı GSS tarafından sağlamaktadırlar. SDP öncesi dönemde kişiler yalnızca üye oldukları sosyal sağlık kuruluşundan hizmet alabilmekteydiler. Bu sebeple herkese eşit hizmet sağlanamamış oluyordu. GSS ile kişiler gelir durumuna bakılmaksızın herkese eşit sağlık hizmeti sunulması amaçlanmıştır (SGK, 2020).

Sosyal Güvenlik Kurumu, sağlık hizmetleri finansmanını sağlayan tek sosyal sağlık sigortasıdır. Böylece sağlık hizmetleri harcamaları ve maliyetleri daha etkin olarak kontrol edilmektedir. Sağlık harcamaları dağınık olmayıp farklı kurumlar tarafından yapılmadığı için sağlık harcamalarının hangi nüfus grubunda ve hangi sağlık hizmetinde yoğunlaştığının belirlenmesi kolay olmaktadır. Öte yandan kaynakların sağlık harcamaları için etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı daha kolay belirlenmektedir. Çünkü tek bir sigorta kurumunun belirlediği politikanın denetimi kolay olmaktadır (Tatar, 2011: 117).

c. Cepten Ödeme

Bireylerin sağlık hizmetlerini satın almaları ile herhangi bir kurum ya da devlet tarafından geri ödenmeyen ve bireylerin ceplerinden bizzat yaptıkları ödemelerdir (Tatar, 2011: 113). Bireylerin isteğe bağlı olarak veya hiçbir sağlık sigortası olmaması sebebiyle sağlık hizmetlerinin ödemelerini doğrudan kendi imkânlarıyla yaptıkları bir sistemdir. Genel olarak özel sağlık kurumlarında hizmet almak isteyip herhangi bir sağlık sigortası bulunmayan kişiler bu yöntemi kullanmaktadırlar.

d. Özel Sağlık Sigortaları

Özel sağlık sigortaları, birey ya da kurumların ortaya çıkabilecek sağlık ihtiyaçlarının sigortalanmasını sağlamaktadırlar. Bu yöntemde geri ödeme kurumu görevini özel sağlık kurumları üstlenmektedir. Özel sağlık sigortaları, devletin finanse etmediği kurumlardaki sağlık hizmetlerini finanse etmektedir. GSS ile karşılaştırıldığında aradaki fark, risklerin nasıl havuzladığı ile ilgilidir. Genel Sağlık Sigortası'nda ödenen primler bireyin sağlık statüsü ile değil geliri ile ilgiliyken, özel sağlık sigortalarında birey sahip olduğu sağlık risklerine ve bulunduğu sağlık statüsüne göre prim ödemektedir (Tatar, 2011: 114).

Özel sağlık sigortaları, kişiye istediği özel sağlık kurumundan istediği kalitede ve zaman sıkıntısı yaşamadan sağlık hizmeti alması hususunda imkân sağlamaktadır. Maddi imkânlar dâhilinde kişiler daha hızlı sağlık hizmeti alabilmek adına özel sağlık sigortalarını tercih etmektedirler.

1.15 Sağlık Sektörü Harcamaları

Bir ülkenin sağlık sektöründeki durumunun belirlenmesinde bilinmesi gereken başlıca veriler; toplam sağlık harcaması miktarı, kişi başına kaç sağlık çalışanının düştüğü ve sağlık hizmetlerinden memnuniyet derecesidir. Türkiye'de sağlık sektöründeki durumun belirlenmesindeki en temel veri toplam sağlık harcamalarıdır (Öztürk, 2009: 126). Sağlık hizmetleri ile ilgili karar süreçlerinde ve kıt olan kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasında yapılan ekonomik değerlendirmelerin önemi büyüktür. Bu değerlendirmeler, sağlık sektörü açısından politika belirleyicilere yardımcı olmaktadır (Yiğit ve Erdem, 2014: 212).

Ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre, bütçedeki sağlık harcamaları payı değişkenlik göstermektedir. Az gelişmiş ülkelerin bütçelerindeki sağlık harcamalarının payı gelişmekte olan ya da gelişmiş ülkelerinkinden daha düşüktür. Türkiye'de uygulanmaya başlanan SDP ile sağlık harcamaları bütçeden yüksek bir pay almaya başlamıştır. Sağlık harcamalarının bütçedeki payının artması sosyal devlet anlayışı açısından da önemli bir durumdur (Sayım, 2017: 22-23).

Sağlık harcamalarının bütçe üzerindeki baskısı, alınan bazı stratejik kararlar ile kontrol altında tutulabilmektedir. Ancak bu kararlar etkinlik ve verimliliğin sağlanması yönünde gerçekleşmek durumundadır. Teknoloji yatırımları, insan kaynağı yatırımları, israfa yönelik yatırımlar, tıbbi hataların engellenmesine yönelik çalışmalar ve kalite kavramı bu kararlar kapsamında sayılmaktadır (Palteki, 2019: 14).

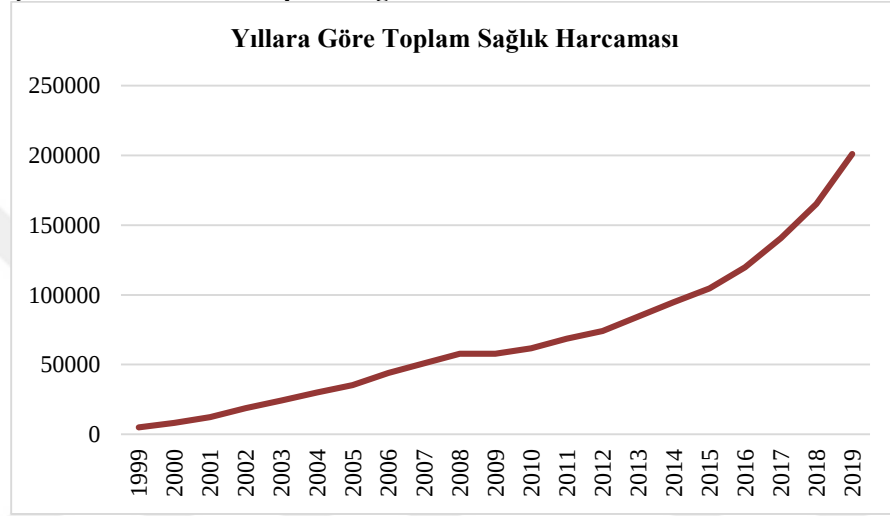
Ülkeler sağlık hizmeti üretebilmek adına birtakım harcamalarda bulunmak durumundadırlar. Demografik değişkenler, teknolojik gelişmişlik, kültürel durum, sağlık hizmetlerine ulaşım, ekonomik durum gibi etkenler her ülkenin sağlık harcaması miktarını etkilemektedir. Sağlık harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYH)' dan aldığı payın yüksek olması, sağlık sektörünün büyüklüğünün de bir göstergesidir.

2019 yılına ilişkin toplam sağlık harcamasının sağlık hizmeti sunanlara göre dağılımını %48,2 oranında hastaneler oluşturmaktadır (TÜİK, 2020). Sağlık hizmetlerinin en fazla verildiği sağlık kurumları olan hastaneler sağlık hizmeti arzı noktasında büyük bir orana

sahiptirler. Öte yandan, %11,9 oranındaki sağlık harcamasını ayaktan sağlık hizmeti sunan sağlık kurumları oluşturmaktadır. Sağlık hizmetleri yatırımı ise %6,6 orana sahiptir (TÜİK, 2020).

Sağlık sektörünün ekonomideki yerinin belirlenmesi için GSYH içindeki payının saptanması önem taşımaktadır. GSYH içindeki sağlık hizmetlerinin payı gün geçtikçe artan bir seyir izlemektedir. Ekonomik, teknolojik ve kültürel gelişmeler bu payın artmasında önemli bir etkindir (Kurtulmuş, 1998: 60). Türkiye’deki toplam sağlık harcamalarının yıllara göre durumuna bakıldığında genel itibariyle yükselme trendinde olduğu aşağıdaki grafikte görülmektedir.

Şekil 7. Yıllara Göre Toplam Sağlık Harcaması



Kaynak: (TÜİK, 2020)

Tablo 6’ya göre 2019 yılındaki toplam sağlık harcaması 201 milyar 31 milyon TL olmuştur. GSYH içerisindeki payı %4,7 olan toplam sağlık harcamalarındaki devlet harcamalarının oranı %78 (156 milyar 819 milyon TL) iken özel sektör harcamalarının oranı ise %22 (44 milyar 212 milyon TL)’dir. 2018 yılıyla kıyaslandığında toplam sağlık harcamaları %21,7 oranında, genel devlet sağlık harcamaları %22,5 oranında, özel sektör sağlık harcamaları ise %18,8 oranında bir artış yaşamıştır. Genel devlet sağlık harcamaları içerisindeki en yüksek pay SGK’ ya aittir. Özel sektör harcamalarında ise en yüksek paya hane halkı sahiptir (TÜİK, 2020).

Tablo 6. 2018-2019 Yıllarındaki Sağlık Harcamaları ve Oranları

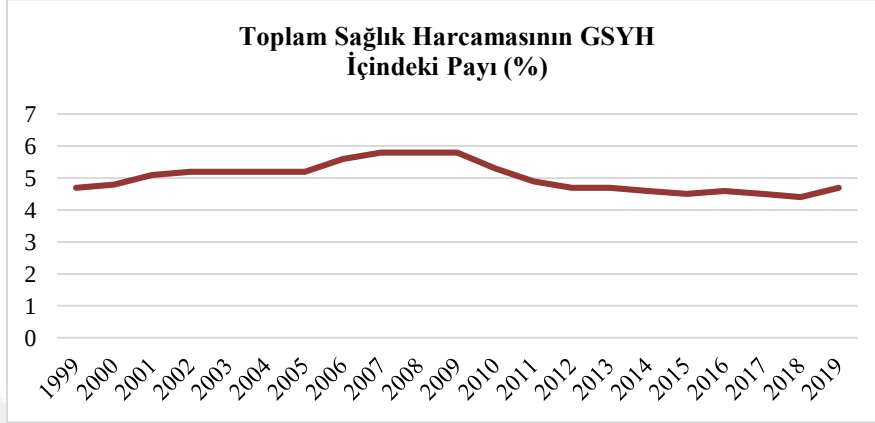
2018-2019 Yılları Sağlık Harcamaları (Milyon TL)				
	2018	Pay(%)	2019	Pay(%)
Toplam Sağlık Harcaması	165.234	100,0	201.031	100,0
Genel Devlet	123.021	77,5	156.819	78,0
Merkezi devlet	40.461	24,5	51.492	25,6
Mahalli idareler	1.439	0,9	1.373	0,7
SGK	86.121	52,1	103.954	51,7
Özel Sektör	37.213	22,5	44.212	22,0
Hane halkı	28.655	17,3	33.626	16,7
Özel sigortalar	4.625	2,8	5.801	2,9
Diğer*	3.933	2,4	4.785	2,4

(*)Hane halklarına hizmet eden kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve diğer işletmelerin sağlık harcamaları

Kaynak: (TÜİK, 2020)

Şekil 9'daki grafiğe göre, toplam sağlık harcamasının 2019 yılında GSYH içerisindeki oranı ise %4,7 olmuştur. Son yirmi yıllık döneme bakıldığında %4 ile %6 arasında değişkenlik gösterdiği görülmektedir. 2007 ile 2010 yıllarında en yüksek seviyesine ulaşan bu oran takip eden yıllarda düşüş trendinde seyretmektedir. 2019 yılında ise tekrar bir yükseliş söz konusudur (TÜİK, 2020).

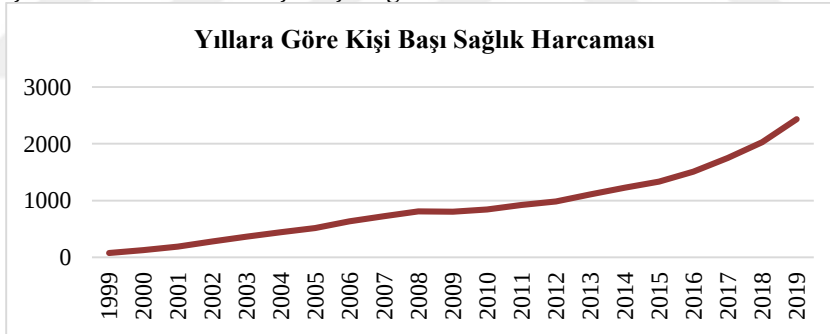
Şekil 8. Toplam Sağlık Harcamasının GSYH İçindeki Payı



Kaynak: (TÜİK, 2020)

Kişi başına düşen sağlık harcaması %19,9 oranda artarak 2019 yılında 2.030 TL'den 2.434 TL'ye yükselmiştir. Şekil 8'deki grafiğe bakıldığında kişi başı sağlık harcaması 2008-2010 yıllarındaki durgunluk dışında artış trendi göstermiştir (TÜİK, 2020).

Şekil 9. Yıllara Göre Kişi Başı Sağlık Harcaması



Kaynak: (TÜİK, 2020)

BÖLÜM 2: SAĞLIK KURUMLARINDA MUHASEBE VE YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMLERİNİN KURULUŞU VE İŞLEYİŞİ

2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe, işletmelerin faaliyetlerinden kaynaklanan mali işlemleri genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak belirli bir sistem içinde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, ilgili kişi ve kurumlara sunmak amacıyla finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamak olarak tanımlanmaktadır. Muhasebenin temel işlevlerini kısaca aşağıdaki gibi tanımlayabiliriz (Demirbuğa, 2017: 22):

- **Kaydetmek:** İşletmenin maddi nitelikteki faaliyetlerinin tarih, miktar, konu ve tutar belirtilerek ilgili deftere yazılmasıdır.
- **Sınıflandırmak:** Kaydedilen çok sayıda işlemin gruplandırılarak belirli sınıflara ayrılmasıdır.
- **Özetlemek:** Kaydedilip sınıflandırılan faaliyetleri, işletmenin kullanabileceği özet hale getirmek için mali tabloların düzenlenmesidir.
- **Analiz Etmek ve Yorumlamak:** İşletmelerin hazırladığı mali tabloların incelenerek, yöneticinin işine yarayacak özet bilgilerin bazı analiz teknikleri ile değerlendirilip elde edilecek bilgilerin ne anlama geldiğinin bulunmasıdır.

Yukarıda tanımlanan işlevlerin yanı sıra muhasebe süreci, bir işletme hakkındaki önemli bilgilerin bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesi ile de ilgilidir. Bu bilgiler ilgililer tarafından söz konusu işletme ile ilgili ekonomik kararlar verilirken kullanılmaktadır. Muhasebe bilgilerinin kullanıcıları işletme yöneticilerinin yanında devlet, kredi verenler, yatırımcılar gibi işletmenin dışında bulunan kişileri de kapsamaktadır. Bilanço ve gelir tablosu gibi temel mali tablolar ile fon akım ve nakit akım tablosu gibi ek mali tablolar üçüncü kişiler, kredi verenler ve yatırımcılar tarafından işletmeye borç verilmesiyle ilgili kararlar alınırken ve işletmeye yatırım yapılıp yapılmaması gibi ekonomik kararlar verilirken kullanılmaktadır (Haftacı, 2013: 19).

İşletme ekonomisi açısından muhasebe, belirli bir dönemde kurumun varlık - borç - sermaye durumunu, iç ve dış dünyası ile olan ilişkilerini belgeler üzerinde belirleyip hesaplar üzerine işleyerek izleyen, her türlü kurallara ve yasalara uygun hesaplaşmayı sağlayıp maliyetin hesaplanması, işletmenin performansını ölçülmesi ve planlama ile ilgili işlemleri içeren bir bilgi, anlayış ve erişim alanıdır (Haftacı, 2013: 1).

Muhasebe örgütlenmesi ile karar alma mekanizmalarının daha da etkin hale getirilmesi mümkündür. Bu örgütlenme sağlandığında gerektiği zamanda ve doğru bilgiye erişim kolaylıkla sağlanabilecektir (Haftacı, 2013). İşletmelerin yapısı birbirinden farklı olduğu için her işletme kendi muhasebe sistemini belirli kurallar dâhilinde oluşturmak durumundadır (Turgut Genç, 2013: 147).

Muhasebe sistemi düzenlenirken dikkat edilmesi gereken en önemli unsur, elde edilen muhasebe bilgilerinin yönetime hızlı bir şekilde sunulmasıdır. Yönetime sunulacak bilgiler muhasebe bölümünün dikkatli çalışmaları sonucunda elde edilmeli ve işletmenin tamamını

kapsamayacak şekilde olmalıdır. İşletmenin belirlenmiş bir plan doğrultusunda yönlendirilmesine yardımcı olacak raporlar yönetime sunulmalıdır (Cemalcılar, 1965: 79).

Yöneticilerin aldıkları kararlar işletmelere başarı ya da başarısızlık olarak geri dönmektedir. Bu nedenle yönetici, işletme ile ilgili alınacak kararlarda belirsizlik düzeyini düşürmek adına muhasebe sisteminin sağladığı bir takım sayısal verilerden yararlanmak durumundadır. Bu sebeple muhasebe sadece işlemlerin kaydedildiği bir araç değil aynı zamanda yönetici kararlarında da etkili olan bir araçtır. İşletmeler yönetim sürecinde en doğru kararı verebilmek adına üretim, pazarlama, insan kaynakları, finans, iktisat vb. gibi farklı dallardaki birbirinden farklı bileşenleri analiz etmek durumundadır. Muhasebe bilgileri bu bileşenlerin en önemlisidir. İşletmelerin sahip oldukları alternatif kararlardan en uygunu muhasebe bilgileri vasıtasıyla seçilmektedir (İzci, 2014).

Muhasebe sistemi temelde üç ana başlık altında değerlendirilmektedir. Bunlar:

1. Finansal Muhasebe
2. Maliyet Muhasebesi
3. Yönetim Muhasebesi

2.1.1 Finansal Muhasebe

İşletmelerin aktif-pasif ve gelir-gider durumunu gösteren bir muhasebe disiplini. Finansal muhasebe, finansal tablolar aracılığıyla yönetime bilgi sağlamaktadır. İşletmenin geçmiş ve bugünkü finansal durumu ile ilgili bilgiler vermektedir.

2.1.2 Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi sistemi, üretilen mal veya hizmetlerin maliyetlerinin belirlenerek takip ve kontrolünün sağlandığı bir sistemdir. İşletmelerin daha çok iç yapısıyla ilgili bir muhasebe dalıdır. Maliyet kontrolünün sağlandığı bir sistem olup aynı zamanda yöneticilere karar alma noktasında yardım eden bir bilgi sistemidir (Elif vd., 2015: 41).

Maliyet muhasebesinde işletme faaliyetlerinden doğan maliyet ve giderler, elde edilen gelirlerin fonksiyonlarına göre analize tabi tutulmaktadır. Ortaya çıkan ürün ve hizmet maliyetlerinin neler olduğu ve neler yapılması gerektiği işletmenin alacağı kararlarda en temel etkidir. Maliyetin biliniyor olması, yöneticinin yapacağı kar planlamaları ve karlılığın kontrolünün sağlanmasında oldukça önemlidir. Yöneticiye işletme maliyetleri hakkında analitik bir bilgi akışı sağlamaktadır. İşletmenin verimliliği ve etkinliğinin kontrolü açısından yöneticiye yardımcı olmaktadır (Turgut Genç, 2013: 134).

2.1.3 Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi en genel tanımıyla, işletmenin etkinliğinin maksimum seviyeye ulaştırılması ile planların koordinesi ve kontrolünü sağlamak için yönetim uygulamalarının muhasebe istatistik ve teknikleri ile beraber kullanılmasıdır (Cemalcılar, 1965: 75). Her türlü finansal bilgi ve raporun düzenlemesi, yorumlanması ve kontrolünü sağlayan bir muhasebe türü olan yönetim muhasebesinin amacı yöneticilere işletmenin geleceğe yönelik planlamaları ile ilgili sağlıklı kararlar almalarını sağlamak adına ihtiyaçları olan tüm muhasebe bilgilerini sunmaktır (Turgut Genç, 2013: 135).

Yönetim muhasebesi, finansal muhasebe ile maliyet muhasebesinin sağladığı bilgilerin sistematik olarak yöneticilere aktarılması durumudur. Yöneticilere kullanabilecekleri bilgileri sunma görevi üstlenen bir muhasebe disiplini (Demirbuğa, 2017: 1). Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi yöneticiye geriye dönük bilgi sağlamaktadır. Finansal muhasebe, finansal tabloların oluşturulması ile geçmiş ve mevcut durumun analizine olanak sağlayan muhasebe dalıdır. Maliyet muhasebesi, işletme maliyet ve giderlerinin ikisi de işletmeye geriye dönük bilgiler sağlamaktadırlar. Yönetim muhasebesi ise her ikisinden de bilgi akışı sağlamak suretiyle ileriye yönelik planlar yapmaya olanak sağlayan muhasebe dalıdır (Cemalcılar, 1965: 74).

2.2 Sağlık Kurumlarında Muhasebe Bilgi Sisteminin İşleyişi

Muhasebe sisteminin yalnızca işletme yöneticilerine değil, aynı zamanda işletme sahip ve sahipleri, finans kuruluşları, çalışanlar, tüketiciler ve devlet gibi değişik işletme çıkar gruplarına da sosyal ve yasal yükümlülükleri bulunmaktadır (Erdamar ve Orhon Basık, 2006: 1). Sağlık hizmetlerine ayrılan kaynakların, sağlık kurumlarında verimi artırma adına ne şekilde kullanılacağına dair yapılacak değerlendirmeler noktasında muhasebe bilgi sistemi yöneticiye önemli bilgiler sağlamaktadır. Temelde tüm işletmelerde olduğu gibi sağlık kurumlarının da işleyişi iyi, güvenilir bir muhasebe bilgisine dayanmaktadır (Sayım, 2016).

Sağlık kurumlarında da diğer işletmelerde olduğu gibi gelir-gider kalemlerinin durumunu net olarak görebilmek için muhasebe sistemine kayıt yapılmaktadır. Sağlık kurumları da diğer işletmeler gibi ilgili defter ve kayıtları tutmaktadırlar. Finansal faaliyetlerin kaydedilmesi sürecinde tutarlılık, dönemsellik, objektiflik, tam açıklama ve önemlilik gibi ilkelerin önemsenmesi gereklidir. Bu ilkeler çerçevesinde oluşturulan mali tablolar, dönem içindeki finansal faaliyetleri tam olarak gösterecek ve gelecek planlamalarının doğru bir şekilde yapılması sağlanabilecektir (Karademir ve Can, 2019: 141).

Sağlık kurumlarında yönetimden beklenen; planlama, programlama, örgütlenme, kadrolama, yürütme ve kontrol hususlarında en doğru kararların verilebilmesidir. Bu sebeple etkin bir sisteme ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sistem, yönetime sağlanan bilgilerin doğru olması ile mümkün olabilecektir. Doğru bilgi, etkin bir muhasebe sisteminin varlığından kaynaklanmaktadır (Göktürk, 2012: 45). Sağlık kurumlarında muhasebe bilgi sisteminin işleyişi, sağlık kurumu hakkında mali olarak bilgi edinmek adına verilerin toplanması bu verilerin analiz ve raporlarının kurum yöneticisine sunulması ile gerçekleşmektedir (Dereköy ve Kalmış, 2013: 156).

Sağlık kurumlarının en temel girdi ve çıktısı insandır. İnsan hayatının söz konusu olduğu bu kurumların her bakımdan etkin ve verimli olması beklenmektedir. Kurumun, etkinlik ve verimliliğinin sağlanması için faaliyetlerinin ve gelecek planlarının belirlenebilmesi adına birtakım verilere ve bu verilerin sistematik ve ulaşılabilir olmasına ihtiyacı vardır. Muhasebe bilgi sistemi bu işlevi yerine getirmektedir (Göktürk, 2012: 43).

Yalova ilinde iki devlet ile iki özel olmak üzere toplam 4 hastanede yapılan bir çalışmaya göre muhasebe departmanlarının örgütlenme şekli ortaya koyulmuştur. Muhasebe departmanının nasıl kurulduğu ve ne şekilde işlediği belirlenmiştir. Muhasebe

sorumlularıyla gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde kamu hastanelerinde muhasebe ile ilgili birimlerin idari ve mali işler müdürlüğü çatısı altında olduğu görülmektedir. Kamu hastanelerindeki muhasebe sisteminin faaliyetleri aşağıdaki gibidir (Sayım, 2016):

- Gider tahakkukları işlemlerinin yapılması
- Gelir tahakkukları işlemlerinin yapılması
- Maaş mutemetliği işlemlerinin yapılması
- Taşınır kayıt kontrol işlemlerinin yapılması
- Hastane veznesi işlemlerinin yapılması

Özel hastanelerde ise hastane finansal yönetimi açısından medikal muhasebe, finansal muhasebe ve finans bölümü olmak üzere 3 ayrı birim bulunmaktadır. Bu bölümlerle yapılan görüşmeler sonucunda muhasebe sistemleriyle ilgili elde edilen faaliyetler şu şekildedir (Sayım, 2016):

- Kasa sayımının yapılması
- Kredi kartı ödemesi takibi ve hesaplara aktarımının yapılması
- Satın alma birimi faturalarının kaydedilmesi
- Cari hesap ile çalışılan işletmelerin takibi ve mutabakatların yapılması
- Nakit ve vadeli ödemelerin takip edilmesi
- Banka hesaplarının takip edilmesi
- Çek ve diğer ödemelerin gerçekleştirilmesi
- Kredi kullanımlarının takip edilmesi
- Geri ödemelerin takip edilmesi
- Yeminli Mali Müşavir ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir isteklerinin karşılanması

Kamu-Özel karşılaştırılması yapıldığında muhasebe sistemine ilişkin bulunan sonuçlar Tablo 7’deki gibi özetlenmiştir:

Tablo 7. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırılması

SAĞLIK KURUMLARININ MUHASEBE SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI		
	KAMU	ÖZEL
Sorumluluk	-İdari ve mali işler müdürü -Hastane yöneticisi	Hastane genel müdürü Yönetim kurulu üyesi
Bağlı Olunan Mevzuat	-5018 Sayılı Kamu Yönetmeliği ve Kontrol Kanunu -Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği -Kamu Hastane Birliklerinde Muhasebe Biriminin Kurulması ve Muhasebe Hizmetlerinin Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönerge -663 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname	Ticaret Kanunu
Dışarıdan Muhasebe Hizmeti Satın Alımı	Kamu Hastaneler Birliği Genel Sekreterlik bünyesinde gerçekleştirilmektedir.	-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik -Yeminli Mali Müşavirlik
Kayıt ve Raporlama Düzeni	Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)	-Tek Düzen Muhasebe Sistemi -Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
Medikal Muhasebe	Sağlık Uygulama Tebliği	Sağlık Uygulama Tebliği
Muhasebe Birimi Faaliyetleri	Mevzuat temelli gerçekleşmektedir.	Ayrı bir muhasebe bürosu tarafından yapılmaktadır.
Kullanılan Muhasebe Programı	TDMS	ORKA Muhasebe Paket Programı
Maaş ve Ek Ödemeler	Maaş mutemedi tarafından ödenmektedir.	Muhasebe elemanı tarafından ödenmektedir.
Çalışan Seçimi	Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumu tarafından açılan kadrolar ile gerçekleşmektedir.	İnsan Kaynakları Departmanı tarafından gerçekleştirilmektedir.
Çalışan Sayısı	Mevzuat tarafından belirlenmektedir.	Hastane müdürü tarafından belirlenmektedir.
Bankalarla İlgili Rutin İşlemler	-Hesap bakiyelerinin takibi -Ödemelerin takibi -Tahsilat takibi	-Kredi işlemlerinin takibi -Hesap işlemlerinin takibi

Kaynak: (Sayım, 2016)

2.3 Sağlık Kurumlarında Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi terimini ilk kullanan 1950 yılında İngiliz menşeli Management Accounting Team olmuştur. Tanımlama şu şekildedir, ‘İşletme politikasını yaratarak işletmenin günlük faaliyetlerini yönetebilmek adına yönetime yardımcı olacak şekilde muhasebe bilgisinin kullanılmasıdır’. 1957 yılında Amsterdam’da düzenlenen 7. Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde yönetim muhasebesinin aşağıda belirtilen konular üzerine yoğunlaşması, muhasebe sisteminin de bu konular üzerinden kurulması kararı alınmıştır (Cemalcılar, 1965):

- Maliyet muhasebesi
- Materyal kontrolü
- Bütçeleme
- Yönetime rapor sunulması

- En ekonomik muhasebe sisteminin kurulması
- Maliyet ve ekonomik inceleme yapılması
- Vergilerin açıklanması

Muhasebe sistemi, işletmenin dışa dönük yönüne vurgu yaparken yönetim muhasebesi sistemi ise içe dönük bir muhasebe olarak işletme içinde bulunan kişileri ilgilendirmektedir. Bu kişiler işletmenin faaliyetlerini yürüten çalışanlar ile yöneticilerdir (Haftacı, 2013: 19-20).

Yönetim muhasebesi, yöneticilere tüm muhasebe metotlarını kullanma imkânı vererek karar almalarında bilgi sağlayan muhasebe dalıdır (Ersoy vd., 2006: 3). Yönetim muhasebesi yenilik ve gelişmelere açık olduğu için işletmenin misyon ve vizyonunu gerçekleştirebilmesine, eldeki kaynakların etkin kullanımı yoluyla yardımcı olmaktadır (Özkan, 2013: 179). Yönetim muhasebesinin işletmelerde birtakım görevleri bulunmaktadır. Bu görevleri şu şekilde ifade edebiliriz (Cemalcılar, 1965: 75):

- İşletme hedeflerine uygun muhasebe tekniklerinin kullanılması
- İleriye dönük olarak yönetime bilgi vermesi
- Muhasebe bilgilerini kullanarak yönetime karar vermede yardım etmesi
- İşletme faaliyetlerinin etkin olarak kontrolünü sağlaması
- İşletmenin etkinliğinin artırılmasının sağlanması
- İleriye dönük olarak yapılan planlamalarda planların uygulanması ve kontrolünün yapılmasını sağlanması

Bir işletmede maliyetlerinin kontrolü ve verimlilik düzeylerinin yüksek tutulabilmesi adına etkin bir şekilde işleyen muhasebe sistemine ihtiyaç vardır. Bu yüzden finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin yanında yönetim muhasebesinin de kullanılıyor olması gerekmektedir. Çünkü yönetim muhasebesinin kapsamına hem maliyet muhasebesi hem de finansal muhasebe girmektedir. (Teker vd., 2019: 99).

2.3.1 Yönetim Muhasebesinin Amacı

Yönetim muhasebesi, yöneticilere planların hazırlanması, mevcut muhasebe verilerinin kontrol ve analizi noktasında verilmesi gereken kararların sağlıklı olabilmesi için işletmeye ait tüm sayısal verilerin düzenlenmesi ile ihtiyaca uygun olarak kullanma imkânı sunan muhasebe dalıdır. İşletme amaçlarının belirlenmesinden, bu amaçlara ulaşabilmek adına yürütülen işletme faaliyetlerinin kontrolüne kadar geçen süreçte yönetim muhasebesinin önemi büyüktür (Yereli, 2007: 69).

Muhasebenin asıl amacına yönelik birçok tanımlama yapılmıştır. Yönetim muhasebesi açısından değerlendirildiğinde ortaya çıkan tanımlama ise, işletmeyle ilgili bilgileri ilgili kişilere iletme amacıyla kaydetmek, özetlemek ve açıklamak şeklindedir. Yani yönetim muhasebesinin amacı işletmelerin faaliyetleriyle alakalı olarak personellerine ve daha da önemlisi yöneticilerine bilgi sağlamaktır. Yönetim muhasebesi gün geçtikçe daha çok ilgi çekmektedir. Bunun en önemli sebebi olarak büyüyen ve faaliyetleri karmaşıklaşan işletmelerin günlük faaliyetlerinin takibinin yöneticiler tarafından zorluk teşkil etmesi gösterilebilir. Böyle işletmelerde yöneticiler karar alırken ihtiyaç duydukları bilgileri

genellikle kurum içi personellerin sunduğu bilgi raporu ve çıktılardan almaktadırlar (Haftacı, 2013: 19-20).

Yönetim muhasebesi işletmelerde yöneticilere birçok sorumluluğu yerine getirirken yardımcı olmaktadır. Bu sorumluluklara örnek olarak hedeflerin belirlenmesi, farklı karar alternatiflerinin sunulması, değerlendirme ve sunulan seçenekler arasında tercih yapılması verilebilmektedir. Böylelikle yöneticiler muhasebecilerin yardım ve yönlendirmeleriyle eksiksiz ve doğru bilgilere bağladıkları kararları daha da etkin kılmaktadırlar (Haftacı, 2013: 18).

İşletmeler için önemi büyük olan yönetim muhasebesi sisteminin işletmenin yürütülmesi ile ilgili bazı amaçlarını şöyle ifade edebiliriz (Cemalcılar, 1965):

- İşletmenin tüm faaliyetlerini kapsayan planlamalar yapmak
- Planı yapacak olan yönetici görev ve sorumluluklarının belirlemek
- Planın uygulanmasını sağlamak adına kullanılacak yöntemlerin etkinliğini sağlamak
- Planın nasıl yürütüldüğünün kontrolünü sağlamak
- Elde edilen çıktıların analizini sağlamak

2.3.2 Yönetim Muhasebesinin Sağlık Kurumları İçin Önemi

Yönetim işlevleri genel olarak planlama, koordinasyon, kontrol etme ve karar verme olmak üzere dört temelde değerlendirilir. Planlama işlevi, stratejik planlamaya işaret eder ve hem kısa hem uzun dönemli belirlenen amaçlara erişebilmek için yapılan faaliyetleri kapsar. Koordinasyon, daha önce planlanmış amaçlara erişebilmek adına kaynakların en uygun şekilde paylaşımının sağlanmasıdır. Ulaşılmak istenen sonuçlar ile elde edilen sonuçların karşılaştırılmasıyla düzeltici önlemler almak ise kontrol işlevidir. Karar verme ise, belirlenen amaçlar doğrultusunda farklı seçenekler arasından en uygun olanın seçilmesi ve uygulanması faaliyetidir. Bu dört işlev yönetim muhasebesinden beslenmektedir (Haftacı, 2013: 20).

Sağlık kurumları, çeşitli hizmetlerin verildiği (oteliçilik, poliklinik hizmeti, laboratuvar, yatan hasta hizmeti, görüntüleme hizmeti, ameliyathane hizmeti vs.) ve karmaşık bir yapıya sahip olan kuruluşlardır. Sağlık kurumlarının temel amacı, hizmet talep edenlere en uygun tedavi hizmeti sağlamaktır. Sağlık hizmetine ihtiyacı olanların sağlık kurumundan beklentileri yüksek olmaktadır. Bu nedenle sağlık kurumu yöneticileri hizmet anlayışlarını sürekli olarak yükseltmek zorundadırlar. Bunun için de sağlık kurumu girdi ve çıktılarının kontrol edilmesini ve minimum girdi ile maksimum çıktı elde edilmesini sağlamak durumundadırlar (Karagöz ve Yıldız, 2015: 377-378).

Sağlık kurumları, hizmet talep ve arzının eş zamanlı gerçekleştiği kurumlardır. Sağlık hizmetleri, talep edildiği anda tüketilen hizmetlerdir. Sağlık, insanın sahip olduğu en değerli yaşamsal varlığıdır. Bu sebeple sağlık hizmetleri sunumu kaliteli ve zamanında olmalıdır. Sağlık kurumları yöneticileri, kurumun sahip olduğu tüm kaynakları kurumun hedefleri doğrultusunda verimli bir şekilde kullanmalıdır (Kırhoğlu ve Atalay, 2014: 158). Bu sebeple, yöneticilere bu konuda yol gösterecek etkin bir yönetim muhasebesi sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Sağlık hizmetleri sektörü, piyasada payı sürekli artan bir özelliğe

sahiptir. Böylece sahip olduğu kaynakları verimli olarak kullanabilmesi için uzmanlık gerektiren bazı alanlara ihtiyaçları oluşmaktadır. Bunlardan birisi yönetim muhasebesidir (Pazarçeviren ve Ala, 2019: 419).

Sağlık sektörü sürekli kendini yenileyen bir sektör olduğundan yoğun rekabet ortamında teknolojiyi, bilgiyi ve yenilikleri takip etmek zorundadır. Bütün sektörlerde olduğu gibi sağlık sektöründe de minimum maliyetli ve yüksek kaliteli hizmetleri sağlayabilmek için sağlık kurumlarının kendi birimlerindeki girdi ve çıktılarında sıkı bir kontrol içinde olmaları gerekmektedir. Bunları kontrol edebilmek için yönetim ve maliyet muhasebesi yöntemlerini kullanmak zorunlu bir araç olarak belirginleşmektedir. Sağlık kurum ve kuruluşları yüksek teknoloji ve uzman personel ile hizmet vermek zorunda olan yüksek maliyetli işletmelerdir (Ertürk, 2019).

Sağlık hizmetlerinin kaliteli bir şekilde verilebilmesi işletmecilik anlayışının nitelikli olmasını gerektirmektedir. Verilen hizmette kaliteyi yakalamak demek bu kurumların üretim, pazarlama ve muhasebe gibi alanlarda etkin bir organizasyonel yapıya sahip olmasını gerektirmektedir. Sağlık kurumları, etkin bir muhasebe işleyişine sahip olmakla, gelecek planlamalarının yapılması amacıyla doğru bilgileri kullanarak mali analizleri yapabileceklerdir. Böylece yönetim muhasebesini kullanan yöneticiler yaptıkları mali analizlerle işletmenin durumu hakkında daha etkin kararlar verebileceklerdir (Göktürk, 2012).

2.3.3 Sağlık Kurumlarında Yönetim Muhasebesi ve Maliyet İlişkisi

Maliyet, mal veya hizmetin elde edilmesi için yapılan harcamalar ve katlanılan fedakârlıkların parasal değeri olarak ifade edilmektedir (Demirbuğa, 2017: 297). Küreselleşmenin rekabeti artırdığı bir ortamda işletmeler birtakım stratejiler geliştirerek ayakta kalma mücadelesi vermektedirler. Maliyetlerin kontrol ve yönetimi, işletmeler açısından stratejik bir önem arz etmektedir (Kırlioğlu ve Atalay, 2014: 116).

İşletmelerin artan rekabet koşulları altında maliyetleri düşürerek müşteri memnuniyetini ve karlılığı artırmak gibi hedefleri bulunmaktadır. Bu nedenle artık tüm işletmeler uygun fiyat ve uygun maliyet ile üretim veya hizmeti gerçekleştirmeyi hedeflemektedirler (Yücel ve Ahmetoğulları, 2015: 184). Bir işletme olarak sağlık kurumlarının da müşteri odaklı olması ve kaliteli hizmet sunmasının yanında maliyetlerini de kontrol altında tutması gerekmektedir (Erdoğan ve Mengi, 2018: 101).

Sağlık işletmelerinde finansal bilgilere ulaşabilmek ve bir analiz gerçekleştirebilmek zor ve zaman alıcı bir faaliyettir. Elde edilen finansal bilgilerin çeşitli olması bu analizleri zorlaştıran bir unsurdur. Sağlık sektöründe rekabetin günden güne artması sebebiyle sağlık kurumlarının ayakta kalabilmeleri için maliyet analizlerine önem vermeleri gerekmektedir. Öncelikle doğru işleyen bir muhasebe sistemiyle kontrol mekanizmasının varlığı gerekmektedir (Temelli, 2019: 150).

Sağlık hizmetleri, kişilerin yaşamlarını sürdürmeleri için ihtiyaçları olan en temel hizmetlerdendir. Artan rekabet ortamı ve maliyetli tıbbi teknolojilerin kullanımı sağlık kurumlarının maliyetlerini artırmıştır. Maliyetlerin artmasıyla verimli kaynak kullanımı mecburi bir hal almıştır. Toplam sağlık harcamalarının yarısından çoğunu sağlık kurumları

oluşturmaktadır. Bu nedenle sağlık kurumları, faaliyet ve kaynak planlama sürecini etkin bir şekilde yürütmek durumundadır (Akbulut ve Gençtürk, 2019: 27).

Sağlık kurumunun amacı kar elde etmek olsun veya olmasın maliyetlerin hesaplanması ve kontrolü oldukça önemlidir. Son zamanlarda maliyet muhasebesine ve maliyet muhasebesi bilgilerinin kullanılması bakımından yönetim muhasebesine olan ihtiyaç artmaktadır. Bunun nedeni olarak sağlık kurumlarındaki maliyetlerin sürekli olarak artması ve bu maliyetlerin yönetilmesi ihtiyacı gösterilmektedir. Çünkü sağlık kurumları, en kaliteli hizmeti en az maliyetle sunmak durumundadır. Sağlık kurumlarında kullanılan maliyet analizleri, yönetim muhasebesi tarafından kullanılan en temel finansal yönetim araçlarındandır. Maliyet analizleri, işletmenin geçmişe dönük maliyet muhasebesi verileri kullanılarak geleceğe yönelik finansal planlama yaparken kullanılan analizlerdendir. Yöneticinin karar verme ve kontrol işlevini etkili olarak yerine getirebilmek için sağlık kurumu ile ilgili bazı finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadırlar. Sağlık kurumlarında maliyet hesaplanmasının amaçları aşağıdaki gibidir (Elif vd., 2015: 42- 43):

- Yöneticilere, sağlık kurumunun finansal faaliyetleri ile ilgili bilgiler sunmak
- Yöneticilerin kurum için ne derece verimli kararlar aldığını değerlendirerek kurumun gelişmesi ve kar elde etmesindeki katkılarını göstermek
- Maliyetlerin azaltılması noktasında yöneticilere bilgi sağlamak
- Geleceğe yönelik planlamalarda yöneticilere yardımcı olmak
- Verilen sağlık hizmetinin niteliği düşürülmeden maliyetlerin dengede tutulabilmesini sağlamak
- Sağlık kurumunun giderlerinin kontrolünü sağlamak
- Diğer sağlık kurumları ile kıyaslama imkânı sağlamak

Sağlık hizmetinin, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) tarafından finanse edildiği durumlarda Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) kuralları geçerli olmaktadır. SGK, belirli aralıklarla SUT üzerinde değişiklik yapmakta ve sağlık kurumlarından bu yeniliklere dair Hastane Bilgi Yönetim Sistemi (HBYS) ile ilgili gereken güncellemelerin yapılmasını beklemektedir. Sağlık hizmetlerinin etkin olarak devamı için SUT tarafından belirlenen paket fiyatları ile sağlık kurumunun maliyetleri belirli bir dengede tutulmak durumundadır (Yaldir ve Taşer, 2016: 163).

Sağlık kurumları, makro veya mikro düzeydeki hedeflerini gerçekleştirebilmek için finansal yapılarını kontrol altında tutmalıdırlar. Sağlık harcamaları, makro açıdan bakıldığında ülkelerin ekonomik sistemlerinde önemli bir harcama kalemidir. Sağlık harcamalarında söz konusu insan sağlığı olduğu için temel hedef bireye verilecek sağlık hizmetlerinin kısıtlanması değil, gereksiz harcamaların azaltılması yoluyla hizmetin sağlanması olmalıdır. Maliyetlerin kontrolü, bu hedefin gerçekleşmesinde temel araçtır. Sağlık hizmetlerindeki artan maliyetlerin birey ve topluma karşı olumsuz etkilerinin azaltılması için politika ve hizmet üreticilerinin sürekli kendilerini yenilemesi ve dolayısıyla maliyet yönetimi ile sektörel verimliliğin artırılması en temel hedeftir (Göktürk, 2012).

Hizmet işletmelerindeki kalite ve maliyet unsurlarının belirlenebilmesi oldukça zordur. Sağlık kurumları da bir hizmet işletmesi olduğu için maliyetlerin hesaplanmasında birtakım zorluklar bulunmaktadır. Hizmet maliyetlerinin saptanabilmesi maliyetlerin kontrolü, maliyetlerin denetimi ve kaynakların dağılımı açısından önemli bir konudur (Karasioğlu ve Çam, 2008: 23). Sağlık kurumu maliyetleri temelde iki boyuttan oluşmaktadır. Bunlardan ilki sağlık hizmetini alan kişinin hastalığının tedavisi ile ilgili maliyetler. Diğeri ise bu hizmetlerin dışında kalan sağlık kurumunun katlandığı genel hizmet üretimine (işgücü, gelen sarf, demirbaş, elektrik, su vb.) yönelik maliyetlerdir (Palteki, 2019: 6).

Sağlık kurumlarının, sundukların sağlık hizmetlerini toplumun tümüne yayma, hizmet kalitesinin artırma ve teknolojiden yararlanma gibi imkânları kullanabilmesi için mali kaynaklarının yeterli düzeyde olması gerekmektedir (Karademir ve Can, 2019: 141). Sağlık kurumlarının sunduğu hizmetlerin özelliği gereği zamanında, kaliteli ve düşük maliyetli olarak sunulması, kurumun kaynaklarının optimum olarak kullanılması bakımından önemlidir. Üst yönetimin bu durumu sağlaması için kurum performansına en çok etki eden maliyet bileşenlerinin tespit edilmesi ve bu bileşenlerle ilgili gerekli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Bozdemir, 2018: 22).

Genel olarak maliyet bileşenleri; direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerinden oluşmaktadır. İlk iki tanesine ürün-hizmet maliyetlerini direkt olarak yükledikleri için direkt maliyetler denilmektedir. Genel üretim maliyetleri ürün-hizmet maliyetlerine dolaylı olarak yükledikleri için endirekt maliyetler olarak adlandırılmaktadır. Bir ürün veya hizmetin maliyetinde doğrudan ilişkisi olmayan endirekt maliyetler, ürün-hizmete farklı yollarla yüklenirler. Maliyetlerin dağıtımındaki bu ölçütlere dağıtım anahtarları denmektedir. Dağıtım anahtarları ne derece gerçekçi ise ürün-hizmetin maliyetinin belirlenmesi de o derece doğrudur (Palteki, 2019: 4).

Sağlık kurumlarında maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için, maliyet unsurlarının doğru bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Maliyetlerin sınıflandırılarak incelenmesi sağlık kurumunun ihtiyaç duyduğu faaliyetlerin zamanında yapabilmesi açısından önemli bir durumdur. Bu sebeple sağlık kurumlarındaki maliyet unsurlarının Tablo 8'deki gibi sınıflandırması mümkün olmaktadır (Karasioğlu ve Çam, 2008):

Tablo 8. Sağlık Kurumlarındaki Maliyetlerin Sınıflandırılması

MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI	
Direkt personel	Doktor ve hemşire maaşları ve döner sermayeden alınan pay
Tıbbi sarf malzeme	Tıbbi ilk madde ve malzeme
Genel sarf malzeme	Genel ilk madde ve malzeme
İlaç giderleri	Her türlü ilaç ve benzeri malzeme (serum vb.)
Endirekt personel	Temizlik, güvenlik, hasta bakıcı, tıbbi sekreterler, idari işler, şoför ve benzeri diğer personel giderleri
Isınma	Her türlü ısınma cihazları giderleri
Enerji	Kullanılan makine ve teçhizat enerji giderleri, her türlü aydınlatma giderleri
Yolluklar	Sağlık kurumunda görev yapan personele ait süreli ve gezici yolluk giderleri
Endirekt üretim	Bina, makine ve teçhizat amortismanları, düzenli bakım onarım giderleri, haberleşme giderleri ve diğer çeşitli giderler
Dış kaynak kullanımı (Outsourcing)	Hastane yapısına göre yemekhane giderleri, temizlik ihtiyacı veya dışardan sağlanan güvenlik hizmetleri ve benzeri
Yatak hizmetleri	Hasta ve refakatçisi için her türlü yatak maliyetleri (yataklı sağlık hizmeti veren hastanelerde)

Kaynak: (Karasioğlu ve Çam, 2008)

Tıbbi teknolojinin gelişmesi, tedavi uygulamalarındaki gelişmeler, maliyet baskılarının artması, rekabetin gün geçtikçe yoğunlaşması gibi durumlar nedeniyle sağlık hizmetlerinin verilmesindeki yönetim anlayışı maliyet odaklı olmakla birlikte profesyonel olmak durumundadır (Bozdemir, 2018: 13). Teknolojinin gelişmesiyle birlikte artan sağlık hizmetleri maliyetlerinden en önemlilerinden birisi personel giderleridir. Maliyet analizleri yapılırken personel giderlerinin de hesaplanması sağlık kurumu açısından önem arz etmektedir (Akbulut ve Gençtürk, 2019: 42).

Sağlık kurumlarının maliyetlerinin sürekli kontrolünün sebebi, maliyetlerin hızla artıyor olmasıdır. Maliyetlerin kontrol edilebilir olması sağlık kurumlarında maliyetlerin azaltılmasını, kalitenin yükseltilmesini, kaynakların verimli kullanılmasını ve verimliliğin artırılmasını sağlamaktadır. Sağlık kurumları, hizmet çeşitliliği fazla olan kurumlardır. Hastalıkların çeşitli olması bunun bir sebebi olarak gösterilebilmektedir. Bu sebeple birim maliyetin hesaplanması zorlaşmaktadır. Sağlık hizmetleri yüksek maliyetli hizmetlerdir. Sağlık kurumları, maliyetleri iyi belirlemek ve maliyetler ile ilgili hastaları bilgilendirmek durumundadır. Çünkü sağlık hizmetinin fiyatı hasta memnuniyeti açısından da önemli bir olgudur. Sağlık kurumlarında maliyetlere etki eden bazı faktörler bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Karademir ve Can, 2019: 130):

- Tedavi edilen hastaların sayısı
- Ortalama yatış süresi
- Verilen hizmetlerin çeşitliliği

- Verilen hizmetlerin yoğunluğu
- Verilen hizmetlerin kapsamı
- Hizmet kalitesi
- Girdi fiyatları
- Verimlilik
- İnsan kaynaklarına yapılan yatırım
- Eğitim programlarının olması

Sağlık kurumlarındaki maliyet muhasebesi sistemi, yönetim muhasebesine bilgiler sağlanmaktadır. Maliyet muhasebesi, kurumun genel muhasebe sisteminden alınan finansal verileri, üretilen hizmetlerin maliyetlerinin saptanabilmesi için kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bilgi sistemidir (Karademir ve Can, 2019: 131). Sağlık kurumlarında maliyetlerin hesaplanması noktasında yöneticilere bilgi veren maliyet muhasebesinin temel amaçlarını ise şöyle sıralayabiliriz (Palteki, 2019: 6):

- Yöneticiye, sağlık kurumunun faaliyetlerinin değerlendirilmesi adına bilgi sunmak
- Yöneticiye, yönetsel anlamda özerklik sunmak
- Maliyetleri azaltmak
- Finansal planlama yaparken yöneticiye veri sağlamak,
- Kaliteyi düşürmeden ve maliyetleri yükseltmeden tedavi hizmeti sunmak

2.4 Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

İşletmelerin yoğun rekabet ortamında çevreye uyum sağlamaları ve rekabet gücünü elden bırakmamaları için yönetim muhasebesi sistemi önemli rol oynamaktadır. Bu sebeple işletmelerde yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanılabilirliğinin artması açısından teknik alt yapılarının oluşturulması gerekmektedir. Böylelikle karar mekanizmasında yönetime yol gösteren yönetim muhasebesi sistemleri, işletme performansını artırmada fayda sağlayacaktır (Yücel ve Ahmetoğulları, 2015: 199).

Bu kısımda bütçeleme, maliyetleme ve performans ölçümü ile ilgili birtakım uygulamalar tanıtılacak ve bu uygulamaların karar mekanizmasına sağladığı katkılar açıklanacaktır.

2.4.1 Esnek Bütçeleme

Bütçe, işletmenin gelecek hedef ve faaliyetlerini belirleyen, gelir-gider tahminleri yaparak bunların uygulanmasına ilişkin düzenlenen finansal planlardır. Bütçeleme ise finansal planlama işleminin sürekli olarak yapılması durumudur. İşletme yönetimi adına oldukça yararlı bir planlama ve kontrol aracıdır (Ağırbaş, 2019: 296). Esnek bütçeleme, farklı çalışma düzeylerine göre düzenlenebilen, birbirinden farklı kapasite kullanımlarına göre ayarlanabilen bütçeleme türüdür. Böylelikle farklı faaliyet hacimlerinin maliyet değerleri ile bütçe değerlerinin karşılaştırılması kolaylaşmaktadır (Parlakkaya, 2004: 231).

Genel itibarıyla bütçeleme sürecinde gelecekte yapılması planlanan faaliyetlerin ve bu faaliyetlere ilişkin sonuçların öngörülmesi, değerlendirilmesi ve mevcut rakamlarla bütçe rakamları arasında oluşan sapmalar varsa bu sapmaların incelenmesi ve gereken önlemlerin alınması amaçlanmaktadır. Esnek bütçeleme ile kapasite kullanım derecesi, kapasite kullanımındaki verimlilik düzeyi ve diğer sebeplerle ortaya çıkan sapmaları tek tek

belirleyebilmek esastır. Esnek bütçeleme ile sağlık kurumlarının farklı kapasite düzeyindeki hedefleri belirlenebilmektedir. Böylelikle gelecek döneme ait performans ile ilgili tahminlerde bulunmaya yardımcı olmaktadır. Sağlık kurumlarında çok çeşitli hizmet sunumu söz konusu olduğu için bazen gider kontrolünde sıkıntılar yaşanabilmektedir. Bu durum esnek bütçeler yardımıyla çözülebilmektedir. Esnek bütçe, maliyetlerin kontrolü için yönetim muhasebesi tarafından kullanılan en temel yöntemdir. Üretim sürecinde meydana gelen gider sapmalarının analizini kolaylaştırmaktadır. Esnek bütçeler, sağlık piyasasında meydana gelen olumsuz bir durumda hizmet üretimi ve karlılık ile ilgili sağlık kurumlarının hazır olmalarını ve gerekli önlemleri almalarını sağlamaktadırlar. Esnek bütçeleme her faaliyet için yapılamamaktadır. Belirli bir faaliyetin gideri ile ortaya çıkacak ürün veya hizmet arasında doğrudan bir ilişki kurulamıyorsa esnek bütçe kullanılamamaktadır (Önal vd., 2005).

Esnek Bütçelemenin Aşamaları

Esnek bütçeleme yönteminin aşamaları aşağıdaki gibidir (Ocakçı, 2007):

1. Gider yerleri ve sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi

Sağlık kurumlarının gider yerlerine ayrılarak ortaya çıkacak maliyet sapmalarından kimlerin sorumlu olduğunun belirlenmesi sağlanmaktadır.

2. Faaliyet ölçüsünün belirlenmesi

Sağlık kurumları için başlıca faaliyet ölçüleri; hasta kapasitesi, yatak sayısı, yatan hasta gün sayısıdır.

3. Faaliyet miktarının belirlenmesi

Faaliyet miktarı teorik kapasite, pratik kapasite ve beklenen kapasite olarak sağlık kurumunun tümü ve gider yerlerine göre belirlenmektedir. Teorik kapasite, kurumun sürekli hiç durmadan sağlık hizmeti sunması durumunu göstermektedir. Pratik kapasite, mecburi duraklamaların olabileceğinin düşünülerek hesaplanan kapasitedir. Beklenen kapasite, pratik kapasitenin ekonomik faktörler gibi kurum dışından gelen duraklamaların arındırılmasıyla elde edilmektedir.

4. Maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrılması

Esnek bütçe, maliyetlerin sabit ve değişken olarak ayrılması esasına dayanmaktadır. Giderler tamamen sabit ve değişken özellikte ise kolayca ayrılabilirler. Ancak her iki unsuru da barındıran yarı değişken giderlerin çözümlenmesi ile sabit bölümlerin sabit maliyetlere değişken bölümlerin değişken maliyetlere katılması sağlanmaktadır.

Toplam gider = Sabit gider + Değişken gider

Sabit giderler: Personel maaşları, sigorta primleri, vergiler vb.

Değişken giderler: Elektrik, doğalgaz, su, vb.

Yarı değişken giderler: Yolluklar, haberleşme giderleri, bakım onarım vb.

5. Maliyetlerde farklı kapasitelerde nasıl bir farklılık olacağının belirlenmesi

Sabit giderler uzun dönemde sabit olarak kalırken, değişken ve yarı değişken giderler yakın kapasite sınırlarında aynı oranda değişecektir. Mevcut bütçe ile gerçekleşen giderler arasındaki farkların belirlenmesi sağlanmaktadır.

6. Esnek bütçenin oluşturulması

Kurumun standart bütçesi ile gerçekleşen giderler arasındaki farkın belirlenmesiyle, kısa bir döneme ait esnek bütçeler oluşturulmaktadır.

Maliyetler ile faaliyet hacmi arasında ilişki kurulması ile aşağıdaki fonksiyon elde edilmektedir.

$$Y = a + b.x$$

(Y=toplam giderler, a=toplam sabit gider, b=birim değişken gider, x=faaliyet hacmi)

Bir giderin değişken veya sabit olduğunun belirlenmesi, giderler ile faaliyet miktarı arasındaki ilişkiye bağlıdır. Bu ilişkinin belirlenmesine yönelik olarak kullanılan yöntemler aşağıdaki gibidir:

- *Muhasebe tekniği:* Maliyetler sabit ve değişken olarak belirlenirken, muhasebe kayıtları kullanılmaktadır. Muhasebe sisteminden alınan veriler ve yöntemi uygulayan kişinin deneyimi ile giderler ayrılmaktadır.
- *Mühendislik tekniği:* Maliyetlerin ayrılmasında gözlem, hareket, deneme ve zaman etüdü gibi mühendislik teknikleri ile yöneticilerin deneyimlerinden faydalanılmaktadır.
- *En yüksek - en düşük noktalar tekniği:* En yüksek ve en düşük faaliyet miktarları ve bunlara ilişkin maliyetler belirlenmektedir. Uygulanması basit ve kişisel yargılardan uzaktır.
- *Çifte ortalamalar tekniği:* Faaliyet hacimleri en yüksek ve en düşük olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Daha sonra bu grupların ortalamaları alınmaktadır.
- *Grafik tekniği:* Faaliyet hacimlerinin ve maliyetlerinin grafik üzerinde gösterilmesi ve bu noktaları en doğru temsil eden çizginin çizilmesi ile elde edilmektedir.
- *En küçük kareler tekniği(regresyon):* Elde edilen regresyon doğrusu, iki değişken arasında meydana gelen ilişkinin doğrusal olarak tahminini sağlamaktadır. Maliyetleri, faaliyet hacmi dışında etkileyen diğer unsurların da göz önüne alınmasını sağlamaktadır.

Esnek Bütçeleme Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Esnek bütçeleme ile sağlık kurumlarının farklı kapasite düzeyindeki hedefleri belirlenebilmektedir. Böylelikle gelecek döneme ait performans ile ilgili yöneticilere

tahminlerde bulunmaya yardımcı olmaktadır. Sağlık kurumlarında çok çeşitli hizmet sunumu söz konusu olduğu için bazen gider kontrolünde sıkıntılar yaşanabilmektedir. Bu durum esnek bütçeler yardımıyla çözülebilmektedir. Esnek bütçeler, sağlık piyasasında meydana gelen olumsuz bir durumda hizmet üretimi ve karlılık ile ilgili sağlık kurumlarının hazır olmalarını ve gerekli önlemleri almalarını sağlamaktadırlar (Önal vd., 2005).

Esnek bütçeler, oluşan sapmaların giderilmesini sağladıkları için bir bakıma kontrol bütçesi olarak adlandırılmaktadırlar. Satış ve üretim giderlerindeki beklenmeyen durumlarda kullanılmaktadırlar. Oluşan maliyetler ile çıktı düzeyleri arasında bir değerlendirme imkânı sağlamaktadır. Faaliyet hacminde meydana gelen bir değişme, mevcut bütçenin kullanılmasını mümkün kılmazsa, o dönemle ilgili gerçek faaliyet düzeyini gösteren başka bir bütçe hazırlanmaktadır. Öte yandan gerçek faaliyet düzeyi ile bütçelenen faaliyet düzeyi arasındaki farklılık, performans değerlendirmesini de zorlaştırmaktadır. Bu sebeple üretim giderlerinin farklı faaliyet düzeylerine göre düzenlenebilen esnek bütçelerin, üretim giderlerinin kontrolü ve yöneticilerin performans değerlendirmesinde oldukça önemli bir işlevi bulunmaktadır (Ocakçı, 2007).

Özen (2020) tarafından yapılan bir çalışmada, bir eğitim ve araştırma hastanesinde yatan hasta sayısı ve hasta yatış günü faaliyet hacimlerinin maliyetler üzerine etkisinin belirlenmesi istenmektedir. 2008 yılına ait klinik maliyetlerine dair bir araştırma yapılması söz konusudur. En doğru maliyet bilgisini veren teknik ya da tekniklerin seçilmesi esastır. Maliyetlerin hasta sayısı ve yatış gününe göre sabit ve değişken olarak ayrılmasını sağlayan muhasebe tekniği, en yüksek - en düşük noktalar tekniği, çifte ortalamalar tekniği, grafik tekniği ve en küçük kareler tekniği kullanılmıştır. Çalışma kapsamında kullanılan giderlerin ayrılmasına yönelik bu yöntemler ile esnek bütçe denklemleri oluşturulmuştur (Özen, 2020).

2.4.2 Sıfır Tabanlı Bütçeleme

Sıfır tabanlı bütçeleme, işletme faaliyetleriyle ilgili yapılacak fayda ve zararların belirlenmesi için uygulanan bütçeleme sistemidir. Diğer bütçeleme sistemlerinden farklı bir yapıdadır. İşletmenin faaliyetlerinin ve harcamalarının gerekçelerini sıfırdan belirlemektedir. Amaç, kaynakların etkin olarak faaliyetlere dağıtılmasını sağlamaktır.

Sıfır tabanlı bütçelemelerde, geçmişle olan bağlantı kesilerek yeni yıldaki faaliyetler ve bu faaliyetlere ait harcamalar dikkate alınmaktadır. Önceki yıla ait verilerin ve bütçe hareketlerinin dikkate alınmadığı bir bütçeleme türüdür. İşletme faaliyetlerinin optimum maliyetle yapılabilmesini sağlamaktadır. (Yılmaz, 2001: 79).

Sıfır Tabanlı Bütçelemenin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Sıfır tabanlı bütçeleme, geleneksel bütçelemedeki eksiklerin tamamlanması amacıyla geliştirilmiştir. Kamu bütçesi için geliştirilen sıfır tabanlı bütçelemelerde, bütçedeki harcama kalemlerinin tümü otomatik olarak bulunmaz. Bütçe hazırlanırken bir ödenek yokmuş gibi davranılmaktadır. Bir hizmet ilk defa veriliyormuş gibi bütçesi yapılmaktadır. Böylece harcamaların yerinde olması sağlanmaktadır. Etkin olacağı belirlenen ve diğer gider bütçe kalemleri ile değerlendirilen harcama kalemleri bu şekilde bütçedeki yerini almaktadır. Ortaya çıkan ürün veya hizmetin en düşük maliyete sahip olabilmesi adına en etkin

yöntemin ne olacağının belirlenmesini sağlamaktadır. Ancak yöntem, gereksiz iş yüküne neden olduğu gerekçesiyle bazı eleştirilere maruz kalmış ve mevcut klasik bütçeleme sistemine alışkın olan yöneticiler sıfır tabanlı bütçelemeyi yapmaya çok istekli olmamaktadırlar (Çataloluk, 2006).

2.4.3 Nakit Bütçeleme

Nakit bütçeleme, işletmenin dönem boyunca yapacağı nakit giriş ve çıkışlarının planlanması sürecine dayanır. Bütçedeki nakit giriş miktarı satışların tahminine, kredili satış vade ve miktarına ve işletmenin sahip olduğu tecrübelerle göre alacaklarının tahsiline dayanmaktadır. Bütçedeki nakit çıkış miktarı ise üretim maliyetine, yapılacak yatırımlara ve satıcı vadelerine dayanmaktadır. Öte yandan temettü dağıtımı, borcun alınıp geri ödenmesi ve sermaye artırımını nakit bütçelemeyi etkilemektedir (Yılmaz, 2001: 80-81).

Nakit Bütçelemenin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

İşletmedeki nakit ihtiyaçlarının ve fazlalıklarının belirlenmesine dayanan nakit bütçeleme ile oluşacak nakit açığı ve nasıl karşılanacağı önceden tespit edilebilmekte, aynı şekilde nakit fazlalığının olduğu zamanlarda da bunun nasıl değerlendirileceği kararının önceden verilebilmesi imkânına sahip olunmaktadır (Şen, 2014: 153). Böylece nakit giriş ve çıkışlarının yönetimi noktasında yöneticiye fayda sağlamaktadır. Nakit bütçeleri işletmenin ihtiyacına göre hazırlanabilmektedir. Günlük hazırlanabileceği gibi haftalık ve aylık olarak da hazırlanabilmektedir.

2.4.4 Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme (FTB), geleceğe yönelik yapılan planlamanın gerçekleştirilmesi için gereken faaliyetlerin ve bu faaliyetlerin tüketeceği kaynakların maliyetlerinin bütçelenmesidir. Öte yandan gelecekte yapılması düşünülen faaliyetlerin planlanması ve kontrolü için işletmenin hedeflerine ulaşması ve performansının iyileştirilmesi adına finansal ve finansal olmayan bütçeleme işleminin yapılması durumunu göstermektedir. Geleneksel bütçeyle karşılaştırıldığında maliyetler gider yerlerinde değil faaliyetlerde toplanmaktadır. Amaç gelecekteki faaliyet miktarını belirlemektir. Gelecek dönemde kullanılacak faaliyetlerin kaynak ihtiyacının belirlenmesi maliyet etkenleri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Böylelikle kurumun kaynak ihtiyacının belirlenmesi daha sağlam bir temelde gerçekleştirilmektedir. FTB yalnızca kaynak dağılımına odaklanmayıp, işletmeye nasıl değer katılacağını da hedeflemektedir. FTB' nin kullanılma amaçlarını şöyle sıralayabiliriz (Karaca, 2008):

- Yatırım kararlarının verilmesine yardımcı olmak
- Ürün-hizmet fiyatının belirlenmesine yardım etmek
- İşletmenin vereceği stratejik yapıdaki kararlara yol göstermek
- Sürekli iyileştirme sürecine katkıda bulunmak
- Maliyet sistemini daha iyi anlayabilmek
- Maliyetlerin kontrol ve yönetimini sağlamak
- Faaliyetlerin yüksek performansa ulaşmasını sağlamak

FTB 'de öncelikle işletmenin satış tahmini yapılır ve bu tahmini satışların yapılabilmesi için gereken üretim miktarı belirlenmektedir. Bu arada stok durumuna da dikkat edilmektedir. Sonrasında üretim faaliyetleri için kullanılacak girdilerin bütçesi hazırlanarak işletmenin gerçekleştireceği faaliyetlerin bütçesi düzenlenmektedir (Yılmaz, 2001: 80).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Aşamaları

Faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin uygulama süreci aşağıdaki gibidir (Karaca, 2008):

1. Üretilcek mal ya da hizmetin talep tahminlerinin yapılması

Talep tahmininin yapılabilmesi için öncelikle satış ve üretim bütçelerinin oluşturulması gerekmektedir. Satış bütçesi satış tahminleri yapılarak oluşturulmaktadır. Ekonomik göstergeler ve işletmenin önceki yıl yaptığı satışlar ilişkilendirilerek gelecek döneme ait satış bütçesi hazırlanmaktadır. Daha sonra bu satışlar için üretilmesi gereken ürün veya hizmetin miktarının belirlenmesi adına üretim bütçesi hazırlanmaktadır.

2. Gelecek döneme yönelik olarak ihtiyaç duyulan faaliyetlerin belirlenmesi

Faaliyetlerin gerçekleştireceği iş yükünün planlanması yapılmaktadır. Bir ürün veya hizmetin üretilmesi için kullanılacak faaliyetin kullanım oranı ile üretilmesi beklenen ürün veya hizmet miktarının çarpılması suretiyle ihtiyaç duyulan faaliyet miktarı belirlenmiş olur.

3. Gelecek döneme yönelik olarak kaynak ihtiyacının tespit edilmesi

Üretilmek istenen ürün veya hizmetin ihtiyacı olan kaynak miktarının belirlenmesidir. Diğer bir ifadeyle faaliyetlerin tüketileceği kaynakların belirlenmesidir. Her faaliyet her kaynak için ne kadar ihtiyaç duyulacak tespit edilmektedir (kaynak tüketim oranı). Faaliyet miktarı ile kaynak tüketim oranının çarpılması ile ihtiyaç duyulan kaynak miktarı belirlenmektedir.

4. Mevcut kaynaklar ile kaynak ihtiyacının karşılaştırılması

Belirlenen kaynak ihtiyacı ile hâlihazırda bulunan kaynaklar karşılaştırılmaktadır. Operasyonel dengenin sağlanması açısından bu karşılaştırma gereklidir. Kaynakların karşılaştırılmasında ortaya çıkan üç durum şu şekildedir:

Aşırı kapasite: Mevcut kaynağın ihtiyaç duyulan kaynaktan fazla olması durumudur. Talep ihtiyacının karşılanması durumunda fazla kaynakların muhafaza edilerek ileri bir dönemde kullanılması mümkündür.

Eksik kapasite: Mevcut kaynakların planlanan kaynakları karşılayamama durumunu göstermektedir. Bu durumda karşılanamayan bir talep söz konusudur. Operasyonel olarak denge sağlanamamaktadır. Fakat fazla mesai ile bu açık kapatılabilmektedir.

Tam kapasite: Mevcut kaynakların planlanan kaynak ihtiyacını karşılayabilmesi durumudur. Talep gereksinimi ile kaynak kapasitesi denge durumundadır. Operasyonel olarak denge sağlanmaktadır.

5. *Kaynakların maliyetlerinin belirlenmesi*

İhtiyaç duyulan kaynakların parasal olarak ifadesidir. Kaynak miktarının kaynak birim maliyetiyle çarpılması suretiyle bulunan finansal değerlerdir.

6. *Faaliyet tabanlı olmayan maliyetlerin eklenmesi*

Faaliyet tabanlı olmayan personelin eğitimi, işletme güvenliği, işletme yönetimi vs. gibi yapılacak iş ile dolaylı ilişkisi bulunan süreçlere ait maliyetlerin eklenmesi durumudur.

7. *Mali olarak denge sağlamak adına finansal sonuçlar ile finansal hedeflerin karşılaştırılması*

Bütçeleme sürecinde bu aşamaya kadar yapılan tüm işlemlerden elde edilen finansal sonuçların, işletmenin hedeflediği finansal hedeflerle karşılaştırılarak dengenin sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi durumudur. Finansal dengenin sağlanmasıyla bütçe oluşturma aşamasına geçilmektedir. Finansal denge sağlanamadıysa; talep tahminlerinin yeniden yapılması, kaynak ihtiyacının ve kapasitenin yeniden belirlenmesi gerekmektedir.

8. *Bütçenin oluşturulması*

Operasyonel ve finansal açıdan dengenin sağlanmasıyla bütçeleme işlemine geçilebilmektedir. Finansal hedefler ile elde edilen finansal sonuçların dengede olma durumu sonucunda bütçe oluşturulmaktadır.

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

FTB, üst yönetime maliyet kalemleri ile ilgili üretim hacminin ne olması gerektiği bilgisini vererek alınacak kararlarda somut veriler sağlamaktadır. Faaliyet tabanlı anlayışla işletmelerin bütçeleri yeniden düzenlenmiştir. Eski sistemde, sadece üst kademe yöneticilerin aldığı kararların uygulanmasına dayanan alt kademe yöneticilerin ya da çalışanların görüşü alınmadan düzenlenen bütçelerde, kararların uygulanması noktasında birtakım aksaklıklar olabilmektedir. Çünkü üst yönetim altta olup biteni kimi zaman anlayamadığı için gerek üretimi gerçekleştiren çalışanların gerekse alt kademe yöneticilerinin bu kararları anlamlandırarak uygulamaya geçmeleri açısından sıkıntılar yaşamasına neden olmaktadır. Bu sebeple FTB yapılırken her düzey çalışan bu sürece katılmaktadır. (Ertürk, 2019).

FTB, ürün veya hizmet üretiminde ne tür faaliyetlere ihtiyaç olacağı ve bu faaliyetler gerçekleştirilirken ihtiyaç duyulan kaynakların ne olacağının tespiti için yapılan bir bütçeleme yöntemidir. FTB ürün veya hizmetin fiyatlandırılması, yatırım kararları, tasarım aşaması, sürekli gelişimin takip edilmesi vb. konularda işletmeye stratejik olarak yol göstermektedir. Gelecek faaliyet dönemine ait planlanan üretimin yapılması adına faaliyet miktarı tespit edilmektedir. Faaliyet miktarının belirlenmesi noktasında stratejik hedeflerin de göz önünde bulundurulması yönetim açısından verilecek kararlara destek niteliği taşımaktadır (Uyar , 2016).

Yöneticinin faaliyetlere ilişkin detaylı bilgi sahibi olması sebebiyle FTB, sağlık işletmeleri gibi çok çeşitli hizmet sunumuna sahip işletmelerin gelecek planı yapmaları açısından

önemlidir. Faaliyetlerle ilgili bilgiler edinilmesi, faaliyetlerin net olarak ortaya koyulması, faaliyete göre kaynak tahsis edilmesi, kar planlaması, maliyet kontrolünün yapılması vb. konularda sağlık kurumu yöneticilerine yol gösteren bir yönetim muhasebesi uygulamasıdır (Ertürk, 2019).

Bir diyaliz merkezinde gerçekleştirilen çalışmada FTB kullanılarak 2019 yılına ait bir bütçe oluşturulmak istenmiştir. Öncelikle yapılan talep tahminleri ile satış bütçesi hazırlanmış, daha sonra faaliyetler belirlenmiştir. Faaliyetlerin kullanılma oranı belirlenerek maliyet hesaplamalarına başlanmıştır. Belirlenen satış tahminlerine ulaşabilmek adına ne kadar hizmet üretileceği tespit edilmiştir. Faaliyetlerin belirlenmesinin ardından faaliyet kullanım oranları ve gerekli kaynak miktarı tespit edilmiştir. İhtiyaç duyulan kaynaklar mevcut kaynaklarla karşılaştırılmış ve operasyonel dengeye ulaşılmaya çalışılmıştır. Kaynak maliyetleri hesaplanarak aylık ve yıllık bütçe rakamlarına ulaşılmıştır. Hizmet üretim bütçesi hazırlandıktan sonra genel yönetim giderleri bütçesi, nakit bütçesi, proforma gelir tablosu ve proforma bilanço düzenlenerek merkeze ait bütçeleme işlemi tamamlanmıştır. Herhangi bir bütçe sistemine sahip olmayan merkezde FTB ile bütçeleme altyapısı oluşturularak faaliyetlerin net olarak ortaya koyulması, maliyet ve faaliyetler ile ilgili detaylı bilgiler edinilmesi, kar planlaması, maliyet kontrolünün yapılması vb. konularda uygulayanlara yol göstermektedir (Ertürk, 2019).

2.4.5 Dengeli Ölçüm Kartı (Balanced ScoreCard)

Dengeli Ölçüm Kartı (DÖK) bir performans ölçme yöntemidir. İşletmenin performansının ölçülmesinde yalnızca finansal ölçütlerin değil finansal olmayan bazı ölçütlerin de kullanılması ile bir dengenin sağlanması esasına dayanmaktadır. Finansal ölçütler işletme ile ilgili geçmişe yönelik finansal veriler sağlarken, finansal olmayan ölçütler ise işletmelerin tüketicilerin beklentileri, kalite uygulamaları, çalışanların güçlendirilmesi, teknolojik yatırımlar ve yenilik gibi değerlerini kapsamaktadır. Yapılan birçok çalışmanın sonucuna göre sağlık sektöründe yaşanan hızlı değişim ve gelişmeler, etkin bir performans ölçüm sisteminin gerekliliğini vurgulamaktadır. Sağlık kurumlarının performanslarının değerlendirilmesinde DÖK sisteminin uygulanabilir olduğu bilinmektedir (Karsavuran, 2013).

Sağlık kurumlarında uygulanan Dengeli Ölçüm Kartı yönteminin amaçları aşağıdaki gibidir (Işıklar, 2016):

- Kurum performansının ölçülmesi ve yönetilmesi
- Kaliteli sağlık hizmetinin sunulması
- Hasta ve hasta yakını memnuniyetinin sağlanması
- Verimliliğin artırılması
- Kaynakların etkin olarak kullanılması
- Karlılığın artırılması

DÖK yöntemini ilk uygulayanlar sağlık kuruluşları olmuştur. Uygulama aşamasında ellerinde örnek olmadığı için birtakım zorluklarla karşılaşmışlardır. Sağlık kurumlarında bu yöntemin kullanılabilmesi için öncelikle kurumun hedef ve stratejilerinin tam olarak belirlenmesi gerekmektedir. Her işletmenin ihtiyaç ve hedefleri farklı olduğu için

işletmeler kendilerine özgü olarak DÖK oluşturmak durumundadırlar. İleriye yönelik olarak işletme faaliyetlerinin mükemmelleştirilmesi, yenilik ve değişimlere uyum sağlaması amaçlarını esas almaktadır. Kaplan ve Norton tarafından geliştirilen DÖK yönteminin performans kriterleri 4 boyut olarak belirlenmiştir. Bunlar; finansal boyut, müşteri boyutu, iç iş süreçleri boyutu, öğrenme ve gelişme boyutudur. Bu boyutlara ilişkin cevaplanması gereken sorular aşağıdaki gibidir (Tarım, 2004):

- İşletme hangi finansal hedeflerine ulaşırsa ortaklar tarafından başarılı görülecektir?
- Vizyona ulaşmak adına müşteriler işletmeyi nasıl algılamalıdır?
- Müşteri tatminini sağlamak için hangi süreçlerde mükemmellik hedeflenmelidir?
- Vizyona ulaşmak adına kurumsal öğrenme ve gelişme modeli ne olmalıdır?

Dengeli Ölçüm Kartı boyutlarına ait amaçları kısaca şöyle tanımlayabiliriz:

1. Finansal boyut: Kaynakların yerinde kullanılması ile verimliliğin sağlanması, maliyetlerin azaltılması, karlılığın artırılması
2. Müşteri boyutu: Müşteri memnuniyetinin sağlanması ve müşteri bağlılığının artması adına kaliteli hizmet sunulması
3. İç iş süreçleri boyutu: İşletme faaliyetlerinin iyileştirilmesi, işletme altyapısını değişimlere uygun olarak düzenlenmesi
4. Öğrenme ve gelişme boyutu: Teknolojik gelişmelerin takibi, personel eğitimine önem verilmesi.

Sağlık kurumlarındaki performansın artırılması, sağlık personelinin hastalarla olan iletişiminin iyi düzeyde olması, çalışanların hasta ayrımı yapmaması ve tüm hastalara ve dolayısıyla hasta yakınlarına eşit olarak ve doğru bir biçimde yaklaşmasına bağlıdır. Sağlık kurumlarındaki performans göstergeleri temelde şu şekildedir (Işıklar, 2016):

- Girdi ve çıktılar
- Sonuç göstergeleri
- Verimlilik ve etkililik
- Kalite göstergeleri
- Mali göstergeler

Başka bir açıdan bakmak gerekirse sağlık kurumları performans ölçüleri; hasta sayısı, yatak doluluk oranı, poliklinik sayısı, ameliyat sayısı, uzman doktor sayısıdır. Rekabetin yoğun olduğu sağlık piyasasında, sağlık kurumlarının hizmet kalitesi önem arz etmektedir. Farklı yapılara sahip sağlık organizasyonlarında performans iyileştirmek için DÖK uygulandığı görülmektedir. Farklı yapıdaki bu organizasyonlar; hastaneler (Özel-Kamu-Üniversite), bakım merkezleri, psikiyatri merkezleri, sigorta işletmeleri, ilaç-malzeme firmalarıdır (Tarım, 2004).

Dengeli Ölçüm Kartı Aşamaları

Dengeli Ölçüm Kartı uygulama aşamaları aşağıdaki gibidir (Işıklar, 2016):

1. Misyon ve vizyonun belirlenmesi
2. Temel stratejilerin oluşturulması
3. Oluşturulan stratejilerin DÖK boyutlarına göre gruplandırılması

4. Stratejik amaçların ve performans göstergelerinin belirlenmesi
5. DÖK modelinin oluşturulması

Dengeli Ölçüm Kartının Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Sağlık hizmetlerinin GSYH' dan aldıkları pay her geçen gün artmaktadır. Devlet bu tutarın kontrol altında tutulmasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu sebeple maliyetlerin optimum düzeyde kalması için çaba harcamakta ve sağlık hizmeti sunucularını bu konuda teşvik etmektedir. Dolayısıyla sağlık kurumları da verdikleri hizmetlerin maliyet etkinliğini sağlamak için kurumun performansının ölçülmesinde fayda görmektedir.

DÖK ile sağlık kurumlarında nerede ve ne şekilde daha fazla kişiye sağlık hizmetinin verilebileceği belirlenmektedir. Fakat diğer sektörlere göre daha belirsiz bir yapıya sahip olan sağlık sektöründe bu yöntem uygulanırken birtakım uyarlamalar yapılmak durumundadır. Günümüzde tüm işletmeler için performans önemli hale gelmiştir. Temel amacı toplumun sağlığının korunması olan sağlık kurumları için de performans ölçüm yöntemleri önem arz etmektedir. Geleneksel performans ölçüm sistemleri sağlık kurumlarında performans değerlendirmesi yapılmasında yetersiz kalmıştır. Bu nedenle sağlık kurumlarında hizmet kalitesinin artırılması, kaynakların verimli kullanılması ve kurum faaliyetlerinin kontrolü adına kurumun amaçlarına hizmet eden bir performans ölçüm sistemi gerekli görülmektedir. DÖK yöntemi sayesinde sağlık kurumlarının temel hedefleri olan hizmet kalitesinin artırılması ve sağlık hizmetlerinin kolay ulaşılabilir hale gelmesi adına doğru bir performans ölçümünün yapılması sağlanmaktadır (Işıklar, 2016).

Yılmaz ve Erdem (2017) tarafından kamu ve özel hastanelerde DÖK' ün hangi sıklıkta ölçüldüğüne, bu ölçümün ne seviyede algılandığını belirlenmeye ve DÖK' ün uygulanabilirliğinin tespitine yönelik yapılan bir çalışmaya göre DÖK boyutlarının (finansal boyut, müşteri boyutu, iç iş süreçleri boyutu, öğrenme ve gelişme boyutu) hastanelerdeki ölçüm sıklıkları belirlenmiştir. Yöneticilerin genel itibarıyla bu performans ölçütlerine verdikleri önem kadar ölçüm gerçekleştirmediği tespit edilmiştir (Yılmaz ve Erdem, 2017).

Selçuk Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi'nde performans ölçümü ve değerlendirmesi adına etkin bir yönetim sistemi oluşturulmak istenmiştir. DÖK boyutlarından öğrenme ve gelişme ile iç iş süreçleri boyutları çalışma yapılan hastane performansının önemli bir bölümünü oluşturduğu görülmüştür. Müşteri boyutu açısından da hastanenin iyi bir durumda olduğu tespit edilmiştir. Finansal boyuta ise daha çok önem verilmesi gerektiği belirlenmiştir (Işıklar, 2016).

2.4.6 Hedef Maliyet Yöntemi

Hedef Maliyet Yöntemi (HMY) ile maliyetler oluşmadan bir kontrol mekanizması oluşmaktadır. Düşük maliyetle istenen özelliklerde ürünün üretilmesi temel amaçtır. Özellikle yüksek teknolojinin kullanıldığı işletmelerde üretim başlamadan maliyetlerin ortaya çıkıyor olması önemini daha çok artırmaktadır (Türk, 1999).

HMY, müşterinin beklentilerini ve pazardaki rekabet fırsatlarına dikkate alan ürün veya hizmet geliştirme stratejisidir. Öncelikle piyasa araştırması yapılarak, müşterinin de kabul

edebileceği hedef maliyetlerin saptanması amaçlanmaktadır. Yapılan piyasa araştırmasına göre belirlenen fiyat ile işletme kâr marjı ve hedef maliyeti belirlenmektedir (Çarıkçı ve Acar, 2017).

HMY, ürünün tasarımı ile başlayarak ürünün yaşam dönemi süresince meydana gelen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu sistemde işletmenin tüm birimleri bu amacı gerçekleştirmek adına bir araya gelmek durumundadır (Aslan ve Kızıl, 2019: 162). HMY, ürün tasarımı aşamasında kar yönetimini de kapsamaktadır. Bu nedenle stratejik bir maliyet yönetim uygulaması olarak da ifade edilmektedir. Aynı zamanda ürün maliyetini azaltmak için ürün yaşam döneminin erken aşamasındaki maliyetleri düşürme metodudur. Ürünün üretimi başlamadan daha tasarım aşamasında maliyet planlamasının yapıldığı ve maliyetlerin ortaya çıkmadan belirlendiği bir yöntemdir. Hedeflenen pazar payına ulaşabilmek adına kullanılan satış fiyatına göre belirlenen, pazar fiyatına bağlı olan bir maliyettir. Hedef maliyet, müşteri gereksinimlerine odaklanan ve işletmenin stratejilerine uygun olarak belirlenen bir maliyet indirim yöntemidir. HMY için en önemli üç unsur; kaliteden ödün vermemek, maliyetin azaltılması ve ürünün pazarlanmasındaki zamanın kısaltılmasıdır. Birçok görüşe göre ürünün maliyeti %85-90 oranında tasarım aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple etkin bir maliyet yönetiminin sağlanması için HMY işletmeye maliyetlerin azaltılması noktasında kolaylık sağlamaktadır (Köse, 2002).

HMY için 3 yöntemden bahsetmek mümkündür. (Acar, 1998: 88)

1. Sektördeki rakip firmaların ürünlerinin fiyatlarını temel alan çıkarma yöntemidir. Bu yöntemde hedef maliyet, pazar fiyatından geriye yönelik olarak oluşturulur.
2. Firmanın elindeki teknolojiye ve tedarikçilerinin geçmişteki maliyetlerine göre şekillenen toplama yöntemidir. Bu yöntem sayesinde sonuca çabuk ulaşılmaktadır. İçeriden dönük bir yöntem olduğu için piyasa koşullarını önemsemez.
3. Toplama ve çıkarma yöntemlerinin üst yönetim tarafından birleştirildiği bir yöntemdir. Böylelikle ortaya çıkan hedef maliyet, yönetim adına bir kılavuz görevi görmektedir.

Hedef Maliyet Yönteminin Aşamaları

Bir ürün ya da hizmetin hedef maliyetinin bulunması kısaca şu şekilde gerçekleşmektedir (Acar, 1998):

1. Hedeflenen satış fiyatından hedeflenen kar marjının çıkarılması ile ürünün üretileceği hedef maliyete ulaşılır. En yüksek satış miktarı işletmenin uzun dönemli hedefleri ve müşteri beklentileri ile belirlenmektedir.

$$\text{Hedef maliyet} = \text{Hedef satış fiyatı} - \text{Hedeflenen kar marjı}$$

2. Hedef satış fiyatı, yapılan pazar analizleri vasıtasıyla tespit edilir.

$$\text{Hedef satış fiyatı} = \text{Hedeflenen maliyet} + \text{Hedeflenen kar marjı}$$

3. Hedeflenen kar marjı; işletmenin kar beklentileri, geçmişe yönelik sonuçlar ve rakip firma analizleri ile belirlenen kar oranıdır.

$$\text{Hedeflenen kar marjı} = \text{Hedef satış fiyatı} - \text{Hedeflenen maliyet}$$

Hedef Maliyet Yönteminin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Ürün veya hizmetin hedef maliyetinin belirlenmesiyle, üretimden önceki aşamada maliyetlerin belirlenerek üretimin bu sürece göre yürütülmesi amaçlanmaktadır. Ürün veya hizmet üretilmeden maliyetlerin yönetilmesi noktasında yöneticiye destek sağlayan bir sistemdir. Diğer taraftan da fiyat indirimi noktasında piyasaya baskı uygulanarak fiyatlama sürecine katılımın sağlandığı bir sistemdir.

Sağlık kurumlarının da ister kamu ister özel kesim olsun diğer işletmeler gibi rakiplerine karşı üstün olma amacı bulunmaktadır. Bunun için sağlık kurumu müşterileri olan hastaların ihtiyaç ve beklentilerine yönelik olarak düşük maliyet ile kaliteden ödün vermeden ve hızlı bir şekilde sunulacak yeni hizmetlerin tasarlanması gerekmektedir. Maliyetin azaltılması için verilecek yeni hizmetin henüz tasarım aşamasında maliyet azaltıcı yöntemlerden faydalanılmaktadır. Bu yöntemlerden biri de HMY' dir. Hedef Maliyet Yönteminde, maliyetler henüz gerçekleşmeden kurumun da hedeflenen karlılığına ulaşabilmek adına hangi maliyetle hizmetin üretilmesi gerektiği amaçlanmaktadır (Ceran ve Özdemir, 2013).

Sağlık Bakanlığı tarafından uygulamaya koyulan Paket İşlem Fiyat uygulaması ile verilecek sağlık hizmetinin satış fiyatı belirli düzeyde tutulmaktadır. PİF, sağlık hizmeti sunumunda kullanılan ilaç israfını engellemek ve benzer birçok konuda sürekli artan harcamaların azaltılması için başlatılan bir uygulamadır. Sağlık harcamalarının devamlı olarak artış trendinde olması bir önlem alınmasını gerektirmiştir. HMY ile PİF uygulaması kapsamında olan sağlık kurumlarının hedeflenen karı elde etmeleri için kaliteli, hastanın beklentilerine uygun ve olabildiğince hızlı sağlık hizmeti sunumunu gerçekleştirmektedirler. Sağlık kurumlarında maliyetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi hem sunulan sağlık hizmetlerinin fiyatlanabilmesi hem de girdilerin doğru bir plan çerçevesinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır. Böylece devlet bütçesinden daha sağlıklı şekilde yararlanılmış olup gereksiz harcamaların önüne geçilebilmektedir. HMY'nin işletmelerde maliyet azaltılması için kullanılma nedenlerini şöyle sıralayabiliriz (Ceran ve Özdemir, 2013):

- Hızlı, stratejik ve doğru bilgi üretmesi
- Fiyatlar üzerinde kontrol sağlaması
- Maliyetin büyük kısmının üretilmeden ortaya çıktığının anlaşılması

2.4.7 Ürün Yaşam Boyu Maliyetleme

Bir ürün veya hizmetin tasarlanmasından pazardan çıkışına kadar ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanıp analiz edildiği bir sistemdir (Köse, 2002: 100). Maliyet yönetimi, yalnızca üretim aşamasını değil, üretim öncesi geliştirme aşamasını da önemsemek durumundadır. Ürün yaşam boyu maliyetleme, bir ürünün yaşam dönemi boyunca oluşacak maliyetlerinin hesaplandığı bir yöntemdir.

Ürün Yaşam Boyu Maliyetlemenin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Temel amacı, işletmenin uzun vadede rakiplerine karşı avantaj elde etmesine sebep olan kararların alınması noktasında yönetime bilgi sağlamaktır. Bu kararlar; ürün tasarımı, pazarlanması, dağıtımı ile ilgili kararları kapsamaktadır. (Köse, 2002: 83-84). Yeni mamul geliştirme faaliyetlerinin yüksek maliyeti ve barındırdığı riskler, işletmeleri bu faaliyetlerin öncesinde birtakım bilimsel ve teknik metotlar yoluyla ölçümlemeler yapmaya yönlendirmektedir. Ürün yaşam boyu maliyetleme yaklaşımının uygulanması sonrası ulaşılan sonuçlara göre ürünlerin üretilip üretilmemesi kararını, işletmelerin çeşitli etmenleri de değerlendirerek alması gerekmektedir. Bunlar işletmelerin amaçları, piyasa şartları, satış ve pazarlama stratejileri ve işletmelerin kapasiteleri gibi etmenlerdir. Yalnızca sayısal verilere dayanan değerlendirmelerle alınan kararlar negatif sonuçlar doğurabilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyetleme, net bugünkü değer ve başa baş analizleri vasıtasıyla ürün yaşam boyu maliyetleme aşamalarına destek verildiğinde, ulaşılabilecek sonuçlar daha gerçekçi ve anlaşılır olacaktır (Aksu ve Apak, 2014).

Sağlık kurumlarında ileri maliyet yöntemlerinin sağlık kurumlarında kullanılabilirliğine ve yöneticilerin bu yöntemlere ilişkin farkındalığının tespitine yönelik yapılan çalışmada ileri maliyet yöntemlerinden biri olarak kabul edilen ürün yaşam boyu maliyetleme yöntemi yöneticiler tarafından çok fazla uygulanabilir olarak görülmemektedir (Çarıkçı ve Acar, 2017).

2.4.8 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), ürün ve hizmetlerin maliyetlerinin saptanmasında işletme faaliyetlerini temel alan bir yöntemdir (Aslan ve Kızıl, 2019: 167). Bu yöntem ile işletmenin faaliyetleri tanımlanır ve bu faaliyetlerin maliyetleri belirlenir. Maliyetleme süreci işlem bazlı olarak yapılmaktadır (Palteki, 2019: 5).

Gelişen teknoloji ile birlikte yetersiz kalan geleneksel maliyet yöntemleri yöneticiye doğru ve tam bilgiyi sağlayamamakta ve bu da yönetici kararlarını etkilemektedir. Ekonomik ve teknolojik gelişmeler ışığında maliyet verilerinin sağlıklı bir şekilde hesaplanması ve üretim süreçlerinde geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersiz olması nedeni ile doğru bir maliyetlemenin yapılabilmesi adına FTM yöntemi geliştirilmiştir (Bozdemir, 2018: 14). FTM süreci öncelikle işletme kaynaklarının belirlenen faaliyetlere, faaliyetlerin oluşan maliyetlerinin ise ürüne yüklendiği bir süreci kapsamaktadır.

FTM'nin temelde cevapladığı sorular aşağıdaki gibidir (Ülker ve İskender, 2005):

- Faaliyet ve süreçlerin maliyetleri ile ürün ve hizmet maliyetleri nedir?
- Değer yaratmayan faaliyetler ve bunların maliyetleri nedir?
- İşletmenin karlılığının sağlanması için maliyetler ne şekilde düşürülmelidir?
- Karsız ürünlerin üretimi azaltılır ya da iptal edilirse maliyetler nasıl değişir?
- Ürünün tasarımında gereksiz maliyet oluşumu nasıl engellenir?

Artan rekabet sonucu maliyet verilerinin doğru ve objektif olarak elde edilmesinin önemi artmıştır. Bu sebeple işletmenin sahip olduğu birimlerin gerçekleştirdiği faaliyetler maliyet etkinliğini gerçekleştirecek şekilde düzenlenmelidir. FTM yönteminde, faaliyetlerin

kaynakları tükettiği ve ürünlerin de faaliyetleri tükettiği anlayışı hâkimdir (Ülker ve İskender, 2005).

FTM sisteminin temel kavramları şunlardır (Ülker ve İskender, 2005):

- *Kaynaklar*: Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sürecinde tüketilen ekonomik unsurlardır.
- *Faaliyetler*: İşletme amaçlarına yönelik olarak üretimin gerçekleşmesi adına yapılan ve işletmenin kaynaklarını tüketen işlerdir.
- *Faaliyet merkezi*: İşletmenin benzer faaliyetlerinin bir araya getirilerek oluşturulduğu faaliyet gruplarıdır.
- *Kaynak etkenleri*: Faaliyetlerin maliyetlerinin belirlenmesinde kullanılan bir faktördür.
- *Faaliyet maliyet havuzu*: Faaliyetlerde toplanan toplam maliyetleri ifade eder.
- *Faaliyet etkenleri*: Faaliyet havuzlarındaki maliyetlerin ürün veya hizmete yüklenmesinde kullanılan faktördür.
- *Maliyet nesnesi*: Faaliyet maliyetlerinin en son yüklendiği ürün veya hizmettir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Aşamaları

FTM yönteminin uygulanmasındaki aşamalar aşağıdaki gibidir:

1. İşletme faaliyetlerinin belirlemesi
2. Benzer faaliyetlerin bir araya getirilerek faaliyet havuzlarının oluşturulması
3. Faaliyetlerde kullanılacak maliyet etkenlerinin belirlenmesi
4. Maliyetlerin, maliyet etkenlerine ait birim oranları bulunarak faaliyetlere yüklenmesi
5. Faaliyetlerdeki maliyetlerin faaliyet havuzlarına yüklenmesi
6. Faaliyet havuzlarındaki maliyetlerin ürün veya hizmetlere yüklenmesi

Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

FTM yöntemi sonucunda bir yandan faaliyetlerin maliyetleri belirlenirken öte yandan da ürün veya hizmetlere ait maliyetler hesaplanmaktadır. Faaliyetlere ve ürünlere ait birim maliyetlerin de belirlenmesiyle, yöneticinin ürün veya hizmetle ilgili hangi noktalara yönelmesi gerektiğine daha kolay karar verebilmektedir. Yöneticiye işletme maliyetlerinin detaylı olarak bilgisini veren FTM; maliyetlerin azaltılması/kontrolü, atıl faaliyetlerin maliyetlerinin ortadan kaldırılması, ürün veya hizmetin doğru bir şekilde fiyatlandırılması, karlılık sağlamak adına yüksek değer katan faaliyetlerin artırılması, kaliteli ve hızlı ürün üretiminin gerçekleştirilmesi noktalarında yol göstermektedir.

FTM tekniği işletmeye daha ayrıntılı ve gerçekçi maliyet bilgisi sağlanmaktadır. Yöneticiye stratejik kararların verilmesinde ve işletmenin sürekli olarak iyileştirilmesine imkân vermektedir. Çünkü ürünün maliyeti hesaplanırken bir yandan da o ürünün üretilmesine ilişkin gerçekleştirilen faaliyetlerin de maliyetleri belirlenmektedir. Böylece faaliyetlere ilişkin oluşan atıl maliyetler belirlenerek ortadan kaldırılmakta ve işletme karlılığını artıran faaliyetlere ise daha fazla yoğunluk verme imkânı sağlamaktadır (Çetiner, 2017).

İşletmelere detaylı ve doğru maliyet verileri sağlayan FTM; AR-GE, pazarlama, kalite çalışmaları, fiyat belirleme, karar verme, lojistik faaliyetleri gibi alanlarda stratejik olarak da fayda sağlayan bir tekniktir. Sağlık işletmelerinde FTM' nin uygulanmasını etkileyen bazı faktörler vardır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz (Fidan ve Akpınar, 2019):

- Maliyet muhasebesi sistemlerinin olmaması
- Sağlık kurumlarının karmaşık bir yapıya sahip olması
- Personelin muhasebe bilgisinin yeterli düzeyde olmaması
- Sağlık kurumlarının bilgi paylaşımlarının kısıtlı olması
- Maliyetle ilgili araştırmaların zaman ve maliyet gerektirmesi
- Hizmet maliyetlerini hesaplamanın zor olması

Kocaoğlu tarafından ağız ve diş sağlığı polikliniğinde yapılan bir çalışmada FTM yöntemi kullanılarak detaylı maliyet verilerine ulaşılması amaçlanmıştır. Elde edilecek sonuçlar geleneksel maliyetleme yöntemleriyle karşılaştırılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre daha önce sunulan hizmetlerin maliyetleri net olarak bilinmemektedir. Dolayısıyla hangi hizmet ne kadar kar ya da zarar getiriyor belirli değildir. Giderlerini karşılayabildiğini düşündüğü için işletme zarar ettiğini düşünmüyordu. İşletmenin verimliliği de daha önce ölçülmemiştir. FTM sonucuna göre işletmenin %52 oranında verimli olduğu görülmüştür. Geleneksel maliyetleme ile karşılaştırıldığında, FTM ile elde edilen sonuçların gerçeğe en yakın sonuçlar olduğu tespit edilmiştir. Bu sonuçlara göre işletmenin başarısının yanlış yer seçimi olması görüşü yerine verimli çalışmama, yanlış çalışan istihdamı ve yanlış muhasebe bilgilerinden kaynaklandığı belirlenerek işletmenin bu noktalara yoğunlaşması sağlanmıştır (Kocaoğlu, 2014).

2.4.9 Değer Zinciri Analizi

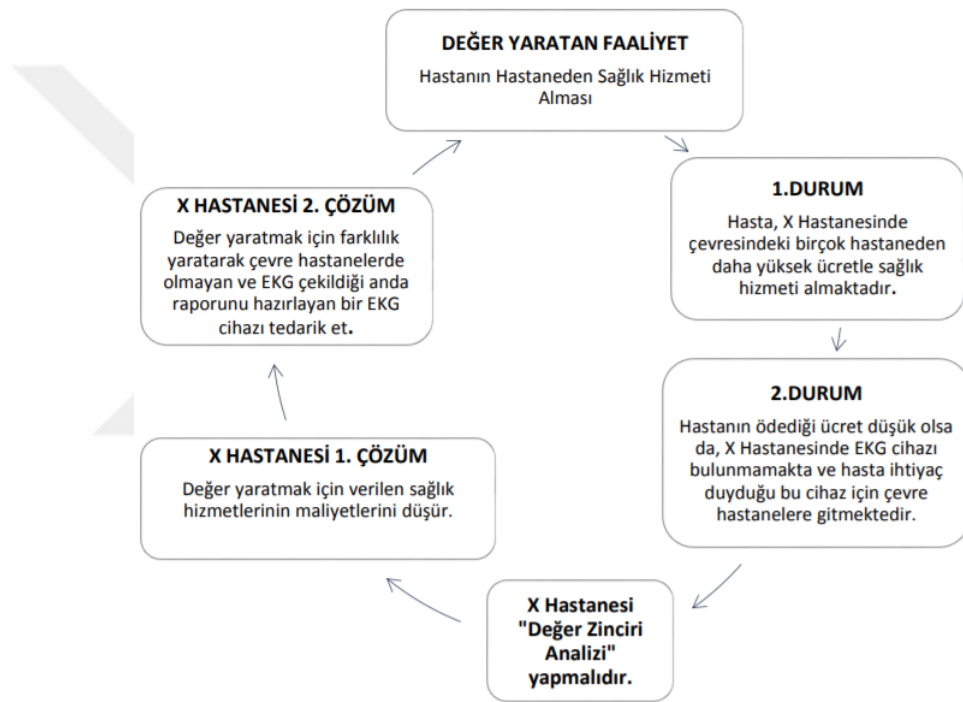
Değer zinciri analizi, müşterinin talep ettiği mal ya da hizmete değer katan işletme uygulamalarının değerlendirilmesini kapsamaktadır. Değer zinciri analizinde amaç, maliyetlerin aşağı çekilmesi ile müşterinin gözünde işletme değerini yükseltmektir. Böylelikle işletme, rakiplerine karşı bir avantaja sahip olmaktadır (Alphan ve Demir, 2019: 64-65).

Değer zinciri analizi, işletmelerin pazarda bulundukları konumlarının belirlenmesi noktasında önemlidir. Zincir olarak değerlendirildiğinde, işletmeler kendilerinin de bir halkasını oluşturduğu ve birbirini takip eden faaliyetlerin tamamını bu analiz ile anlayabilmektedirler. Sağlık hizmetlerinde de bu tam olarak böyle görülmektedir. Sağlık kurumlarındaki değer zinciri yönteminin değerlendirilmesi adına yapılan bir araştırmaya göre kamu ve özel sağlık kurumlarının değer zinciri yönetiminin farklı düzeylerde çıktığı görülmüştür. Kamu sektöründe daha geniş yer bulan değer zinciri analizi özel sektörde kamudaki gibi önemli bir yer bulamamıştır. Öte yandan özel sağlık kurumları yeniliklere açık olmaları sebebiyle dolaylı olarak değer zincirine katkıda bulunmaktadırlar (Yıldız, 2019).

Şekil 10'da görüldüğü gibi değer yaratan faaliyet, hastanın X Hastanesi'nden aldığı sağlık hizmetini algılaması ile oluşmaktadır. Hastanın bu hizmet sonucunda ileride tekrar sağlık hizmeti alması gerektiğinde X Hastanesi'ni seçmesi için iki durumla karşılaşması

beklenmektedir. Bunların ilki, normal bir sağlık hizmetine az bir ücretle ulaştığını düşünmesi, ikincisi ise aldığı sağlık hizmeti karşısında ödediği ücret fazla da olsa aldığı hizmetin çevre hastanelerinde olmadığını düşünmesidir. Eğer örnekteki hasta tedavi olmak için tercih ettiği X Hastanesi'nde bu iki durumdan herhangi biriyle karşılaşmıyorsa, belirtilen iki unsurdan bir veya birkaçını taşıyan farklı bir hastaneyi tercih edecektir. Böyle bir durumda X hastanesi pazardaki rekabet üstünlüğünü elde etmek ve hastanenin karlılığını da artırmak için değer zinciri analizi yapmalıdır. Bunu yaparken iç verimliliği artırmak için çalışmalar yapmalı, sunduğu hizmetlerin maliyetlerini azaltmaya çalışmalı veya çevredeki hastanelerde olmayıp sadece kendilerinde olacak son teknoloji ve yeni bir EKG cihazını hastaların kullanımına sunmalıdır. Bu durum karlılık sağlayacağı gibi pazardaki rekabet üstünlüğünü de hastaneye getirebilecektir (Orhan vd., 2018).

Şekil 10. Bir Sağlık Kuruluşunda Değer Yaratılması Örneği



Kaynak: (Orhan vd., 2018)

Değer Zinciri Analizinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Günümüzün rekabetçi ortamında işletmeler değer zinciri analizinden faydalanmak durumundadırlar. İşletmeler önemli bilgiler ve geniş bir bakış açısı yakalamak için bu analizi kullanmaktadırlar. İşletmelerin sürekli cevap aradıkları bazı önemli sorular vardır. Bunlardan bazıları önemli fırsatların işletme kapılarının ardında olduğu, malzemelerin kimlerce ve nasıl dizayn edildiği, ne şekilde saklandığı, üretimlerinde hangi hammaddelerin yer aldığı, tedarik yerleri ve ilk maddeden son maddeye nasıl ve nerede dönüştüğü, dağıtım kanallarının nasıl organize edildiği, tedarik zinciri yapısı olarak neyin tercih edildiği, tüketici görüşlerinin nasıl elde edildiği, bilgi akışının nasıl sağlandığı sorularıdır. Değer zinciri analizi ile kurum yöneticileri bu sorularına çok daha kolay şekilde cevaplar bulabilmektedir (Orhan vd., 2018).

2.4.10 Geleneksel Maliyet Teknikleri

Geleneksel maliyetleme sistemi, maliyetlerin ürün ve hizmete yüklendiği bir sistemdir. Tüm ürün - hizmet kalemlerinin ellerindeki kaynakları orantılı olarak tükettiği varsayılmaktadır (Parlakkaya, 2004: 232). Üretim maliyetleri içerisinde öneminin ve ağırlığının giderek arttığı endirekt maliyetlerin, mamullere dağıtılmasında geleneksel maliyet sistemlerinde kullanılan sadece hacim temelli dağıtım anahtarları (direkt işçilik giderleri gibi) işletmelerin maliyet sonuçlarını etkilemekte ve hatalı maliyet bilgilerine ulaşılmasına neden olmaktadır (Kocaoğlu, 2014).

Geleneksel maliyetleme sürecinde üretim hacmi, kaynak kullanımını etkileyen en önemli faktördür. Geleneksel maliyetleme sadece bir tane dağıtım anahtarı (işçilik saati, makine saati, malzeme maliyeti vb.) kullanmaktadır. Maliyetler içerisinde üretim giderlerinin yanında Genel Üretim Giderleri (GÜG)'nin payının da artması geleneksel maliyet tekniklerinin yetersiz kalmasına sebep olmaktadır. Teknolojideki değişiklikler ve ürünlerin çeşidinin artması sebebiyle üretim maliyetlerine odaklanan geleneksel yöntem, artık üretim maliyetlerini temsil edemeyecek duruma gelmiştir. Üretim dışı maliyetlerin de toplam maliyetler içindeki payının artması işletmeleri maliyet üstünlüğüne yönelten bir etken olmaktadır (Çankaya ve Aygün, 2006).

Geleneksel Maliyet Tekniklerinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Geleneksel maliyetleme sürecinde üretim hacmi, kaynak kullanımını etkileyen en önemli faktördür. Geleneksel maliyetleme sadece bir tane dağıtım anahtarı kullanmaktadır. Bu da günümüz işletmelerinin çoğunda yetersiz kalmaktadır. Öte yandan geleneksel bakışa göre maliyet, esasen yalnızca üretim miktarının, yani yalnızca bir maliyet etkeninin fonksiyonu olarak işlev görmektedir. Yöneticilere yeterli ve sağlıklı bilgi sunmaması bakımından geleneksel maliyet teknikleri yenini daha çok ileri maliyet tekniklerine bırakmıştır.

2.4.11 Müşteri Karlılık Analizi

Müşteri karlılık analizi, müşteri karlılığının yönetilmesi, analiz edilmesi ve geliştirilmesi yöntemidir. Pazarlama ile muhasebe bölümlerinin birleşimiyle müşteri karlılık yönetimi gerçekleşmektedir. İşletmelerde genellikle pazarlama departmanı müşteri tatminini sağlamaya çalışırken, muhasebe departmanı maliyet azaltılmasını noktasında çalışmalarını yürütmektedir. Muhasebenin bir dalı olan yönetim muhasebesi burada bir köprü görevi üstlenmektedir. Yönetim muhasebesi bu aşamada faaliyetlerin sonuçlarının değerlendirilmesinde önemli rol oynamaktadır. İşletmeler genel olarak müşteri karlılığını analiz ederken işletmeye %80 oranında kar getiren müşterilerin %20'sini belirleyebilirler. Verilen hizmet karşılığında sağladıkları gelirden daha çok maliyete sebep olan müşteriler yerine daha karlı müşterilere odaklanmaktadır. Dolayısıyla müşteri karlılığı genel itibarıyla, belli bir dönemde müşteri karının müşteri maliyetleri çıkarıldıktan sonra kalan tutarıdır (Diril, 2018).

Müşteri karlılık analizinde amaç; maliyet nesnesi olarak kabul edilen müşterilerin sebep oldukları gelir, gider, varlık ve borçları müşterilere atamaktır. Öte yandan müşterilerin beklentilerini karşılama noktasında işletmeye yardımcı olan stratejik bir uygulamadır (Diril, 2018).

Müşteri Karlılık Analizinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Sağlık kurumlarının zorlu rekabet koşullarına ayak uydurabilme adına sağlam bir finansal yapıya sahip olması beklenmektedir. Müşteri grubunu hastaların oluşturduğu hastaneler, yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmek için karlılık analizleri yaparak mali yapılarının ve performanslarının denetimini sağlamaktadırlar. Sağlık kurumu yöneticileri yatırım, insan kaynakları, hastane içi yerleşme planlaması, malzeme alımları, bütçe görüşmeleri vb. gibi konularda karlılık analizlerine ihtiyaç duymaktadırlar. Öte yandan karlılık analizlerinde, hastanenin tüm karlılığının belirlenmesinin yanında, hasta bazlı olarak maliyet ve kar analizleri yapılmak durumundadır. Çünkü her hastanın hastaneye getireceği mali katkı farklıdır. Hasta bazlı olarak yapılan karlılık analizi, hastane yöneticisine yönetsel anlamda ve yatırım kararlarını almada yol göstermektedir (Sayın ve Yüksel, 2018).

Sayın ve Yüksel (2018) tarafından bir üniversite hastanesinin genel cerrahi bölümündeki hastaların (yatan ve ayakta) karlılık analizi yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre hasta bazında ayakta ve yatarak tedavi gören ve aynı tanıya sahip hastaların gelir ve maliyetleri farklılık göstermiştir. Yatan hastaların karlılık oranı ayakta tedavi olan hastaların karlılık oranına göre yüksek olduğu tespit edilmiştir (Sayın ve Yüksel, 2018).

2.4.12 Kaizen Maliyetleme

Kaizen Maliyetleme (KM), maliyetlerin düşürülmesi için üretim aşamasında kullanılan sürekli iyileştirme metodudur. Bir başka deyişle ürün veya hizmete değer katmayan faaliyetlere ait maliyetlerin sürekli olarak azaltılması demektir. Yapılan bu iyileştirmeler ile maliyetler azalırken gelecek dönemdeki ürün veya hizmet kalitesinin iyileştirilmesi üzerine de çalışmalar yapılmaktadır (Köse, 2002).

Kaizen Maliyetlemenin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Bekçi ve Özal'ın yaptıkları çalışmaya göre üst düzey yöneticiler KM'nin de içinde yer aldığı birkaç maliyetleme tekniğinin uygulamada çok az yerlerinin olduğunu ve hatta bazılarının uygulanamaz olduklarını belirtmişlerdir. Çalışmaya göre hastaneler, yatırım kararı verirken öncelikle gelir tablolarından ve sonra sırayla bilançolar, nakit akım tabloları ve kar dağıtım tablolarından yararlanmaktadırlar (Bekçi ve Özal, 2010).

Hastane yöneticilerinin ileri maliyet yönetimi olarak gördükleri Kaizen maliyetlemenin sağlık kurumlarında uygulanabilir bir yöntem olduğu tespit edilmiştir. Sağlık kurumlarında stok ve sipariş gibi maliyet artıran faaliyetlerin müdahalesi açısından ileri maliyet yöntemlerinden biri olan Kaizen maliyetlemenin yöneticiler tarafından kullanılabilir bir yöntem olduğu savunulmuştur (Çarıkçı ve Acar, 2017).

2.4.13 Başa Baş Noktası Analizi

İşletmelerin kullandığı önemli finansal yöntemlerden biri olan başa baş noktası analizi ile işletmenin giderleri, yapılan satışların seviyesi ve satıştan kaynaklanan kar miktarı belirlenmektedir. Başa baş noktası, işletmenin kar ya da zarar etmediği faaliyet noktasıdır. Burada işletmenin yaptığı satışların toplam gelirleri katlandığı toplam maliyetlere eşittir (Şen, 2014: 116).

Başa Baş Noktası Analizinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Başa başnoktası analizinde, öncelikle gelir ve giderlerin eşitlendiği yer belirlenmektedir. Aynı zamanda kara geçiş noktası olarak da tanımlanabilecek olan başa başnoktası analizi yöneticiye kurumun kara geçeceği noktayı göstermesi bakımından önemli bir tekniktir. Karlılık analizine öncelikle gider ve gelirlerin tespiti ile başlanmaktadır. Başa başnoktasının bulunması ile nereden itibaren kurumun kar edeceğinin belirlenmesi kolaylaşmaktadır. Örneğin, bir sağlık kurumuna yeni bir cihaz alınacağı zaman o cihazın getirisinin belirlenmesinde ilk önce gider ve gelir durumunun tespiti yapılarak o cihazdan ne kadar gelir elde edileceği ve cihazın ne kadar kar getireceğinin tespiti yapılabilmektedir. Başa başnoktası analizi ile yönetici cihazın kar getirmeye başladığı noktayı tespit etmiş olmaktadır. Böylece başa başnoktası analizi yatırıma ilişkin verilecek kararlarda belirleyici bir faktör oynamaktadır.

Ocak ve diğerleri tarafından Muğla Devlet Hastanesi'nin tomografi ünitesinde maliyet-hacim-kar analizinin uygulanabilirliğinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre başa baş analizinin de kullanılmasıyla satış hacminin belirlenmesi sağlanmış ve gerekli fonksiyon ve grafiklerle de gösterilmiştir. Böylece maliyet – hacim - kar analizinin hastanelerde uygulanabileceği sonucuna varılmıştır (Ocak vd., 2004).

2.4.14 Satış Analizi

Satış analizi, işletmeye ait tüm ürün veya hizmetlerin satılması ile ilgili tüm bilgilerin toplanarak sınıflandırılması ve karşılaştırılması esasına dayanmaktadır. Satışların getirdiği kazanç ile ilgili bir performans analizidir. Dönemlik ya da yıllık olarak yapılan satış analizi işletmelerin satışlarından elde ettiği kar ve zararların belirli bir plan dâhilinde değerlendirilmesidir.

Satış Analizinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

İşletmenin borç ve likidite durumu belirlenerek rakiplerine karşı hangi durumda avantaj sahibi olduğu ile ilgili değerlendirmeler yapılmasını mümkün kılmaktadır. Maliyetlerin düşürülmesi ile nasıl bir üstünlük sağlanabileceği belirlenmektedir. Böylece yönetime satışlarla ilgili ayrıntılı bilgiler sunmaktadır.

Sağlık kurumlarının sundukları sağlık hizmetinin değerlendirilmesinin esas alındığı satış analizi ile hangi poliklinik daha fazla gelir getiriyor, hangi poliklinik kuruma zarar getiriyor bunun tespitine yardımcı olabilen bir analizdir. Bir bakıma verilen sağlık hizmeti ile ilgili durum analizi yapılması noktasında yönetime yardımcı olan bir analizdir.

2.4.15 Yöneylem Analizi

Yöneylem analizi; matematik, istatistik ve bilgisayar gibi çeşitli bilim dallarından faydalanarak geliştirilen teknikleri bilimsel bir yaklaşımla kullanan uygulamalı bir bilim dalıdır. İşletmedeki problemlerin düzenli bir şekilde kontrolünü sağlayan bu bilimsel yaklaşım aynı zamanda takip edilecek yöntemleri de göstermektedir. Başka bir ifade ile işletmelerdeki karar verme mekanizmasında meydana gelen problemlerin çözümü adına kullanılan bir yöntemdir. Genellikle model kurma yoluyla karşılaşılan problemlere çözüm

aranmaktadır (Yücel, 2004: 70). Bunu yaparken sistem yaklaşımı ile yaklaştığı için işletmenin tümünü ele almaktadır.

Yöneylem Analizinin Aşamaları

Yöneylem analizinde, problem çözümü ile ilgili 6 aşamanın izlenmesi gerekmektedir. Bunlar (Yücel, 2004: 70):

1. Problemlerin belirlenmesi
2. Matematiksel olarak modelin kurulması
3. Modelden çözümler elde edilmesi
4. Modelin ve çözümün test edilmesi
5. Çözümün kontrol edilmesi
6. Elde edilen çözümün uygulanması

Yöneylem Analizinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Yöneylem analizi, yöneticiye meydana gelen sorunların hangisinin daha önemli olduğunun belirlenmesine ve ne gibi bir çözüm getirilmesi gerektiğine yardımcı olan bir yöntemdir. Amaç kurumda meydana gelen sorun için en doğru çözümün bulunabilmesidir.

Kılıç ve diğerleri (2007) tarafından birinci basamak sağlık kurumları olan sağlık ocaklarında 3 yıllık (1999-2002) yöneylem araştırması yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre sunulan hizmetlerin tamamında düzelme olduğu bulunmuştur. 3 yıllık süreçte yapılan yöneylem analizinin sağlık bölge yönetimine veri sağlama açısından yararlı olduğu ve hizmet sunumunda da gerekli iyileşmelerin yaşanmasını sağladığı tespit edilmiştir (Kılıç vd., 2007).

2.4.16 Kıyaslama

Kıyaslama, genel anlamda işletmenin kendisini o sektördeki diğer firmalarla performans, kalite, verimlilik, maliyet yönetimi vb. konularda karşılaştırması anlamına gelmektedir. Burada amaç en iyi yönetim şekline ulaşabilmek ve kendini rakip firmalardan üstün tutmak olarak gösterilebilir. Sağlık kurumları, kalite ve performans bakımından kendilerini diğer ve genellikle en iyi sağlık kurumlarıyla kıyaslamak suretiyle kendilerinde var olan yanlış veya eksikleri gidererek daha iyi bir işleyişe sahip olmak düşüncesindedirler.

Kıyaslama Yönteminin Aşamaları

Kıyaslama işlemi dört aşamadan oluşmaktadır. Bunlar (Sevim, 2013: 239):

- İşletmenin süreçlerinin analiz edilmesi
- Sürecin kıyaslanması için bir işletme departmanının belirlenmesi
- Yapılacak kıyaslamamanın detaylı bilgilerinin toplanması
- Kıyaslama için toplanan bilgilerin yorumlanması

Kıyaslamamanın Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Kıyaslama, tüm işletmelerin yaptığı bir karşılaştırma sürecidir. Sağlık kurumları da kendilerini gerek finansal gerekse operasyonel olarak diğer sağlık kurumları ile kıyaslamaktadırlar. Kamu sağlık kurumları kamu ile özel sağlık kurumları ise diğer özel

sağlık kurumları ile kendilerini kıyasa tabi tutarak sektörde ne durumda olduklarının tespitini yapabilmekte ve gerekli iyileştirmeler için çözüm getirebilmektedirler. Yöneticiler, kıyaslama yaparak tüm bu unsurların gerçekleştirilmesi noktasında çabalamakta ve kurumlarını hep bir adım öne çıkartmaya çalışmaktadırlar.

Çarıkçı ve Acar'ın (2017) gerçekleştirdikleri bir çalışmaya göre kıyaslamanın, sağlık kurumlarında en fazla uygulanabilir ileri maliyet yönetimlerinden biri olduğu tespit edilmiştir (Çarıkçı ve Acar, 2017).

2.4.17 Karlılık Analizi

Karlılık analizi, işletmelerin finansman ve yatırım kararlarının uygunluğunu gösteren analizdir. Satışlar ve yatırımlar üzerinden sağlanan karlılık, işletmenin faaliyetlerinin etkinliğinin değerlendirilmesinde temel göstergedir. Karlılık analizi yapılırken o anki ekonomik durum, işletmenin bulunduğu sektörün özellikleri, işletmenin hedefleri vb. durumlar analizin doğru değerlendirmelere tabii tutulması açısından dikkate alınması gerekmektedir (Aydın, 2014: 98).

Karlılık Analizinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Karlılık analizinin yapılabilmesi için muhasebe verilerinin eksiksiz bir şekilde tamamlanması ve maliyet muhasebesi verilerinin karlılığı değerlendirmede yönetime vereceği bilgilerin güvenilir bir şekilde hazırlanması gerekmektedir. Böylece daha sağlıklı bir karlılık analizi yaparak yöneticilere finansal duruma ve karlılığa ilişkin gerekli bilgileri sağlanabilecektir.

2.4.18 Oran Analizi

Oran Analizi, en genel tanımıyla finansal tablolardaki kalemler arasında bulunan ilişkidir. Finansal tablolardan birçok oran elde edilmektedir. Önemli olan işletmenin ihtiyacı olan veya amaç ve hedeflerine hizmet edecek oran analizlerinin yapılabilmesidir. Oran analizinde, elde edilen oranlar değerlendirilirken işletme ve işletmenin bulunduğu sektörün durumu da göz önünde bulundurulmalıdır. Öte yandan oran analizi ile işletmenin zayıf ve güçlü yönleri belirlenmektedir (Aydın, 2014: 87).

İşletmelerde kullanılan başlıca oranlar şöyledir:

- *Likidite oranları*: Kısa vadedeki borçların ödenme gücünü ifade eden oranlardır.
- *Faaliyet oranları*: İşletmenin sahip olduğu varlıkların ne kadar etkin kullanıldığını gösteren oranlardır.
- *Karlılık oranları*: İşletmenin etkin bir şekilde yönetilip yönetilmediğini gösteren oranlardır.
- *Finansal kaldıraç oranları*: İşletmenin mali yapısının ve uzun vadedeki borçlarının ödenme gücünü gösteren oranlardır.

Oran Analizinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Yatırımcı için gelecek tahmini demek, finansal tablolarının değerlendirilerek yatırım için faydalı veriler meydana getirilmesi demektir. Bir sağlık kurumunun finansal oranlarının analiz edilmesi, işletme değerlemesinin ilk aşamasıdır (Gider, 2011). Oran analizi, sağlık

kurumlarının mali verilerinin özetlenerek finansal performansının belirlenmesi için kullanılan bir yöntemdir. Bu analizler yöneticilere kuruma ait eksiklerin belirlenerek performansın iyileştirilmesi konusunda yol gösterici rol üstlenmektedir. Öte yandan oran analizi, sağlık kurumunu diğer sağlık kurumuyla kıyaslama noktasında etkin bir rol oynamakta ve sektör ortalamalarına göre kurumun nerede olduğunu gösterebilmektedir (Bülüş vd., 2017).

Finansal performansın değerlendirilmesi; hastane yönetimi, kredi veren kuruluşlar, yatırımcılar ve diğer rakip hastaneler açısından önemlidir. Finansal analizler yöneticilere; alacak yönetimi, yatırım kararları ve stratejik diğer kararlar ile ilgili yol göstermektedirler. Bu sebeple hastanelerin varlıklarının sürekliliğini sağlamak için düzenli olarak analiz yapılması gerekmektedir (Alper ve Biçer, 2017).

Alper ve Biçer tarafından (2017) gerçekleştirilen çalışmada, bir kamu hastanesinin 3 yıllık bilanço ve gelir tablosu verileri kullanılarak finansal performansının belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda hastanenin likidite durumunun iyi olduğu, net çalışma sermayesinin yeterli düzeyde olduğu, alacaklarını zamanında tahsil edebildiği, stokların hızlı bir şekilde satışa dönüştürebildiği, mali yapısının güçlü olduğu, ilk iki yıl karlılık oranlarında düşüş yaşayıp üçüncü yıl karlılığının arttığı gözlenmiştir (Alper ve Biçer, 2017).

Özel bir tıp merkezinin finansal durumunun tespit edilmesi için yapılan ve 5 yıllık verilerin kullanıldığı bir çalışmada, tıp merkezinin likidite durumunun genel kabul gören likidite ortalamasından ve hastanenin önceki yıl değerinden daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Yani tıp merkezinin olağanüstü bir durumla karşı karşıya kalırsa kısa vadeli borçlarına ilişkin bir sıkıntı yaşamayacağı anlamına gelmektedir. Alacaklarının tahsilat süresinin de uzadığı tespit edilmiş olup, buna karşılık borçlarının kısa vadede ödendiği belirlenmiştir. Borçlanma oranının yıllar itibariyle düşüş gösterdiği hesaplanmıştır. Bu oranın yıllar itibariyle düşüş göstermesi, tıp merkezinin borçlarını zamanında ödediği anlamına gelmektedir. Tıp merkezi böylece piyasadaki güvenini artırmıştır. Tıp merkezinin kaynak yapısı öz kaynak ağırlıklıdır. Faaliyet oranlarının değerlendirilmesi sonucunda, verimlilik anlamında yıllar itibariyle bir düşüşten söz edilebilmektedir. Karlılık oranları da düşüş eğilimindedir. Buna sebep olarak maliyet artışı gösterebilmektedir. Bu sebeple tıp merkezinin maliyetleri azaltma yoluna gitmesi gerektiği sonucuna varılmıştır (Akca ve Somunoğlu İkinci, 2014).

2.4.19 Veri Zarflama Analizi

Veri zarflama analizi (VZA), işletmelerin verimliliklerinin ölçülmesinde kullanılan bir performans değerlendirme yöntemidir. Verimliliklerin ölçülmesinde çok sayıda girdi ve çıktı değişkenin dikkate alındığı doğrusal programlama tabanlı bir ölçüm yöntemidir.

VZA yöntemiyle ilgili bilinmesi gereken birtakım kavramlar bulunmaktadır. Bunlardan bahsetmek gerekirse kısaca şöyledir (Bayraktutan vd., 2010):

- **Performans:** İşletme hedeflerinin gerçekleştirilmesi adına sarf edilen çaba anlamına gelmektedir.

- Etkinlik: Eldeki kaynakların nasıl kullanıldığına dair bir kavramdır. Var olan optimum kaynakla elde edilebilecek maksimum çıktının elde edilmesi demektir. Etkinlik çeşitleri 3 adettir. Bunlar; eldeki girdilerle en çok çıktının üretilmesi anlamında olan *teknik etkinlik*, işletmenin uygun ölçekte üretim gerçekleştirme başarısı olan *ölçek etkinliği* ve bu iki bileşenin ikisini de veren etkinlik ise *toplam etkinliktir*.
- Etkililik: İşletmenin gerçekleştirmeyi hedeflediği çıktılara ulaşabilme derecesidir.

VZA ile etkin olmayan karar birimlerini etkin hale getirmek adına girdi miktarının azaltılması ya da çıktı miktarının artırılması kararlarının verilmesi söz konusu olmaktadır. VZA özellikle hizmet sektöründe performans ölçümünde sıkça kullanılan ve iyi sonuçlar elde edilen kullanışlı bir yöntemdir. Öte yandan diğer ölçüm metodlarına göre kolay veri elde edilen ve maliyeti de düşük bir yöntemdir (Ayanoğlu vd, 2010).

Sürekli gelişen teknoloji ve sağlık alanında yaşanan yenilikler sebebiyle sağlık sektörü oldukça dinamik bir yapıya sahip olmak durumundadır. Tüm bu gelişim ve değişimleri yakalayabilmek adına sağlık hizmeti sunucuları performans ölçümünü önemsemektedirler. Sağlık hizmetlerine yapılan harcamaların sürekli olarak artış göstermesi sebebiyle bu harcamaların kontrolü adına yapılacak verimlilik ölçümleri ile gerek atıl kaynakların tespiti gerekse ihtiyaç duyulan kaynakların belirlenmesi sağlanmaktadır.

Gerek nüfus artışı gerekse sosyo-ekonomik koşullar sağlık hizmetleri talebini artırmıştır. Öte yandan sağlık hizmetlerinin sunumunda kullanılan teknolojik cihazların maliyetleri sürekli arttığı için sağlık alanı, kaynak kullanımı çok fazla olan alanlardan biri haline gelmiştir. Bu sebeple artan harcamalar ve sınırlı kaynaklar sağlık kurumlarını verimli çalışmaya yönlendirmektedir. VZA yönteminin sağlık sektöründe kullanımının yaygın olmasının en önemli nedeni girdi ve çıktı değişkenlerinin çok çeşitli olmasıdır (Şenol ve Gençtürk, 2017).

Sağlık kurumlarının verimliliklerinin ölçülmesi için girdi ve çıktı değişkenlerinin iyi bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Fakat sağlık kurumları birbirinden farklı hizmet talebine sahip oldukları için girdi ve çıktı değişkenlerinin belirlenmesi bu noktada zorlaşmaktadır. Çünkü sağlık kurumuna gelen her hastaya verilen tedavinin farklı olması çeşitli hizmetlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum girdi ve çıktı değişkenlerini belirlemede kimi zaman zorluk yaratabilmektedir. Girdi ve çıktı değişkenleri, çalışmanın amacına ve karar birimine göre seçilmek durumundadır. Belirlenen girdi ve çıktı değişkenlerinin karar birimlerini temsil etmesi gerekmektedir. Karar biriminin kullandığı her kaynak girdi değişkenidir. Çıktı değişkeni ise meydana gelen performansın ölçülmesiyle ortaya çıkmaktadır. Çok sayıda değişkenle bu ölçümün yapılması karar birimlerinin farklılıklarını daha net ortaya koymaktadır. Genel itibarıyla bu alanda yapılan çalışmalar temel alınarak girdi- çıktı değişkenlerinin belirlenmesi daha sağlıklı olmaktadır. Örnek olarak sağlık kurumlarında verimlilik ölçülürken kullanılan genel girdi değişkenleri; doktor sayısı, hemşire sayısı ve yatak sayısıdır. Çıktı değişkenleri ise; hasta sayısı, ameliyat sayısı, tetkik sayısı ve poliklinik sayısıdır (Çakmak vd., 2009).

Veri Zarflama Analizinin Aşamaları

Veri Zarflama Analizi' nin uygulanma süreci aşağıdaki gibidir (www.deu.edu.tr)

1. Karar birimlerinin seçimi:

Karar birimlerinin girdi ve çıktı değişkenleri benzer olmak durumundadır. Sağlık alanındaki karar birimleri hastaneler, sağlık merkezleri vb.'dir. Aynı kurum içerisinde ise farklı departmanlar karşılaştırma yapılmak için karar birimi olarak seçilmektedir. Seçilen tüm karar birimlerinin kullandığı kaynaklar benzer olmalı ve aynı çevre şartlarında faaliyet gösteriyor olmalıdır.

2. Girdi ve çıktı değişkenlerinin seçimi

Girdi çıktı değişkenleri karar birimlerini temsil etmek durumundadır. Değişkenlerin seçimi incelenecek karar birimine ve elde edilecek verilere bağlı olarak değişebilmektedir. Literatürdeki çalışmaların değişkenleri baz alınarak yapılan çalışmalar daha sağlıklı sonuçlar vermektedir. Çok sayıda seçilen değişkenler uzman görüşü veya yapılan ilişki analizleriyle azaltma yoluna gidilmektedir. İncelenecek tüm faaliyetleri kapsayan değişkenler seçilmelidir. Girdi ve çıktı sayısının çarpımı kadar karar birimi olmak durumundadır.

3. Model seçimi

Girdiler üzerinde bir kontrol söz konusu değilse çıktı yönelimli bir model, çıktılar üzerinde bir kontrol yoksa girdi yönelimli bir model tercih edilmektedir. Model oluşturulamıyorsa toplamsal modeller kullanılmaktadır

Girdi yönelimli modelde çıktılar sabit tutularak girdilerdeki değişim incelenmektedir. Çıktı yönelimli modelde ise girdiler sabit tutularak çıktılardaki değişimler incelenmektedir. 3 temel model bulunmaktadır:

CCR (Charnes-Cooper-Rhodes) Yöntemi: Toplam (ölçek etkinliği ve teknik etkinlik) etkinliğin ölçülmesinde kullanılan bir modeldir. Girdi ve çıktıya yönelik olarak kullanılabilir. Ölçeğe göre sabit getiri sağlayan bir modeldir. Yani girdilerde ne oranda artış oluyorsa çıktılarda da o oranda olması demektir.

BCC (Banker-Charnes-Cooper) Yöntemi: Teknik etkinliğin ölçülmesinde kullanılan yöntemdir. Bu yöntem de girdi ve çıktı yönelimli olarak kullanılmaktadır. Ölçeğe göre değişken getiri sağlayan bir modeldir. Girdilerde meydana gelen değişikliğin çıktılarda aynı oranda olmaması anlamına gelmektedir.

Toplamsal Yöntem: Her iki modelin de uygulanması anlamına gelen bir yöntemdir.

4. Sonuçların yorumlanması

Etkinlik değeri 1 olan karar birimleri etkin olarak değerlendirilmektedir. 1'in altındaki değerler etkin olmayan karar birimlerini göstermektedir. Potansiyel iyileştirmelerin yapılmasında referans alınan karar birimlerinin değerleri kullanılmaktadır (Özden, 2008).

Veri Zarflama Analizinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

VZA, yönetsel anlamda karar vericiye önemli bilgiler sunmaktadır. İncelenen karar birimlerinin etkinliklerinin diğerleriyle kıyaslanmasına olanak sağlayıp, etkinliği düşük olanlar belirlenerek etkinliklerin artırılması için neler yapılacağı konusunda referans aldığı karar birimi etkinliğine göre alternatif yollar sunmaktadır. Yöneticiye etkinsizliğin sebebinin hangi birimin hangi kaynağından oluştuğunun bilgisini vermektedir. Âtıl kapasitenin varlığı ve gereken düzenlemelerin yapılması konusunda da yöneticiye yol göstermektedir (Ayanoğlu vd., 2010).

Sağlık hizmetlerinin kendine özgü birtakım özellikleri sebebiyle girdi ve çıktı sayısı fazladır. Birbirinden farklı bu değişkenler ile performans ölçüm yoluna gidilmesi ve gerekli kıyaslamaların yapılmasıyla etkin olan karar biriminin tespiti ile etkin sınırın altında kalan karar birimlerinin gerekli müdahalelerle etkin sınıra ulaşmaları sağlanmaktadır. VZA ile etkin sınıra ulaşmada yapılacak değişikliklerin miktarı belirlenebilmektedir (Şenol ve Gençtürk, 2017).

Sağlık kurumlarında performans ölçümünün sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için finansal ve operasyonel verilerin doğru bir şekilde sağlanması gerekmektedir. Analiz edilen bu veriler ise doğru kararları alacak insan kaynağına gereksinim duymaktadır. Burada yöneticiye düşen görev bu bakımdan çok önemlidir. Sadece analiz yapılması değil o analizin doğru bir değerlendirmeye tabi tutularak işletme hedeflerini gerçekleştirmede kullanılması gerekmektedir. VZA, yöneticiye girdi ve çıktı değişkenleri yardımıyla hizmet sürecini görmeleri ve daha etkin kararlar almalarını sağlamaktadır (Şenol ve Gençtürk, 2017). Öte yandan yöneticiye hangi karar birimlerinin verimliliklerinin artırılması noktasında strateji geliştirme imkânı da sunmaktadır (Çakmak vd., 2009).

Şenol ve Gençtürk (2017) tarafından yapılan bir araştırmaya göre Türkiye’deki kamu hastanelerini inceleyen çalışmada 80 ildeki Kamu Hastane Birlikleri’ne bağlı hastaneler VZA analizine tabi tutulmuştur. Literatürdeki girdi ve çıktı değişkenlerinden yola çıkarak çalışma amacına hizmet eden değişkenler belirlenmiştir. Gerek nüfus yoğunluğu ve rakip firmanın olması gerekse teknolojik altyapının yetersiz olması nedeniyle bu çıktıların verimsizliğe sebep olduğu tespit edilmiştir (Şenol ve Gençtürk, 2017).

Bal ve Bilge (2013) yaptıkları çalışmada, Sağlık Bakanlığı’na bağlı 35 eğitim ve araştırma hastanesinde VZA yöntemiyle kullanılarak verimliliklerini ölçmüşlerdir. Verimli olarak çalışmayan hastaneler, girdilerde maliyet azaltma yaparak ya da çıktıları artırarak verimliliklerini artıracabilecekleri sonucuna varılmıştır (Bal ve Bilge, 2013).

Çınaroğlu’nun (2018) Kamu Hastaneler Birliği’ne bağlı hastanelerde yaptığı çalışmaya göre, hastanelerin teknik olarak verimliliklerinin karşılaştırılması amaçlanmıştır. Çalışma kapsamında 2014 yılı verileri kullanılmış ve eğitim araştırma hastaneleri (48) ile diğer kamu hastaneleri (66) ile karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda, eğitim araştırma hastanelerinin teknik verimlilikleri belirli bir zaman noktasında diğer kamu hastanelerine nazaran daha olduğu yüksek bulunmuştur. Böylelikle VZA sağlık kurumlarının

verimlilikleri ile ilgili iyileştirmelerin yapılması noktasında veri sağlamıştır (Çınaroğlu, 2018).

2.4.20 Dönüşüm Muhasebesi (Kısıtlar Teorisi)

İşletmelerde meydana gelen ve hizmet sunumu ve işleyişi etkileyen bir kısıtın belirlenip yok edilmesi ile işletmenin işleyişine etkin bir şekilde devam etmesini sağlayan bir yöntemdir. Burada amaç sistem içerisindeki aksaklıkların giderilmesidir (Çarıkçı ve Acar, 2017).

Kısıtlar Teorisinin Aşamaları

Kısıtlar teorisinin aşamaları aşağıdaki gibidir (Belgin, 2009):

1. Kısıtların belirlenmesi
2. Kısıtların ne şekilde düzeltileceğine yönelik kararlar alınması
3. Belirlenen kısıta karşı diğer problemlerin ikinci planda bırakılması
4. Kısıtın ortadan kaldırılması
5. Kısıtlar kaldırıldığında ilk aşamaya geri dönülmesi

Dönüşüm Muhasebesinin Yönetimin Karar Sürecindeki Etkisi

Kısıtlar teorisi, hammadde ve malzeme giderlerinin ve diğer değişken giderlerin sabit olduğunu kabul etmektedir. Böylece dönüşüm zamanının kısaltılmasına odaklanmaktadır. Dönüşüm muhasebesi ürün fiyatlandırmada yöneticilere fayda sağlamaktadır (Belgin, 2009).

Kısıtlar teorisi, sağlık sektöründe çok fazla kullanılmayan bir uygulama olmakla birlikte, bu yöntemin uygulanabilmesi için öncelikle yöneticinin tüm süreçlere hasta gözü ile bakması gerektiği söylenebilmektedir. Kısıtlar teorisine göre hasta bakımına odaklanmak ve hastanın hastalığını doğru teşhis ederek gereksiz maliyetlerin oluşmasına izin vermemek esas amaç olmalıdır. (Çarıkçı ve Acar, 2017).

BÖLÜM 3: SAĞLIK KURUMLARINDA FİNANSAL YÖNETİM İŞLEVLERİ VE ARAÇLARI

3.1. Finansal Yönetim Araçları Olarak Finansal Tablolar

İşletmeler gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonuçlarını açıklamak için belirli periyotlarla kamuyu aydınlatmakla yükümlüdürler. İşletmenin finansal durumuna ilgi duyanlar bu verilere göre hareket ederek yatırım kararlarını yönlendirmektedirler. Bu kişiler ortaklar, hissedarlar, yatırımcılar ve/veya müşteriler olabilmektedir. Sadece belirtilen ilgililer değil, bunun yanında şirketlerin faaliyetlerini ve bunların sonuçlarını analiz edenler de bulunabilmektedir. İhtiyaç duyulsa da duyulmasa da kredi sağlayıcısı ya da yatırım şirketleri de finansal tabloları ve mali bilgileri analiz eder, inceler ve değerlendirirler. Finansal tablolar, işletmelerin performanslarını, kapasitelerini ve daha birçok özelliklerini ölçen karnesi gibidir. Bu yüzden işletmelerin ortaya koydukları faaliyetlerinin en doğru ekonomik özeti finansal tablolarda okunabilmektedir. İyi yapılan analizler, işletmenin olumlu ve olumsuz yönlerini, güçlü ve zayıf oldukları alanları ortaya koyacağından, finansal tablolar işletmelerin geleceğini şekillendirebilmektedir. Finansal tabloların doğru ve şeffaf biçimde hazırlanması şirketlerin geleceğine yön verdiği gibi kamuyu aydınlatma noktasında da oldukça önemlidir (Okay, 2005).

Finansal tablolar, işletmelerin muhasebe fonksiyonlarına göre kaydedilen ve sınıflandırılan bilgilerinin özetlenerek ilgililerce gerek görüldüğünde yorumlanmak ve analiz edilmek üzere hazırlanmasını sağlayan araçlardır. İlgililere doğru karar vermelerinde ve ileride oluşacak nakit akışını analiz etmede faydalı bilgi temin etmek, varlıklardaki değişimleri tespit etmek ve faaliyetlerin sonuçları hakkında bilgi vermek amaçlarıyla hazırlanmaktadır (İSMMMO, 2020).

Sağlık kurumları için de önemli finansal araçlar olan mali tablolar, kurumun finansal yapısı ile ilgili ilgililere bilgiler sağlamaktadır. Sağlık kurumunun verimli olarak yönetilebilmesi için en başta kurum yöneticisine mali durumla ilgili güncel ve sistematik veriler sağlamaktadır. Finansal tablolar sağlık kurumlarının en önemli veri kaynaklarıdır. Finansal tabloların hazırlanmasını ve düzenlenmesini yürüten muhasebe-finance birimi, yöneticiye bu bilgileri sunarak kurum hakkında yapacağı değerlendirmeler ve alacağı tüm kararlar noktasında yardımcı olmaktadır.

3.1.1 Finansal Tablolar

İşletmeler tarafından kullanılan başlıca finansal tablolar aşağıda tanımlanmıştır:

Bilanço: Bilanço, işletmelerin güncel finansal durumunu gösteren bir tablodur. Yöneticilere, ortaklara ve çıkar gruplarına bilgi sağlamaktadır. Belirli bir dönem için işletme varlıkları ile kaynaklarının durumunu göstermektedir. Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Aktif hesaplar, işletmenin dönen varlıkları ile duran varlıklarını gösterirken, Pasif hesaplar, işletmenin uzun ve kısa vadeli borç ile öz sermaye yapısını göstermektedir.

Gelir Tablosu: Gelir tablosu, işletmelerin belirli bir dönemine ait tüm gelirleriyle yine aynı dönemine ait tüm giderlerini ve bunlar neticesinde oluşan işletme dönem net kâr veya zararlarını ortaya koyan tablodur.

Gelir tablosu kar ve zararı belirlemesiyle yöneticiye işletme verimliliğini ölçmede ve işletmeye yatırımda bulunacak yatırımcılara da yatırım kararlarında yardımcı olma noktasında fayda sağlamaktadır (Akkuş, 2010).

Satışların Maliyeti Tablosu: Gelir tablosunun bir eki şeklinde olan ve onu tamamlayan satışların maliyeti tablosu, işletmelerin belirli bir dönemdeki stok hareketleriyle ilk madde ve malzemeler, satılan mamuller, satılan hizmetler ve ticari malların maliyetlerini ortaya çıkarmak için hazırlanmaktadır.

Fon Akım Tablosu: Gelir tablosu ve bilançonun tamamlayıcısı niteliğindedir. İşletmelerin belirli dönemlerdeki fon kaynaklarını ve bunların nerelerde değerlendirildiğini ortaya koyan tablodur. Bu tabloya ismini veren fon kavramı çok geniş bir anlam ifade etmektedir. Bu doğrultuda fon, kullanılması mümkün hak ve olanaklardan finansal araçlara kadar geniş bir yelpazedeki aktifleri ifade etmektedir.

Nakit Akış Tablosu: Nakit akış tablosu, işletmelerin bir hesap dönemindeki tahsilatlarını, ödemelerini ve kaynaklarını gösteren tablodur. Nakit akış tablosu işletmelerin güncel nakit durumu ile ilgili bilgi verdiği gibi, ileriye dönük yorumlar yapılmasını da mümkün kılmaktadır. Bilançodan veya gelir tablosundan nakit akışıyla ilgili olarak çıkarılamayan birçok veriye nakit akış tablosuyla ulaşılabilmektedir.

Nakit akış tablosu düzenlenirken, işletmeye ait iki yıllık karşılaştırmalı bilançoları ve son döneme ait gelir tablosuna ihtiyaç duyulmaktadır. (Çabuk ve Lazol, 2014: 64).

Kar Dağıtım Tablosu: İşletme karının ne şekilde dağıtıldığının gösterildiği bir tablodur. İşletme karının dağıtılan ve dağıtılmayan kısmı detaylı olarak gösterilmektedir. Bilanço ve gelir tablosunun tamamlayıcısı olan tablolardan biridir. Yöneticilere, ortaklara ve diğer ilgililere işletme kar veya zararı ile ilgili bilgi vermektedir (Çabuk ve Lazol, 2014: 72).

Öz Kaynaklar Değişim Tablosu: Belirli bir dönem için öz kaynak hesaplarının durumunu gösteren bir tablodur. Artış ve azalışların ne oranda olduğu bilgisini işletme yönetici ve ortaklarına vermektedir (Çabuk ve Lazol, 2014: 74).

3.2 Sağlık Kurumlarında Finansal Analiz

Finansal yönetim, işletmenin ihtiyaç duyduğu kaynakların sağlanması ve bu kaynakların uygun varlıklara yatırılarak değerlendirilmesi sürecidir (Saraç , 2012). Öte yandan finansal yönetim, varlıkların finansmanının ne kadarının borçlanma ile ne kadarının ise öz sermaye ile karşılanacağına ilişkin kararları kapsamaktadır. Bu kararların alınmasında ve işletmeye ilişkin diğer tüm kararların alınmasında muhasebe departmanının sağladığı veriler oldukça önemlidir. Çünkü yönetici muhasebe departmanının sağladığı veriler ışığında alınacak kararlarda gerekli değerlendirmeleri yaparak işletme için en uygun kararın verilmesini sağlamaktadır. Muhasebe bölümü finansal analiz noktasında tablolar ve raporlar yardımıyla yöneticiye işletmenin durumu ile ilgili önemli bilgiler sağlamaktadır.

Finansal analiz, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmesinde, yatırım, finansman ve fiyat belirleme gibi birtakım kararların alınmasında, işletmenin verimliliğinin belirlenmesinde kullanılan analizlerin tümüdür. Öte yandan, muhasebe kayıtlarının bir sonucu olarak düzenlenen bilanço, gelir tablosu ve diğer finansal tablolardan elde edilen verilerin birtakım analizlerle yorumlanabilir hale getirildiği bir finansman yöntemidir. Sağlık sektöründe yaşanan hızlı değişimler nedeniyle sağlık kurumlarının finansal yönü ön plana çıkmıştır. Finansal analizle elde edilen bilgilerin doğruluğu yöneticinin sağlıklı kararlar alabilmesine yardımcı olmaktadır. Yapılan finansal analizlerle sağlık kurumunun mali durumu, kaynak yapısı, karlılığının kontrol altında tutulması ve doğru bir şekilde yönetilmesi istenmektedir. Finansal analizlerin sağlık kurumu yöneticilerine sağladığı kolaylıkları şöyle sıralamak mümkündür (Ağırbaş, 2019):

- Mali planların yapılması
- Denetim ve değerlendirmelerin yapılması
- Hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi
- Yürütülen faaliyetlerin verimliliklerinin ölçülmesi
- Üretilecek sağlık hizmetlerinin fiyat politikasının belirlenmesi

3.2.1 Kapsamına Göre Finansal Analiz

Bu analiz türleri, yapılacak çalışmanın içine aldığı dönemler göz önünde bulundurulduğunda yapılan analizleri kapsamaktadır. Statik analiz ve dinamik analiz olmak üzere kapsamına göre finansal analiz iki çeşittir.

1. Statik Analiz

Statik analiz, sağlık kurumunun belirli bir dönemine ait finansal tablolardaki kalemlerin birbiriyle olan ilişkilerinin objektif olarak tespit edilmesini ve değerlendirilmesini ifade etmektedir. Statik analiz, finansal durum ve faaliyet sonuçlarının belli bir cari faaliyet dönemi özelinde gösterildiği gibi yapılması muhtemel daha geniş çapta bir analizin temelini oluşturmaktadır (Çabuk ve Lazol, 2014)

2. Dinamik Analiz

Sağlık kurumlarının birden fazla yıla ait verilerinin kullanılmasıyla yapılan analiz türüdür. Sağlık kurumuna ait birbirini izleyen mali dönemlerine ait finansal tablolardaki kalemlerin birbiri ile ilişkilerini incelemektedir. Finansal verilerin birbiriyle karşılaştırılması esastır. Yapılan analizler ile sağlık kurumunun değişimleri belirlenerek pozitif ve negatif durumların tespitine olanak vermektedir. Karşılaştırılan durumlar; geçmiş dönem verileri, bütçe hedefleri, rakip işletme verileri ve genel standartlardır. Bu karşılaştırmalar sonucunda olumlu çıktıların devamlılığı sağlanmakta ve olumsuz çıktıların ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Çabuk ve Lazol, 2014).

3.2.2 Analizi Yapan Kişiyeye Göre Finansal Analiz

Finansal analizler kurum çalışanları tarafından yapılabileceği gibi dışarıdan bir uzman tarafından da yapılabilmektedir. Analizi yapan kişiyeye göre finansal analiz türleri iç analiz ve dış analiz olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1. İç Analiz

Finansal analizin sağlık kurumu çalışanları tarafından yapılmasına iç analiz denmektedir. Bu çalışanlar hastane yöneticileri, muhasebeciler ve iç denetçiler olabilmektedir. Bu sebeple iç analiz sağlık kurumunun kendisi ile ilgili yaptığı değerlendirme olarak görülebilir. Analizi yapanlar kurum çalışanları olduğu için tüm finansal verilere ulaşabilmektedirler. İç analizde objektiflik çoğu zaman sağlanamamaktadır. Bu sebeple sağlık kurumu hakkında kurum dışından bilgi edinmek isteyenler açısından sağlıklı bir analiz değildir (Ağırbaş, 2019).

2. Dış Analiz

Finansal analizin kurum dışından kişiler tarafından objektif olarak yapıldığı analiz türüdür. Analizi yapanlar kurum dışından olduğu için yalnızca sağlık kurumunun yayınladığı finansal tablo verilerinden faydalanmak durumundadır. Yatırım yapmak isteyen işletmeler, kredi kurumları ve sağlık kurumu ile ilgili satıcı konumundaki kişilerce yapılan bir analizdir. Sağlık kurumuna ait genel bir değerlendirme imkânı sağlamaktadır (Ağırbaş, 2019).

3.2.3 Yapılma Amacı Açısından Finansal Analiz

Belirli amaçlara hizmet edilmesi için gerçekleştirilen analizlerdir. Yönetim analizi, kredi analizi ve yatırım analizi olmak üzere 3'e ayrılmaktadır.

1. Yönetim Analizleri

Yönetim analizleri, yöneticilerin alacakları kararlara, belirleyecekleri ve uygulayacakları politikalara direkt etki etmesi planlanarak yapılan analizlerdir. Bu analizde, statik ve dinamik analizler de kullanılmaktadır. İşletmelerin devamlılıklarının sağlanması ve işleyişlerinin başarılı bir şekilde devam edebilmesi için finansal tabloların tamamen ve doğru bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. Yönetim analizi, yönetimin gelecek adına daha doğru kararlar alması için büyük önem taşımaktadır. Özet olarak işletmelerin verimlilik ve karlılıklarını artırmak, kurum kaynaklarını etkin olarak kullanabilmeyi sağlamak ve yönetimin aldığı kararların doğruluğunu sağlamak noktalarında yöneticilerin yardımcısı niteliği taşımaktadır (Çabuk ve Lazol, 2014).

Yönetim analizleri ile yöneticiler sağlıklı kararlar alarak verimlilik ve karlılığın artırılmasını hedeflemektedirler. Yönetim analizlerinin başlıca amaçları şunlardır (Akkuş, 2010: 62):

- İşletme etkinliğinin başarı derecesini ölçme
- İşletmenin hedeflerine ulaşp ulaşmadığını belirleme
- Ulaşılamayan hedeflerin sebeplerini ortaya koyma
- Geleceğe yönelik planlama yapma

- Üretilcek ürün veya hizmetin miktarı ile ilgili karar alma
- İşletme için doğru ve yerinde kararlar alma

Sağlık kurumunun likidite durumu, mali yapı ve karlılık gibi hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edildiği analizlerdir. Bu analizler sağlık kurumu yöneticisinin yönetim fonksiyonlarını yerine getirirken vereceği kararlara ışık tutmaktadırlar. Sağlık kurumlarında finansal tabloların yorumlanmasıyla yöneticinin alacağı kararlara yardımcı olan birçok analiz bulunmaktadır. Bu analizler yardımıyla çeşitli sağlık hizmetinin verildiği sağlık kurumlarının rakiplerine göre rekabet avantajına sahip olma amaçlarının gerçekleştirilmesi beklenmektedir. Bir yandan kaliteli hizmet sunarken bir yandan da uygun fiyatlı hizmet sunabilmenin mümkün olacağı bir değerlendirmeye tabii tutulan sağlık kurumları, bu analizler sayesinde geleceklerini sağlıklı bir şekilde görebilmektedirler. Yönetime yardımcı analizler kısaca aşağıdaki gibidir (Ağırbaş, 2019):

- Maliyet analizleri
- Bütçeleme
- Performans analizleri
- Karlılık analizleri

2. Kredi Analizleri

İşletmelere kredi sağlayan kurumlar, verdikleri kredileri vadesinde ve üzerine kar/faiz ekleyerek geri almak isterler. İşletmelerin mali durumlarını bilmek ve borçlarına sadık kalıp kalmayacaklarını tespit etmek isterler. Buradan da anlaşılacağı gibi kredi analizleri bu kredileri işletmelere veren kredi kurumlarınca gerçekleştirilen bir analiz türüdür. İşletmelerin kredi analizleri bakımından kısa vadeli yabancı kaynaklar ile dönen varlıklar arasındaki ilişkiler çok önem taşımaktadır. Bu nedenle bu ilişkilerin incelendiği analiz teknikleri oldukça önem taşımaktadır (Çabuk ve Lazol, 2014: 155).

Kredi analizleri, işletmelerin borçlarını ödeyebilme yetisi ile ilgili analizler olduğu için işletmelerin likidite durumu bu analizleri yapanlar tarafından bilinmek istenmektedir. Sağlık kurumları da diğer işletmeler gibi kurumda nakit ihtiyacı doğduğunda bu ihtiyacı yalnızca öz kaynak ile finanse etme yoluna gitmezler. Çoğu durumda bu böyledir fakat bazı durumlarda kredi de kullanmaktadırlar. Kredi analizleri sağlık kurumunun borçlarını ödeyebilme durumunu belirlemek amacıyla kredi veren banka, finans kuruluşu veya işletmelerce yapılmaktadır.

3. Yatırım Analizleri

Yatırım analizleri, işletmelerin kazançlarının gelecekte ne kadar güçlü olacağının tespiti için yapılmaktadır. Yatırım analizlerini yaptıranlar işletmelerin mevcut ortakları olabileceği gibi ortak olmayı düşünenler veya uzun vadeli fon sağlayıcılar da olabilmektedir. Finansal tabloların analizleri ile işletmelerin hali hazırdaki ortakları veya ortak olma niyetindekiler yatırımlarının güvencesi, işletmenin sürekliliği, ilerideki kazanma gücü, karını dağıtma politikaları, varsa hisse senetlerindeki değer artışları ve bunların ortaya koyduğu eğilimle ilgilenmektedirler. İşletmelere uzun vadeli fon sağlayan kişi veya kuruluşlar işletmelerin borç ödeme güçlerine, sermaye durumlarına ve bu

sermayelerin ölçülü olarak finanse edilip edilmediğine dikkat etmektedirler. Bu kişi veya kuruluşlar, işletmelere sağladıkları fonların vadelerinde kendilerine geri ödenip ödenmeyeceğini de bilmek istemektedirler (Çabuk ve Lazol, 2014).

Sağlık kurumlarında yatırım kararlarının alınması finansal tablolardan hareketle yapılan finansal analizler sonucundaki değerlendirmelere bağlıdır. Bu analizler sonucunda sağlık kurumu alınacak bir cihaz veya bir teknolojinin getiri ve götürülerinin ne olduğunu görerek yatırım yapıp yapmama konusunda karar vermektedirler. Öte yandan açılacak bir sağlık kurumunun ayrıntılı olarak gelir - gider dengesinin kurulacağı analizler sayesinde böyle bir kurumun açılıp açılmayacağı kararı verilebilmektedir. Sağlık kurumları yüksek teknolojinin etkin bir şekilde kullanıldığı yerlerdir. Bu sebeple yatırım analizleri yapılırken tüm ayrıntılar göz önünde bulundurulmalıdır.

3.3 Sağlık Kurumlarındaki Finansal Analiz Yöntemleri

Finansal yönetim, işletmelerin mevcut sahiplerinin finansal varlıklarının değerlerini mümkün olan en yüksek düzeye erişirme faaliyetleridir. Finansal yönetim uygulamaları da bu amaca ulaşmak için gerçekleştirilen eylemlerin genel adıdır. Sağlık kurumundaki finansal yönetim ne kadar doğru ve etkin yürütülürse, finansal başarı da o ölçüde artacaktır. Bu sebeple finansal yönetim ile ilgili yöneticiler finansal analizleri kullanmaktadırlar. (Uluyol, 2013).

Çeşitli analiz tekniklerinden faydalanmak maksadıyla, işletmelerin karlılıklarının yeterlilikleri, kısa ve uzun vadeli borçlarını vadesinde ödeme kabiliyetine sahip olup olmadıkları, mevcut varlıklarını değerlendirmede verimli yollar izleyip izlemedikleri gibi konular tespit edilmeye çalışılarak, işletmelerde zamanla oluşan değişimler analiz edilmektedir. İşletmelerin bu gibi önceki dönem finansal sonuçlarının analizleri temelde karşılaştırmalı (yatay) analiz, yüzde yöntemi ile (dikey) analiz, eğilim (trend)yüzdeleri ile analiz ve oran (rasyo) analizi ile yapılmaktadır (Özer, 2012: 184).

3.3.1 Yatay Analiz (Karşılaştırmalı Tablolar Analizi)

Yatay analiz de denilen karşılaştırmalı finansal tablolar analizi, işletmelerin devam eden iki ya da daha çok faaliyet döneminin finansal tablolarının birbiriyle karşılaştırmalı olarak düzenlenip bu tablolarda yer alan maddelerin zamanla gösterdiği gelişme ve değişikliklerin tespit edilmesi ve incelenmesi yoluyla yapılmaktadır. Birden çok döneme ait verilerin karşılaştırılıp değerlemesi söz konusu olduğu için analizin yapısı dinamiktir. Karşılaştırmalı tablolar analizi sayesinde işletmelerin önceki dönemler ile bugünkü durumu karşılaştırılarak gelecekleriyle alakalı alınacak kararlarda fayda sağlanabilmektedir. (Çabuk ve Lazol, 2014: 159).

Karşılaştırmalı analiz, farklı dönemlerde hazırlanmış mali tablolardaki kalemlerde tespit edilen değişikliklerin incelenerek değerlendirilmesi olarak da tanımlanmaktadır. Karşılaştırmalı analiz yapılırken kalemlerin birbirleriyle ilişkisi yerine, zaman içerisinde sergiledikleri artış ve/veya azalışlar incelenmektedir. Karşılaştırmalı tablolar analizi işletmelerin gelişim trendleri üzerine fikir edinilmesini sağlayacak veriler sağlamaktadır (Özer, 2012).

Karşılaştırmalı finansal tablolar analizinin uygulanması oldukça basittir. İki yılın bilanço ve gelir tablosu verilerini yan yana getirip kalem kalem verileri artıp azaldığı tutar ve yüzdelere göre hesaplanır. Akabinde bulunan değişimlerin işletmelere etkileri tespit edilip değerlendirilmektedir. İşletmeler için olumlu olan gelişmelerin sürdürülmesi, olumsuz olanların ise giderilmesi için gereken tedbirler alınmaktadır. Karşılaştırmalarda oluşturulacak eski dönem finansal tablolarıyla cari tablolar aynı dönemleri içine alacak şekilde hazırlanmalıdır (Çabuk ve Lazol, 2014: 160).

Hastanelerdeki tüm finansal tabloların birbirini izleyen yıllar itibariyle karşılaştırılarak zaman içerisinde yaşanan değişikliklerin belirlenerek değerlendirilmesine imkân veren dinamik bir analizdir. Aktif ve pasif kalemlerdeki verilerin değişimlerine ilişkin rakamsal olarak ve yüzde ile hesaplanarak değerlendirme imkânı sunmaktadır. Gelir tablosunda da meydana gelen maliyet, satış ve karlar ile ilgili yorumda bulunabilme imkânı vermektedir. Sonuçların sağlıklı olabilmesi için aynı dönem ve aynı muhasebe ilkelerine göre hazırlanmasının dışında enflasyondan da etkilenmemiş olması gerekmektedir. Elde edilen karşılaştırmalar ile hastanenin diğer mali oranları, başka hastanelerin oranları, sağlık sektörü ortalamaları ile karşılaştırma yapılarak hastanenin mevcut durumunun tespiti ve yapılacaklar konusunda yönetici bilgilenebilmekte ve değerlendirmeler yapabilmektedir. Bu analizde yapılan karşılaştırmalar iki şekilde olabilmektedir (Ağırbaş, 2019):

a) İlk yılın baz alınmasıyla, diğer yılların baz alınan bu yıllarla karşılaştırılması.

$$\text{İlk Yıla Göre Yüzdesel Değişim} = ((\text{Cari dönem tutarı} - \text{ilk yıl tutarı}) / \text{İlk yıl tutarı}) * 100$$

b) Her yıla ait rakamın bir önceki yıl rakamlarıyla karşılaştırılması.

$$\text{Önceki Yıla Göre Yüzdesel Değişim} = ((\text{Cari dönem tutarı} - \text{önceki yıl tutarı}) / \text{Önceki yıl tutarı}) * 100$$

Z hastanesinin 2020 bilanço kalemlerinin önceki ve ilk yıla göre karşılaştırılarak yıllar arasındaki değişimin belirlenmesi amaçlanmaktadır. Bu sebeple yapılan yatay analiz tablodaki gibidir.

Tablo 9. Z Hastanesi Yatay Analiz Tablosu

Z Hastanesi Yatay Analiz Tablosu (TL)							
	2018	2019	2020	Önceki Yıla Göre	İlk Yıla Göre		
				2019-2020	%	2018-2020	%
AKTİFLER	3.500.000	4.000.000	5.000.000	1.000.000	25	1.500.000	43
Dönen Varlıklar	2.000.000	3.000.000	3.500.000	500.000	17	1.500.000	75
Duran Varlıklar	1.500.000	1.000.000	1.500.000	500.000	50	0	0
PASİFLER	3.500.000	4.000.000	5.000.000	1.000.000	25	1.500.000	43
KVYK	1.800.000	2.300.000	2.700.000	400.000	17	900.000	50
UVYK	1.200.000	1.000.000	1.500.000	500.000	50	300.000	25
Öz kaynak	500.000	700.000	800.000	100.000	14	300.000	60

Kaynak: (Kamuyu Aydınlatma Platformu, 2020)

a) Hastanenin bilanço kalemlerinin ilk yıl ile karşılaştırılması:

$$\text{İlk Yıla Göre Yüzdesel Değişim} = ((\text{Cari dönem tutarı} - \text{ilk yıl tutarı}) / \text{İlk yıl tutarı}) * 100$$

$$2020 - 2018 \text{ yılları arasındaki aktif değişimi: } ((5.000.000 - 3.500.000) / 3.500.000) * 100 = \%43$$

İlk yıla göre yapılan karşılaştırmaya göre aktif ve pasiflerin temel alınan yıla göre ne oranda arttığı tespit edilmiştir. Dönen varlıkların 2018 yılına göre %75 oranında arttığı görülmektedir. Duran varlıklarda ise herhangi bir değişim gözlenmemiştir. Hastanenin aktiflerinin içerisindeki dönen varlıkların oranının arttığı ve likiditesinin yüksek olduğu belirlenmiştir.

b) Hastanenin bilanço kalemlerinin bir önceki yıl ile karşılaştırılması:

$$\text{Önceki Yıla Göre Yüzdesel Değişim} = ((\text{Cari dönem tutarı} - \text{önceki yıl tutarı}) / \text{önceki yıl tutarı}) * 100$$

$$2020 - 2019 \text{ yılları arasındaki aktif değişim: } ((5.000.000 - 4.000.000) / 4.000.000) * 100 = \%25$$

Bir önceki yıl ile kıyaslandığında 2020 bilanço kalemlerinde bir artış söz konusudur. Dönen varlıklar %17 oranında artarken, Duran varlıklar %50 oranında artmıştır. Bu oranın yüksek çıkması kurumun yatırım yaptığı anlamına gelebilmektedir. Uzun vadeli yabancı kaynaklarının da yüksek çıkması uzun vadeli bir ödeme yoluna girdiği dolayısıyla yatırım yaptığı anlamını taşımaktadır. Kısa vadeli yabancı kaynaklarda %17 oranında bir artış gözlenirken, öz kaynaklarda %14 oranında bir artış söz konusudur.

Yöneticiye yıllar arasındaki kıyaslamaya bağlı bir oran sağlayarak varlık ve kaynak yapısının önceki yıllara göre nasıl olduğu bilgisini vermektedir. Finansal tablo kalemlerindeki artış veya azalışın tespiti ile yöneticiye finansal olarak genel bir çerçeve çizmektedir.

3.3.2 Dikey Analiz (Yüzde Analizi)

Dikey analiz yapılarak finansal tablolardaki kalemlerin toplam büyüklükleri ya da gruptaki oransal büyüklükleri incelenmektedir. Bilançoda kalemlerin toplam büyüklükleri, aktif ve pasif içerisindeki genel paylarını göstermektedir. Grup içerisindeki büyüklükleri ise her kalemin bulunduğu gruptaki payını ifade etmektedir. Gelir tablosuna bakıldığında her kalemin net satışlar içerisindeki payları ve ayrı ayrı her kalemin yer aldığı gruptaki payı hesaplanmaktadır. Bu yöntemle düzenlenen mali tabloların, birbirinden farklı büyüklükteki işletmeler arasındaki karşılaştırmalarda ortak bir temel oluşturduğu söylenebilmektedir (Çabuk ve Lazol, 2014: 185).

Dikey analizde hedeflenen, varlık ve kaynak bileşiminin belirlenmesi ile aralarındaki ilişki ve performansın daha iyi görülebilmesidir. Bilançodaki kalemlerin toplamın ve grubun yüzdesi, gelir tablosundaki kalemlerin de satışların yüzdesi olarak hesaplanması işlemidir. Dikey analiz yöntemi, gelir tablosu ve bilançodaki rakam fazlalığından arındırılması ile kalemlerin yüzde ile ifade edilmesi ve yöneticiye kullanım kolaylığı sağlaması açısından önemli bir analizdir. Buradan hareketle işletmenin finansmanında daha çok iç kaynak mı yoksa dış kaynak mı kullandığı, likidite durumu, karlılık durumunu vb. hakkında işletmenin finansal durum tespiti yapmasına olanak tanımaktadır (Saraç, 2012).

Dikey analiz yöntemi, hastanelerin mali tablolarını sektördeki rakip hastanelerin mali tablolarıyla karşılaştırmaya olanak vermektedir. Bu şekilde sadece bir dönemin tabloları değil, daha fazla dönemin tablolarını analiz etmek de mümkündür. Bu sebeple dikey analizler hem statik bir analiz yöntemi hem de dinamik bir analiz yöntemi niteliğini barındırmaktadır. Dikey analiz genellikle hastanelerin birbiriyle karşılaştırılmasında ya da

hastanelerin bulundukları sektörlerdeki yer ve durumunu tespit etmek için veya işletmelerin mali yapılarında oluşan değişiklikleri takip etme açısından faydalı bir metot olma özelliği taşımaktadır (Çabuk ve Lazol, 2014: 185). Bu analiz yöntemi, mali tablolardaki kalemlerin genel toplamdaki paylarını göstermesi bakımından diğer analiz yöntemlerinden farklılaşmaktadır (Özer, 2012).

Finansal tabloların yüzde analiz yöntemine göre karşılaştırılmasındaki grup yüzdesi ve genel yüzdenin bulunması aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir (Ağırbaş, 2019):

a) Finansal tablo kalemlerinin grup içindeki oranı:

$$\text{Grup yüzdesi} = (\text{Finansal tablo kaleminin değeri} / \text{Finansal tablo grup değeri}) * 100$$

b) Finansal tablo kalemlerinin genel içindeki oranı:

$$\text{Genel yüzde} = (\text{Finansal tablo kaleminin değeri} / \text{Aktif (Pasif) toplam}) * 100$$

Z hastanesinin 2020 bilanço kalemlerinin grup ve genel yüzdesi bulunarak hastane hakkında genel bir finansal durum tespiti yapılmak istenmektedir. Bu sebeple yapılan dikey analiz tablodaki gibidir.

Tablo 10. Z Hastanesi 2020 Yılı Bilançosu Dikey Analiz Tablosu

Z Hastanesi 2020 Yılı Bilançosu Dikey Analiz Tablosu			
		Grup %	Genel %
AKTİFLER	3.500.000		100
Dönen Varlık	2.000.000	100	57
Nakit ve nakit benzeri	600.000	30	17
Ticari alacaklar	1.000.000	50	29
Stoklar	400.000	20	11
Duran Varlık	1.500.000	100	43
Ticari alacaklar	200.000	13	6
Maddi duran varlıklar	1.000.000	67	29
Maddi olmayan duran varlıklar	300.000	20	8
PASİFLER	3.500.000		100
KVYK	1.800.000	100	52
Kısa vadeli borçlar	400.000	22	12
Banka kredileri	500.000	28	14
Ticari borçlar	900.000	50	26
UVYK	1.200.000	100	34
Uzun vadeli borçlar	700.000	58	20
Banka kredileri	500.000	42	14
Öz Kaynak	500.000	100	14
Ortaklar	200.000	40	6
Ödenmiş sermaye	300.000	60	8

Kaynak: (Kamuyu Aydınlatma Platformu, 2020)

a) Bilanço kalemlerinin grup içindeki oranı aşağıdaki gibi bulunmaktadır:

$$\text{Grup yüzdesi} = (\text{Finansal tablo kaleminin değeri} / \text{Finansal tablo grup değeri}) * 100$$

$$\text{Nakit ve nakit ve nakit benzeri: } (600.000/2.000.000) * 100 = \%30$$

Nakit ve nakit benzeri kaleminin dönen varlıklar içerisindeki payı %30 ‘dur

b) Bilanço kalemlerinin aktif veya pasif içindeki payları aşağıdaki gibi bulunmaktadır:

Genel yüzde: (Finansal tablo kaleminin değeri / Aktif (Pasif) toplam) * 100

Nakit ve nakit ve nakit benzeri (600.000/3.500.000) * 100 = %17

Nakit ve nakit benzeri kaleminin aktifler içerisindeki payı %17'dir.

Buradan hareketle hastanenin daha çok yabancı kaynak ile finanse edildiği görülmektedir. Kısa vadeli yabancı kaynak oranının %52, uzun vadeli yabancı kaynak oranının ise %34 olduğu görülmektedir. Öz kaynak oranı ise %14 oranında hesaplanmıştır. Daha çok borç ile faaliyetlerini sürdüren bir hastane olduğu görülmektedir. Likidite noktasında da çok kötü bir durumda olmadığı görülmektedir. Aktiflerin %57'si dönen varlıklardan oluşurken, %43'ü duran varlıklardan oluşmaktadır. Bulunan sonuçlara göre hastane hakkında genel bir finansal durum tespiti yapılabilmektedir. Ancak hastane yönetiminin vereceği finansal kararlarda yalnızca bu oranlar yeterli olmayacaktır. Bunun yanında çeşitli uygulamalar ve analizler vasıtasıyla elde edilen bilgiler de karar verme sürecinde kullanılmalıdır.

3.3.3 Eğilim Yüzdeleri Analizi (Trend Analizi)

Eğilim yüzdeleri yönteminde, art arda gelen dönemlere ait finansal tablolardaki kalemlerin, analizde baz alınan finansal tablo kalemlerine nispeten sergilediği azalışların ya da artışların yüzdesel olarak hesaplaması yapılır. Böylelikle işletmelerin finansal tablolardaki her bir kaleminin temel olarak kabul edilmiş yıla göre yüzdesel olarak gelişme trendi tespit edilir. Temel yıla göre hesaplaması yapılan yüzdelere, belirli bir tarih ya da dönemler arasındaki finansal durumu analiz etme imkânı verdiği gibi, faaliyet sonuçlarındaki değişimleri de net bir şekilde gösterir. Burada önemli olan noktalardan birisi, baz alınan yılın her açıdan işletme faaliyetlerini normal şekilde yansıtacak ve olağan dışı olayların etkisinde kalmamış bir yıl olmasıdır. Trend (eğilim) yüzdeleri, istenilen tüm tablolar için hesaplanabilmektedir. İşletmelerin finansal olarak ne yöne ve ne kadar hızla gelişim gösterdiğini anlamak için yapılan bir analizdir (Çabuk ve Lazol, 2014). Eğilim yüzdesinin hesaplanması aşağıdaki gibi gerçekleşmektedir:

$$\text{Eğilim yüzdesi} = (\text{İlgili yıl tutarı} / \text{Temel yıl tutarı}) * 100$$

Dinamik bir yapıya sahip olan eğilim yüzdeleri analizinde önemli iki unsur bulunmaktadır. Bu unsurlar (Ağırbaş, 2019):

a) Temel yıl: Baz alınacak temel yıl olağanüstü etkenlerin yaşanmadığı normal bir yıl olması analizin sağlıklı yapılabilmesi açısından önemlidir. Sağlık kurumunun finansal açıdan sıkıntılı olduğu ya da çok iyi bir durumda olduğu yılların baz alınmamasına dikkat edilmelidir. Baz alınan yıla ait tüm tutarlar 100 olarak kabul edilerek, diğer yıllardaki değişimler baz yıla göre hesaplanmaktadır.

b) Dönem uzunluğu: Belirli bir zaman aralığı olmamakla birlikte, analiz yapılan sürenin eğiliminin belirleneceği kadar uzun olması beklenmektedir.

Z hastanesine ait 5 yıllık dönen varlıklarına ait eğilim yüzdeleri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır. 2016 yılı temel alınan yıldır.

Tablo 11. Z Hastanesi Trend Analiz Tablosu

Z Hastanesi Trend Analiz Tablosu (TL)					
	2016	2017	2018	2019	2020
Dönen Varlıklar	1.500.000	1.800.000	2.000.000	3.000.000	3.500.000
Eğilim Yüzdeleri	100	120	133	200	233

2017 Eğilim yüzdesi = $(1.800.000 / 1.500.000) * 100 = \%120$

2018 Eğilim yüzdesi = $(2.000.000 / 1.500.000) * 100 = \%133$

2019 Eğilim yüzdesi = $(3.000.000 / 1.500.000) * 100 = \%200$

2020 Eğilim yüzdesi = $(3.500.000 / 1.500.000) * 100 = \%233$

Yukarıdaki tabloda 2016 yılı baz alınarak dönen varlıklarda meydana gelen değişimler bulunmuştur. Her finansal tablo kaleminin eğilimi bulunduktan sonra birbiri ile ilişki kalemler arasında bir karşılaştırma yapılmaktadır. Dönen varlıklar yüzdesi ile kısa vadeli yabancı kaynaklar yüzdesi, duran varlıklar yüzdesi ile uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynak yüzdesi, satışların yüzdesi ile ticari alacakların yüzdesi, ticari alacaklar yüzdesi ile ticari borçların yüzdesi gibi karşılaştırmalar yapılmakta ve gerekli değerlendirmeler gerçekleştirilmektedir. Bu değerlendirmeler kurumlar arası bir kıyaslamadan ziyade kurum içindeki kıyaslamaları kapsamaktadır (Ağırbaş, 2019: 384).

3.3.4 Oran Analizi (Rasyo Analizi)

Oran analizi, işletmelerin finansal durumları hakkında bilgi almak için finansal tablolardaki tutarlar arasındaki ilişkilerin incelenmesine dayanmaktadır. İki kalem arasındaki ilişkinin matematiksel olarak ifade edilmesidir. Bu analizden yorumlanabilir ve anlamlı bilgiler üretmek amaçlanmaktadır. Bu sebepten aralarında anlamlı ilişkiler bulunan kalemlerin birbirine oranları alınmaktadır. Elde edilen sonuçlar, daha önceki senelerin sonuçları ile farklı işletmelerin oranları ile ya da genel standartlar ile karşılaştırılıp işletmenin mali durumu hakkında çeşitli yorumlar yapılabilmektedir. Bu yorumlar yapılırken belirli ölçülerden yararlanılmaktadır. Bunlar (Çabuk ve Lazol, 2014: 198-199):

- Analizcinin deneyim ve yargılama becerileri
- Bütçelemesi yapılmış veriler ışığında hesaplanmış oranlar
- İşletmelerin eski faaliyet dönemleri ile alakalı hesaplamalar
- Sektördeki diğer önde gelen işletmelerin oranları
- İşletmelerin kendi sektörlerine ait oranlar ya da standartlar
- Genel standartlar

Oran analizi, sağlık kurumlarının performansının ölçülebilmesine olanak veren ve bu amaca yönelik olarak da finansal tabloların ilişkili kalemleri arasındaki değerlendirmeyi sağlayan bir analizdir. Özel hastaneler bankalardan kredi talep edeceklerinde, bankalar bu oranları hastanelerden verecekleri kredilerin zamanında ödenip ödenmeyeceğini görebilmek adına talep edebilmektedirler. Kamu hastanelerinde ise malzeme alımlarında

yapılan ihalelere teklif sunan firmalardan ekonomik bir gösterge olarak yine bu oranlar talep edilebilmektedir (Ağırbaş, 2019).

Yöneticilerin, finansal analiz noktasında yetkin olmaları gerekmektedir. Çünkü sağlık kurumlarının finansal olarak performansın artırılmasında yönetici bilgisi, oranların yorumlanabilmesi açısından oldukça önemlidir. Öte yandan finansal performansın kontrol altında tutulması ve finansal analizlerin sürekli olarak yapılması sektörün nabzını tutma açısından avantaj sağlamaktadır. Böylece bu analizler, yöneticiye kurumların güncel durumu ile ilgili karar verme sürecinde yol göstererek, diğer kurumlarla da karşılaştırma imkânı sağlamaktadır (Bıçakçı vd., 2018).

Oran analizi kapsamında çok sayıda oran hesaplanabilmektedir. Ancak burada önemli olan bütün oranların hesaplanması değildir. İhtiyaca hizmet edecek oranların hesaplanarak değerlendirilmesidir. Bu sebeple kullanılacak oran sayısı, analizin amacına göre değişmektedir. Oran analizi yapılırken işletmenin geçmiş dönemlere ait performansının ölçülüp değerlendirmesinin yanı sıra geleceğe dair öngörülerin de tespit edilmesi amaçlanmaktadır. (Çabuk ve Lazol, 2014: 199-200).

Oran analizi temel olarak 4 başlık altında yapılmaktadır. Bunlar likidite oranları, faaliyet oranları, karlılık oranları ve mali yapı oranlarıdır. Bu oranlardan genel itibariyle sağlık sektöründe kullanılan oranlar aşağıda verilmektedir.

1. Likidite Oranları

Likidite, ödeme vadesi gelmiş kısa vadeli borçları ödeyebilmesi bakımından sağlık kurumlarının sahip olduğu dönen varlıkların kaliteli ve yeterli olup olmadığının bir işareti olarak, ifade edilmektedir.

Sağlık kurumlarının kısa vadeli borçlarını ödemedeki güçlerini ölçerken başvurulacak likidite oranları, sağlık kurumunun kısa vadeli yabancı kaynaklarını vade zamanında ödeyip ödeyemeyeceğini tespit etmek için kullanılmaktadır. Likidite oranları aynı zamanda net işletme sermayesinin tespit edilmesinde de kullanılan oranlardır. Sağlık kurumları, dönen varlıklarını çoğunlukla KVK (Kısa Vadeli Yabancı Kaynak) ile karşılamaktadır. Sağlık kurumunun bu borçları ödeme gücüne sahip olup olmadığının belirlenmesi adına KVK ile dönen varlıkların arasında bulunan oransal ilişkilerin belirlenmesi gerekmektedir. Kısa vadeli yabancı kaynaklar ile dönen varlıklar arasındaki ilişkilerin gösterildiği üç ana oran bulunmaktadır. Bu oranlar nakit oranı, likidite oranı (asit test oranı) ve cari orandır (Çabuk ve Lazol, 2014). Bu oranlar Tablo 12’de kısaca verilmektedir.

Tablo 12. Likidite Oranları

LİKİDİTE ORANLARI		
Cari Oran	Asit – Test Oranı	Nakit Oran
Dönen varlıklar / KVK	(Dönen varlıklar- Stoklar)/KVK	(Hazır Değerler +Menkul Kıymetler) / KVK
Dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynakların ödeme düzeyini gösterir. Oranın 1 olması iki bilanço kaleminin birbirine eşit olduğu anlamına gelir. Oranın 1’den küçük olması durumunda, sağlık kurumunun net işletme sermayesinin (Dönen varlık – KVK) yetersiz olması söz konusudur. Oranın yüksek olması durumunda ise atıl olarak bulunan dönen varlık söz konusudur. Sağlık sektörü için bu oran 1,5 – 2 arasında değerler alması istenmektedir. Sağlık sektörün özelliği gereği stoklanamayan sağlık hizmetleri cari oranın değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulmalıdır. Cari oran, derinlikli bir ölçüm sunmaz. Finansal güce işaret ettiği için bakımından kredi sağlayan kurumlar tarafından sıkça tercih edilmektedir. Değişken bir yapıdaki bilanço üzerinden hesaplandığını için anlık hareketleri gösterme kabiliyeti sınırlıdır.	Kısa vadeli borçların ödenebilme durumunu gösterir Cari orana göre daha kesin bir sonuç sunar. Ödeme gücünün belirlenmesinde stokların paraya çevrilmeme riskini ortadan kaldırır. Bu oran her sektörde farklı olmakla birlikte genel olarak bu oranın 1 olması yeterli kabul edilmektedir. Oranın artış trendinde olması olumludur. Oranın düşüş trendinde olması stok devir hızının giderek yavaşladığına kanıt teşkil eder. Sağlık kurumları, hizmet üreten işletmeler oldukları için, üretilen hizmetlerin stoklanma durumu söz konusu olmamaktadır. Stoklanan malzemeler genellikle sağlık hizmetinin gerçekleştirilmesinde kullanılan ve kısa dönem stok edilen malzemelerdir. Sağlık kurumlarında stok süreleri kısa olduğu için asit test oranı ile cari oran birbirine yakın çıkmaktadır.	Stokların paraya çevrilemediği zamanlarda sağlık kurumunun diğer dönen varlıkları ile kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü gösterir. Hazır değerlerin kısa vadeli borçları ödeme gücünü gösterir. Bu oranın 0,20 olması kabul edilir. Oranın düşük çıkması sağlık kurumunun nakit sıkıntısı çektiği, yüksek çıkması ise çok fazla nakit bulunduğu anlamına gelir. Sağlık kurumlarında kullanılan ve sağlık hizmeti sunumunu sağlayan mal ve hizmetlerin temini noktasında alınacak firmalara borçlanma şeklinde gerçekleşmektedir. Tıbbi malzeme, yemek, temizlik, güvenlik gibi mal ve hizmetler dışarıdan alınmaktadır. Kuruma malzeme temin eden firmalar açısından nakit oran önemlidir. Kredi sağlayan bankalar da sağlık kurumunun nakit oranına bakarak bu krediyi ödeyip ödeyemeyeceğini görebilmektedirler.

Kaynak : (Ağırbaş, 2019)

2. Faaliyet (Etkinlik – Varlık Kullanım) Oranları

Faaliyet oranları sağlık kurumunun sahip olduğu ve esas faaliyetlerini gerçekleştirmek için kullandığı varlık ve kaynaklarının ne derece etkin kullanıldığını tespit etmek için kullanılmaktadır. Sağlık kurumunun gelirleri ile varlıkları arasındaki ilişkilerin belirlenebildiği oranlardır. Bu gruptaki oranlar gelir tablosu kalemleri ile bilanço kalemlerinin arasında kurulan ilişkilerden elde edilen çok çeşitli oranlardan oluşmaktadır. Sağlık kurumunun performansının belirlenebilmesi adına verimliliğinin lölmesini sağlamaktadırlar.

Faaliyet oranları, sektörden sektöre çeşitlilik arz edebilmektedir. Aşağıdaki tabloda Sağlık sektöründe sık olarak kullanılan oranlar bulunmaktadır. Bu oranlara ilişkin formöl ve tanımlar da Tablo 13’de kısaca verilmektedir.



Tablo 13. Faaliyet (Etkinlik) Oranları

FAALİYET ORANLARI	FORMÜL	AÇIKLAMA
Alacak Devir Hızı	Net satışlar / Ortalama ticari alacaklar	-Alacakların yılda kaç defa tahsil edildiğini gösteren orandır. -Alacak devir hızı arttıkça alacakların likidite değeri de artar. -Oranın yükselmesi alacak devir hızının arttığını (yani vadeleri kısaldığını), düşmesi ise devir hızının azaldığını (yani vadeleri uzadığını) gösterir. -Geri ödeme sistemlerinin sağlık kurumlarına uyguladıkları politikalar alacak devir hızını etkileyen bir unsurdur.
Alacakların Ortalama Tahsil Süresi	360 / Alacak devir hızı	-Alacakların gün cinsinden ifade edilmesidir. -Alacak devir hızı ile ters yönlü bir ilişkiye sahip olan alacakların ortalama tahsil süresinin daha iyi bir alacak yönetiminin uygulanabilmesi açısından düşük olması gerekmektedir.
Borç Devir Hızı	Satılan malın maliyeti / Ortalama ticari borçlar	- Hesaplanan dönem içerisinde borçların ödenme hızını gösteren bir orandır.
Borç Devir Süresi	360 / Borç devir hızı	-Borçlarını ne kadar sürede ödediğini göstermektedir. -Borç devir süresinin kısa olması kurumun ödemelerini peşin yaptığı ya da hızlı ödediği anlamına gelmektedir. - Sağlık kurumlarının borçlarını zamanında ödeyip ödemediği, kurumlara borç verecek kuruluşlar açısından önemlidir.
Dönen Varlıklar Devir Hızı	Net satışlar / Dönen varlıklar	Dönen varlıklara ilişkin verimlilik ölçür. Oranın yüksek olması, dönen varlıkların verimliliğinin de yüksek olması demektir. Sağlık kurumuna gelen hastaların ve verilen sağlık hizmetinin düzenli olduğu, malzeme giriş ve çıkışının sürekli olduğu ve alacakların zamanında tahsil edildiğini gösterir.
Duran Varlıklar Devir Hızı	Net satışlar / (Duran varlıklar – Birikmiş amortisman)	-Sağlık kurumunun duran varlıklarının verimli mi yoksa verimsiz mi kullanıldığını gösterir. -Oran eğer düşükse sağlık kurumu tam kapasite çalışmıyor ve yeterince gelir elde edemiyor anlamına gelir. -Yüksek olması ise sağlık kurumunun tam kapasite çalışıyor ve gelirlerin de yüksek olduğunu anlamına gelir.
Aktif Devir Hızı	Net satışlar / Aktif toplam	-Varlıklarının verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının gösterir. -Oranın düşük olması varlıkların verimli kullanılmadığını gösterir. -Oranın yüksek olması varlıklarının verimli kullanıldığını gösterir.
Stok Devir Hızı	Satışların maliyeti / Ortalama stoklar	-Stokların belirli bir dönemde kaç kez yenilendiğini gösterir. -Bu oranın yüksek çıkması malzeme giriş-çıkışının aktif olarak gerçekleştiğinin göstergesidir. - Oranın düşük olması ise kuruma gelen hasta sayısının az olmasını ve malzeme giriş-çıkışının az olması anlamına gelir. -Stok devir hızının yüksek olması, sağlık kurumunun çok gelir kazandığı anlamına gelirken, düşük olması az gelir kazandığı anlamına gelir.
Stok Devir Süresi	360 / Stok devir hızı	-Stokların ne kadar sürede yenilendiğini gösterir. -Sağlık kurumlarında bu sürenin düşük olması gerekir.
Öz Kaynak Devir Hızı	Net satışlar / Öz kaynaklar	-Öz kaynakların ne ölçüde verimli kullanıldığını gösterir. -Oranın yüksek olması sağlık kurumunun faaliyetlerini büyük ölçüde öz kaynakla finanse edildiğini gösterir. -Oranın düşük olması ise kurumun öz kaynaklarını etkin olarak kullanmadığını ve gereğinden fazla öz kaynağa sahip olduğunu göstermektedir.

Kaynak : (Saraç, 2012) (Ağırbaş, 2019)

3. Karlılık Oranları

Sağlık kurumlarında gelir ve giderler noktasında kontrol gücünün elde edilmesi adına karlılık oranları kullanılmaktadır. Karlılık oranları sağlık kurumlarının ne ölçüde etkin yönetildiğini göstermektedir. Sağlık kurumlarının faaliyetleri sonucu ne oranda kar etiklerinin belirlenmesi adına yöneticilere bilgi veren oranlardır. Bu oranların yüksek çıkması sağlık kurumunun kar ettiğini göstermektedir. Kurumun genel performansının görülebilmesi açısından bu oranlar kurum yöneticileri tarafından kullanılmaktadır (Ağırbaş, 2019) .

Karlılık oranları, çeşitlilik arz edebilmektedir. Aşağıdaki tabloda Sağlık sektöründe sık olarak kullanılan oranlar bulunmaktadır. Bu oranlara ilişkin formül ve tanımlar da Tablo 14’de kısaca verilmektedir.



Tablo 14. Karlılık Oranları

KARLILIK ORANLARI	FORMÜL	AÇIKLAMA
Dönem Net Karı Oranı	$\text{Dönem net karı} / \text{Net satışlar}$	-Net satışlardan elde edilen karlılığı göstermektedir. -Sağlık kurumunun tüm gelir ve giderleri sonucundaki karın satışlar içindeki oranı gösterir.
Brüt Satış Karı Oranı	$\text{Brüt satış karı} / \text{Net satışlar}$	-Net satışlar içindeki brüt satış karının oranını gösterir. -Yüksek olması satışlar içerisindeki maliyetin azalması anlamına gelmektedir.
Faaliyet Karı Oranı	$\text{Faaliyet karı} / \text{Net satışlar}$	-Net satışlar içindeki faaliyet karının oranını gösterir. -Oranın yüksek çıkması sağlık kurumlarının hizmet sunumu noktasında başarılı olduğunun göstergesidir.
Olağan Kar Oranı	$\text{Olağan kar} / \text{Net satışlar}$	-Sağlık kurumunun devamlılık gösteren faaliyetleri sonucu oluşan karın net satışlar içerisindeki oranını gösterir. -Olağan karın yeterli olup olmaması noktasında bilgi verir.
Faiz Karşılama Oranı	$\text{Faiz ve Vergi Öncesi Kar} / \text{Faiz Giderleri}$	-Faaliyet karının finansman giderlerini ne ölçüde karşıladığını gösterir. -Sağlık kurumlarına kredi veren kurumlar için önemli bir orandır. -Oranın yüksek çıkması olumlu bir durumdur. -Oranın 1'den düşük çıkması, kurumun faaliyetlerinden elde ettiği gelirle finansman giderlerini karşılayamadığı anlamına gelir.
Aktif Karlılık Oranı	$\text{Dönem net karı} / \text{Aktif toplam}$	-Sağlık kurumunun varlıklarının ne oranda verimli kullanıldığını gösterir. -Varlıklar aynı zamanda yatırımları da kapsadığı için, bu oran yatırım karlılığını da gösterir. -Yüksek çıkması boş kapasite olmaması ve varlıkların verimli kullanıldığı anlamına gelir.
Satışların Maliyeti Oranı	$\text{Satışların maliyeti} / \text{Net satışlar}$	-Satışlar içindeki maliyetlerin oranını gösterir. -Düşük çıkması olumludur.
Öz Kaynak Karlılık Oranı	$\text{Dönem net karı} / \text{Öz kaynaklar}$	-Öz kaynaklarının karlılık oranını gösterir. -Yüksek olması öz kaynakların az, karlılığın yüksek olduğu anlamına gelir.

Kaynak: (Ağırbaş, 2019) (Çabuk ve Lazol, 2014) (Saraç, 2012)

4. Mali Yapı (Finansal Yapı-Sermaye Yapısı) Oranları

Sağlık kurumunun finansal yapısının ve uzun vadeli borç ödeme gücünün göstergesi olan oranlardır. Kaldıraç oranları olarak da adlandırılan bu oranlar varlıkların ne kadarlık kısmının kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklarla ne kadarlık kısmının ise öz kaynak ile finanse edildiğini, öz kaynaklar ile yabancı kaynaklar arasında uygun bir denge bulunup bulunmadığını tespit için kullanılır (Çabuk ve Lazol, 2014: 207).

Mali yapı oranları sayıca çoğaltılabilmektedir. Aşağıdaki tabloda sağlık sektöründe genel olarak daha sık kullanılan oranlar bulunmaktadır. Bu oranlara ilişkin formül ve tanımlar da tabloda kısaca verilmektedir.



Tablo 15. Mali Yapı Oranları

MALİ YAPI ORANLARI	FORMÜL	AÇIKLAMA
Borçlanma (Kaldıraç) Oranı	$\frac{\text{Toplam Yabancı Kaynaklar}}{\text{Pasif (Aktif) Toplam}}$	-Kaynaklar içerisindeki öz kaynak oranını göstermektedir. -Varlıkların ne kadarının yabancı kaynak ile finanse edildiğini gösterir. -Oranın 0,50 düzeyini aşmaması beklenmektedir. -Oranın yüksek çıkması borçların fazla olduğu anlamına gelir.
Öz Kaynakların Aktif (Pasif) Toplamına Oranı	$\frac{\text{Öz kaynaklar}}{\text{Pasif (Aktif) toplam}}$	-Kaynaklar içerisindeki öz kaynak oranını göstermektedir. -Varlıkların ne kadarının öz kaynak ile finanse edildiğini gösterir. -Oranın yüksek çıkması varlıkların çoğunlukla öz kaynak ile finanse edildiği anlamına gelir.
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Aktif (Pasif) Toplamına Oranı	$\frac{\text{KVYK}}{\text{Pasif (Aktif) toplam}}$	-Toplam kaynaklar içindeki kısa vadeli borç oranını gösterir. Varlıkların ne kadarlık kısmının kısa vadeli borç ile finanse edildiğini gösterir. -Yüksek olması varlıkların büyük bölümünün kısa vadeli borçlanma ile finanse edildiğini gösterir.
Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların Aktif (Pasif) Toplamına Oranı	$\frac{\text{UVYK}}{\text{Pasif (Aktif) toplam}}$	-Toplam kaynaklar içindeki kısa vadeli borç oranını gösterir. -Varlıkların ne kadarının uzun vadeli borçlanma ile finanse edildiğini gösterir.
Banka Kredilerinin Aktif Toplama Oranı	$\frac{\text{Banka kredileri}}{\text{Aktif toplam}}$	-Varlıkların ne kadarlık kısmının krediler ile finanse edildiğini gösterir. -Kredi kullanımını gösteren bu oran banka kredilerinin kurumun finansmanındaki payını gösterir.
Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların Öz kaynaklara Oranı	$\frac{\text{KVYK}}{\text{Öz kaynaklar}}$	-Öz kaynaklar ile kısa vadeli yabancı kaynakların ödenme düzeyini gösterir. -Sağlık kurumları için finansal güce işaret eden temel bir orandır.
Duran Varlıkların Devamlı Sermayeye Oranı	$\frac{\text{Duran varlıklar}}{(\text{UVYK} + \text{Öz kaynaklar})}$	-Duran varlıkların ne kadarının uzun vadeli borç ve öz kaynak ile finanse edildiğini gösterir. -Oran 1'den küçük çıkmalıdır. -Oran yüksek çıkarsa duran varlıkların bir kısmının kısa vadeli borç ile finanse edildiği anlamına gelir.
Duran Varlıkların Öz Kaynaklara Oranı	$\frac{\text{Duran varlıklar}}{\text{Öz kaynaklar}}$	-Duran varlıklarının ne kadarının öz kaynak ile finanse edildiğini gösterir. -Oranın 1 olması istenir. -Oran yüksek çıkarsa duran varlıkların bir kısmının yabancı kaynakla finanse edilmesi anlamına gelmektedir.

Kaynak: (Ağırbaş, 2019) (Çabuk ve Lazol, 2014)

Oran Analizine İlişkin Literatür İncelemesi

Literatür İncelemesi 1

Merkez Bankası'nın yayınlamış olduğu 109 hastanenin 2013 -2015 dönemlerine ait bilanço ve gelir tablolarından yola çıkarak hastane hizmetleri alt sektörünün finansal performansının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla önce sektörün varlık ve kaynak yapısı belirlenmiştir. Daha sonra ise sektöre ait likidite, mali yapı, varlık kullanımı ve karlılık oranları kullanılarak performans ölçümü yapılmıştır. Araştırma sonucunda elde edilen bilgiler aşağıda verilmektedir (Aydemir, 2018).

a. Hastane hizmetleri alt sektörünün varlık ve kaynak yapısına ait veriler:

Tablo 16. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Varlık ve Kaynak Yapısı

Bilanço Kalemleri	2013 (%)	2014 (%)	2015 (%)
Varlıklar	100,0	100,0	100,0
Dönen Varlıklar	35,3	35,4	33,5
Duran Varlıklar	64,7	64,6	66,5
Kaynaklar	100,0	100,0	100,0
KVYK	32,9	33,1	28,6
UVYK	41,9	42,1	51,2
Öz Kaynaklar	25,2	24,8	20,2

Kaynak: (Aydemir, 2018)

Sektörün 3 yıllık finansal verilerine bakıldığında varlık yapısının duran varlık, kaynak yapısının ise UVYK ağırlıklı olduğu görülmektedir. Bu verilere göre sektördeki yatırımlar sabit sermaye yoğun yatırımlardır. Sektörün kaynak yapısının ise genel itibarıyla borçtan oluştuğu görülmektedir. Uzun vadeli borçlanma ile duran varlıkların finanse edildiği düşünüldüğünde bir paralellik söz konusudur. Kısa vadeli borçlanma ile de dönen varlıkların finanse edilmesi beklendiğinden yine bir paralellikten bahsedilebilmektedir.

b. Hastane hizmetleri alt sektörünün likidite oranları:

Tablo 17. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Likidite Oranları

Likidite Oranları	2013	2014	2015
Cari Oran	1,07	1,07	1,17
Asit-Test Oranı	0,86	0,82	0,97
Nakit Oran	0,31	0,23	0,36

Kaynak: (Aydemir, 2018)

Cari Oran: Cari oran genel kabul görmüş sektör ortalamasının altında bir değer izlemektedir. Bu da hastanelerin kısa vadeli borçlarını öderken sıkıntılar yaşadıklarını göstermektedir. Bu durumun nedeni olarak, hastanelerdeki dönen varlıkların miktarının duran varlıklardan az olması ve hastaneler arasındaki stok alışverişinin elektronik ortamda mümkün kılınması gösterilebilmektedir. Ancak net işletme sermayesi (dönen varlık - KVYK), belirtilen dönemlerde yüksek çıkmıştır. Bu da borçlarının ödenmesi noktasında sorun yaşamadıklarını göstermektedir.

Asit - Test Oranı: Bu sonuçlara göre, çalışmanın yapıldığı dönemlerde bu oran 1'e yakın çıkmıştır. Bu beklenen bir durumdur ve bu sektördeki hastaneler için olumludur.

Nakit Oran: Nakit oran sonuçlarına göre ise oranın 0,20'den yüksek çıktığı görülmektedir. Bu oranın yüksek çıkması hastanelerin tedbir amacıyla belirli miktarda kaynak bulundurdıklarını göstermektedir.

Hastane hizmetleri alt sektörüne ait likidite oranları incelendiğinde cari oranın düşüşü haricinde genel olarak likidite durumunun iyi olduğu sonucuna varılmıştır. Yalnızca 2014 yılında genel bir likidite sıkıntısı görülmektedir.

c. Hastane hizmetleri alt sektörünün finansal (mali) yapı oranları:

Tablo 18. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Finansal Yapı Oranları

Finansal Yapı Oranları	2013	2014	2015
Kaldıraç Oranı	0,75	0,75	0,80
Toplam Borçların Öz Kaynaklara Oranı	2,96	3,02	3,95
Kısa Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı	32,9	33,1	28,6
Uzun Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı	42,02	42,01	51,2
Faiz Karşılama Oranı	0,97	1,52	0,98
Maddi Duran Varlıkların Uzun Süreli Borçlara Oranı	0,99	0,94	0,66

Kaynak: (Aydemir, 2018)

Kaldıraç Oranı: Analiz yapılan 3 yıllık süreçte sektörün daha çok yabancı kaynak ile finanse edildiği oluşturulan sektör bilançosunun temel kalemlerine ilişkin yüzdesel dağılımların verildiği tablodan bilinmektedir. Kaldıraç oranının da yüksek çıkması bu bulguyu desteklemektedir. Analiz yapılan yıllarda bu oran 0,50'nin üzerinde çıkmıştır. Bu oranın 0,50'den yüksek çıkması hastane finansmanında öz kaynak ve yabancı kaynak dengesinin değiştiğinin göstergesidir. Bu durum sektördeki hastanelerin yabancı kaynak ile finanse edildiğini göstermektedir.

Toplam Borçların Öz kaynaklara Oranı: Bu oran hastanelerin borç ağırlıklı çalıştıklarını göstermektedir. Yabancı kaynaklar, öz kaynakların 3 katından da fazla çıkmıştır. Yıllar itibariyle de artan bir eğilim göstermektedir Öte yandan bu oran hastanelerin sahip olduğu faiz yüküne de işaret etmektedir.

Kısa Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı: Sektörün kısa vadeli borçlarının uzun vadeli borçlardan düşük çıktığı görülmektedir. Bu durum hastaneler için beklenen bir sonuçtur.

Uzun Vadeli Borçların Pasif Toplamına Oranı: Sektör daha çok uzun vadeli borç ile finanse edilmektedir. Yabancı kaynaklar içerisindeki uzun vadeli borç oranı daha yüksek çıkmıştır.

Faiz Karşılama Oranı: Faaliyet karının, ödenmek durumunda olunan faizlerin kaç katı olduğunu göstermektedir. Bu çalışmada bu oranın düşük olduğu saptanmıştır. Sektördeki hastanelerin faaliyet karıyla finansman giderlerini karşılarken zorluk yaşadığı düşünülmektedir.

Maddi Duran Varlıkların Uzun Süreli Borçlara Oranı: Bu oran yıllar itibariyle 1'in altında çıkmıştır. Sonuç olarak uzun vadeli kredi alımlarında teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar borç altında kalmaktadır.

Finansal yapı oranları genel kabul görmüş rakamlardan yüksek çıkmıştır. Bu durum hastanelerin borç ile finanse edildiğini, öz kaynakla finansmanın az olduğunu göstermektedir. Kaldıraç oranı ve yabancı kaynakların pasif toplam içindeki oranı bu

bulguları desteklemektedir. Öte yandan borç ödeme açısından hastanelerin sıkıntıya düşme risklerinin yüksek olduğu söylenebilmektedir.

d. Hastane hizmetleri alt sektörünün varlık kullanım (faaliyet) oranları:

Tablo 19. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Faaliyet Oranları

Faaliyet Oranları	2013	2014	2015
Stok Devir Hızı	20	14	15
Stok Devir Süresi	18	26	24
Alacak Devir Hızı	5	5	5
Alacak Devir Süresi	72	72	72
Varlık (Aktif) Devir Hızı	1	1	1
Maddi Duran Varlık Devir Hızı	2	2	2

Kaynak: (Aydemir, 2018)

Stok Devir Hızı ve Süresi: Stok devir hızı tablodaki verilerden de anlaşılacağı üzere düşüş eğilimindedir. Stok devir süresi ise doğal olarak devir hızının tersi yönde hareket ederek düşüş eğilimi göstermektedir. Devir hızının yüksek olması demek hastanelerdeki malzeme hareketliliğinin de yüksek olması demektir. Bu durum da hastanenin sağlık hizmeti sunumuna ilişkin bilgi vermektedir. Çalışmanın sürdürüldüğü yıllarda stok bulundurma süreleri 7-10 gün olarak kabul edilmiştir. Bu sebeple bu çalışmada hastanelerin stok yönetimlerinin etkin olarak işlemediği anlamına gelmektedir.

Alacak Devir Hızı ve Süresi: Alacakların kaç kez ve ne kadar sürede tahsil edildiğini göstermektedir. Bu oranlar çalışmanın yürütüldüğü hastanelerde düşük çıkmıştır. Sektör alacaklarını 3 yıl boyunca yılda 5 kez ve 72 gün süreyle tahsil etmiştir. Alacak tahsil süresinin uzun olması kredili alacakların tahsilinde sıkıntı yaşandığı anlamına gelmektedir.

Varlık (Aktif) Devir Hızı: Sektörün varlıklarının senede 1 defa yenilendiği görülmektedir. Bu düşük bir sayıdır. Bu durum hastanelerin aktiflerini verimli olarak kullanamadıklarını göstermektedir.

Maddi Duran Varlık Devir Hızı: Bu oran 3 yıllık süreçte 2 çıkmıştır. Oranın 1'den yüksek çıkması hastanelerin maddi duran varlıkları olan poliklinik, ameliyathane, yoğun bakım, laboratuvar gibi alanların ve MR, anjiyografi, tomografi gibi cihazların verimli kullanıldığı anlamına gelmektedir.

Sektörün faaliyet oranları genel itibarıyla kabul görmüş rakamlardan düşük bir seyir izlemektedir. Özellikle aktif devir hızındaki düşüş hastanelerin varlıklarını verimli olarak kullanamadıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

e. Hastane hizmetleri alt sektörünün karlılık oranları:

Tablo 20. Hastane Hizmetleri Alt Sektörünün Karlılık Oranları

Karlılık Oranları	2013	2014	2015
Brüt Satış Karı Oranı	0,18	0,18	0,16
Faaliyet Karı Oranı	0,08	0,09	0,08
Net Kar Oranı	-0,08	0,22	-0,06
Öz Kaynak Karlılığı	-0,03	0,07	-0,03
Aktif Karlılık Oranı	-0,06	0,02	-0,05

Kaynak: (Aydemir, 2018)

Brüt Satış Karı Oranı: Sektöre ait brüt satış karı 2013-2014 yıllarında %18, 2015 yılında ise düşüş yaşayarak %16'ya gerilemiştir. Bu durumun nedeni olarak satışların maliyetinin artması gösterilmiştir.

Faaliyet Karı Oranı: Faaliyet karının net satışlar içerisindeki payı %8 - %9 oranında değiştiği görülmektedir.

Net Kar Oranı: Sektörün 2013 ve 2015 yıllarında zarar etmekte olduğu görülmektedir. 2014 yılında ise sektör kar etmiştir.

Öz Kaynak Karlılığı: Sektör zarar ettiği için öz kaynak karlılığı da bu iki yılda negatif çıkmaktadır. 2014 yılında ise kar edildiğinden dolayı pozitifdir.

Aktif Karlılık Oranı: Aktif karlılık da yine bu yıllarda zarar edilmesi sebebiyle negatif çıkmıştır. Ancak 2014 yılında aktif karlılık pozitifdir.

Sektör karlılığının genel itibariyle iyi bir durumda olmadığı görülmektedir. Özellikle 2013 ve 2015 yılları arasında net kar, öz kaynak karlılığı ve aktif kar negatif değerler almıştır. Bu durumun sebebi olarak satışların maliyetlerinin artması gösterilebilmektedir.

Araştırmadan elde edilen bilgilere ilişkin hastane yöneticilerinin alması gereken önlemler aşağıda sıralanmıştır:

- İşletme sermayesine önem verilmelidir.
- Varlık bileşimi dengede tutulmalıdır.
- Varlık finansmanında borç dengesi sağlanmalıdır.
- Borç ve öz kaynak oranı dengede tutulmalı ve oluşacak piyasa riskleri düşürülmelidir.
- Alacak yönetimine ilişkin etkinlik sağlanmalıdır.
- Karlılığın artması için maliyetler daha iyi analiz edilmelidir.
- Finansal performans ölçümleri devamlı hale getirilerek kaynak verimliliği sağlanmalıdır.

Literatür İncelemesi 2

Kastamonu ilinde bulunan 12 sağlık kurumunun oran analizi kullanarak performans ölçümü yapılmıştır. 2008 - 2012 yıllarının bilanço ve gelir tablolarının kullanıldığı bu çalışmada 5 yıllık performans değerlendirilmesi yapılmıştır. Temel alınan bazı finansal performans göstergeleri ve bu göstergelere ait sonuçlar aşağıdaki gibi bulunmuştur (Ercan vd., 2013):

- **Alacak devir hızı:** İl ortalamasının altında kalan ve alacakların tahsilinde sorunlar yaşayan hastaneler bulunmaktadır. 5 yıllık süreçte genel itibariyle 5 hastane il ortalamasının altında kalmıştır. Hastanelerin alacaklarının çoğu SGK' dan olduğu için ve hastaneler geri ödemelerde bazı sıkıntılar yaşadıkları için alacak devir hızlarının düşük çıktığı belirlenmiştir.
- **Alacakların ortalama tahsil süresi:** Alacak devir hızı düşük olan hastanelerin, tahsil süreleri de il ortalamasından yüksek çıkmıştır. Alacak devir hızı yüksek olan hastaneler alacaklarını kısa sürede, alacak devir hızı düşük olan hastaneler

alacaklarını uzun sürede tahsil etmektedirler. Genel itibariyle 5 hastane alacaklarını kısa sürede tahsil edebilmektedir

- **Stok devir hızı:** 8 hastanenin stok devir hızları il ortalamasının altında çıkmıştır. Genel olarak stokların gerektiği kadar yenileyemedikleri tespit edilmiştir. 2 hastanenin stok devir hızları ise ortalamanın üzerinde çıkmıştır. Stok devir hızının yüksek çıktığı hastanelerde hasta sayısının fazla olduğu için kullanılan malzemelerin de stoklanma hızının fazla olduğu sonucuna varılmıştır
- **Stokların devir süresi:** Hastanelerin belirli bir süreye yetecek kadar stok bulundurmaları gerekmektedir. Bu sebeple her hastane etkin olarak stok yönetimini sağlamak amacındadır. Stok devir süresi bu etkin yönetimin bir göstergesidir. 3 hastanenin stok devir süresi il ortalamasının altında çıkmıştır. Bu hastanelerde stokların yenilenme süresi diğerlerine göre daha yüksektir. Stok devir süresinin yüksek olduğu hastanelerin stok bulundurma maliyetleri de azdır.
- **Aktif devir hızı:** İl ortalaması 5 yıllık süreçte artış göstermiştir. Aynı sürelerde net satışlarda da 2 kat artış gerçekleşmiştir. Bu durum, hastanelerin yüksek kapasite ile çalıştıkları anlamına gelmektedir. Varlıkların her yıl daha da etkin kullanılması söz konusu olmuştur.
- **Net karlılık oranı:** Hastanelerin çoğunun net karları bazı dönemlerde yüksek çıksa da süreklilik arz etmemektedir. Hastanelerin zarar durumunda faaliyetlerde bulunması öz kaynakların azalmasına ve öz kaynak yapılarının etkilenmesine sebep olmaktadır.
- **Aktif karlılık oranı:** Net karlılık oranıyla benzer sonuçlar bulunmuştur. Hastaneler gerçekleştirdikleri faaliyetlerden zarar ettikleri için aktiflerin karlılığı söz konusu olmamaktadır.
- **Öz kaynak karlılık oranı:** Öz kaynak karlılığı, hastanelerin zarar etmesi sebebiyle genel itibariyle negatif çıkmıştır. Hastanelerin yıllar itibariyle zarar etmesi öz kaynak miktarını da olumsuz etkilemektedir. Bu sebeple de öz kaynak karlılığı negatif değerler almaktadır.

Sonuç olarak hastanelerin, aktiflerin ne derece etkin kullanıldığını gösteren faaliyet oranlarını iyileştirdikleri görülmektedir. Bu yükseliş varlıkların verimli kullanıldığını göstermektedir. Öte yandan kaynakların verimliliğini gösteren karlılık oranları negatif çıkmıştır. Buradan da kaynakların etkin kullanılmadığı sonucuna varılmaktadır. Faaliyet giderleri ile genel yönetim giderlerinin artması karlılığın azalmasına ve negatif değer almasına sebep olmaktadır. Yöneticilerin faaliyet giderlerine ilişkin alacakları önlemler ve yapacakları düzenlemeler performansın yükselmesini sağlayacaktır.

Literatür İncelemesi 3

Kamu üniversite hastanelerinde finansal performansın belirlenmesi için 2013, 2014 ve 2015 yıllarına ait finansal tablolar oran analizine tabii tutulmuştur. 43 kamu üniversite hastanesini içeren bu çalışma sonuçlarına göre likidite oranlarına göre hastanelerin borç yükünün fazla olduğu, kısa vadeli borçların ödenmesinde sıkıntı yaşandığı tespit edilmiştir.

Finansal yapı oranlarına göre öz kaynak ile finansmanın düşük ve genel itibariyle kısa vadeli yabancı kaynaklarla finanse edildiği görülmüştür. Faaliyet oranlarına göre stok devir hızları ve alacak devir hızları düşük bulunmuş ve hastanelerde genel olarak nakit sorunu olduğu tespit edilmiştir. Karlılık oranlarına göre ise gelir-gider dengesinin olmadığı, gelirlerin giderleri karşılamadığı sonucuna varılmıştır. Genel olarak bakıldığında Türkiye genelindeki 43 kamu üniversite hastanesinin finansal olarak sıkıntı yaşadıkları sonucuna varılmıştır (Bülüş vd., 2017).

Bu sıkıntıları giderilmesi adına yöneticilerin alması gereken bazı önlemler şunlardır (Bülüş vd., 2017):

- Kaynakların etkin kullanımının sağlanması adına planlama yapmak
- Etkin bir alacak yönetiminin sağlanması adına düzenlemeler yapmak
- Kaliteli sağlık hizmetinin artırılmasıyla finansal performansın yükselmesini sağlamak
- Hastanenin daha sağlıklı yönetim ve organizasyonu için yönetime yardımcı birimlerde kalifiye personel çalıştırmak

Literatür İncelemesi 4

Türkiye’de 2009-2013 yıllarında Ankara, İstanbul ve İzmir başta olmak üzere Türkiye genelinde faaliyet gösteren özel hastanelerin bilanço ve gelir tabloları oran analizine tabii tutulmuştur. Amaç sağlık hizmetlerinin sunumunda önemli bir yere sahip olan özel hastanelerin finansal performanslarının belirlenerek, yoğun rekabet ortamında varlıklarını devam ettirmeleri için finansal durumlarının kontrol altında olmasını sağlamaktır (Bıçakçı vd., 2018).

Finansal olarak değerlendirilen özel hastanelerin likidite oranları kabul edilen değere yakın çıkmıştır. Bu sonuca göre hastaneler kısa vadeli borçlarını ödemede büyük problemler yaşamamaktadırlar. Finansal yapı oranlarında da genel kabul edilen değerlere yakın sonuçlar çıkmıştır. Finansman kullanımı noktasında sırasıyla öz kaynak, kısa vadeli yabancı kaynak, uzun vadeli yabancı kaynaklar kullanılmaktadır. Faaliyet oranlarından stok devir hızı Türkiye ortalamasının üzerinde çıkmıştır. Diğer faaliyet oranlarında ise yıllara göre dalgalanmalar bulunmaktadır. Karlılık oranlarının ise düşük olduğu bulunmuştur. Bu sonuçlar paralelinde hastanelerin yöneticileri için sunulan öneriler aşağıdaki gibidir (Bıçakçı vd., 2018):

- Özel hastanelerin varlıklarının sürdürülebilmesi için finansal performansın yüksek tutulması adına yeterli düzeyde bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.
- Hastanelerde kullanılan finansal analiz yöntemlerini ve hastanelerin finansal performansını bilinçli olarak kontrol etmeleri gerekmektedir.
- Hastanelerdeki finansal analizlerle mevcut durum ve geçmiş yıllara ait verileri kıyaslayıp diğer hastaneler ile karşılaştırarak performans ölçümünü sağlamalıdır.
- Faaliyet ve kar oranlarının enflasyon ve faizler sebebiyle düşüklüğüne ilişkin kaynakların verimli kullanılmasını sağlamalıdır.

Literatür İncelemesi 5

Özel bir sağlık kurumunda yapılan oran analizine göre kurumların finansal performans düzeyi ve bu performansı etkileyen faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışma Acıbadem Sağlık Hizmetleri ve Ticaret A.Ş.'nin 1998-2003 yıllarındaki mali verilerine göre yapılmıştır. 2000 yılı ekonomik krizinin bu kurumu nasıl etkilediğini belirleyebilmek adına bu yıllar seçilmiştir. Veri kaynakları olarak ilgili 6 faaliyet dönemine ait mali veriler, faaliyet raporları ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda bulunan kayıtları kullanılmıştır (Gider, 2011).

Araştırma sonuçlarına göre kurumun net kâr marjı 1999 ve 2000 yıllarında 0,2 seviyesinde iken 2001 ve 2002 yıllarında ani bir düşüş gerçekleşmiş ve 2003 yılında yeniden yükselmiştir. Öz sermaye getiri oranı ise 1999 yılında 0,53 seviyesinde iken 2001'de 0.04 seviyesine düşmüş ve 2002 yılından itibaren yükselmeye başlayarak 2003 yılında 0.22 seviyesine ulaşmıştır. Genel bir çerçevede bakılacak olursa kurumun 2001 yılında ekonomik kriz nedeniyle finansal durumunda ani bir düşüş meydana gelmiştir. Acıbadem, dengeli bir finansal yapıya sahip olduğu için sermayesini kriz sürecinde etkili ve verimli kullanarak krizin olumsuz etkilerini hızlı bir şekilde atlatmıştır (Gider, 2011).

Literatür İncelemesi 6

Bir kamu hastanesine ait 3 yıllık (2012, 2013, 2014) bilanço verileri ile gelir tablosu verileri kullanılarak finansal performansın tespiti için oran analizi yapılmıştır. Yapılan analizlere göre likidite durumunun iyi olduğu görülmüştür. Likidite oranlarına ilişkin elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibidir (Alper ve Biçer, 2017):

- **Cari oran:** Dönen varlıklar ile kısa vadeli borçların ödenmesi anlamına gelen cari oran sonucuna bakıldığında hastane, genel itibariyle sektör ortalamasına göre kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücüne sahip olduğu tespit edilmiştir.
- **Asit-test oranı:** Dönen varlıklardan stokların düşülmesiyle kalan varlıkların kısa vadeli borçları ödeyebilme gücünü gösteren asit-test oranı, sektör oranlarıyla karşılaştırıldığında ilk iki yıl düşük çıkmış, 2014 yılında ise sektöre göre yüksek çıkmıştır.
- **Nakit oranı:** Hastanenin hazır değerleri ile kısa vadeli borçlarının ödenebilmesini gösteren nakit oran, sektör ortalamasına göre kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücünün yüksek olduğunu göstermektedir.

BÖLÜM 4: KAMU VE ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA FİNANSAL YÖNETİM VE YÖNETİM MUHASEBESİ UYGULAMALARININ FARKINDALIK SEVİYESİNİN ÖLÇÜMÜ

4.1 Araştırmanın Konusu

Sağlık hizmetlerine aktarılan kaynakların gün geçtikçe artması ile sağlık sektörünün devamlı bir büyüme trendinde olması, bu kaynakların ne şekilde yönetilmesi gerektiği sorununun da ortaya çıkartmaktadır. Bu sebeple sağlık hizmetleri sunumunun en fazla gerçekleştirildiği özel ve kamu sağlık kurumlarının finansal yönetim faaliyetleri açısından değerlendirilmesi ve bu faaliyetlere ilişkin yöneticilerin farkındalığının tespit edilmesi araştırmanın temel konusunu oluşturmaktadır. Sağlık sektörünün finansal yönetimine ilişkin gerçekleştirilen bu çalışma, yöneticilerin karar süreçlerinde muhasebe bilgi sistemlerinin önemine ve dolayısıyla finansal yönetim açısından değerlendirilmesine de olanak sağlamaktadır.

4.2 Araştırmanın Amacı

Sağlık sektöründe faaliyet gösteren kamu ve özel sağlık kurumlarının finansal yönetim açısından değerlendirilmesi ile bu sağlık kurumlarının finansal yönetim yaklaşımlarının ortaya koyulması çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Öte yandan muhasebe bilgi sisteminin karar süreçlerinde yöneticiye sağladığı faydaların belirlenmesi de amaçlanmıştır. Bu sebeple, sağlık kurumları tarafından kullanılarak yöneticiye karar süreçlerinde veri sağlayan yönetim muhasebesi uygulamaları belirlenmeye çalışılmıştır. Yöneticilerin, finansal yönetim ve yönetim muhasebesi uygulamalarına yönelik olarak farkındalık seviyelerinin belirlenmesi de çalışmanın bir diğer amacını oluşturmaktadır.

4.3 Araştırmanın Önemi

Sağlık sektörünün GSYH (Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla) içerisinde sürekli artan bir paya sahip olması, bu sektöre ilişkin yapılan çalışmaların da sayısını artırmaktadır. Sektöre ait bütçenin her geçen yıl artan bir eğilim göstermesi ve bu bütçenin ne şekilde yönetildiği konusu oldukça önem taşımaktadır. Bu sebeple bütçenin etkin bir şekilde yönetilmesi adına finansal yönetim noktasında sağlık kurumlarının gerçekleştirdikleri faaliyetler önem kazanmaktadır. Sağlık kurumlarının finansal yönetime ilişkin profesyonel uygulamalara elverişliliğinin ölçülmesi oldukça önemlidir.

Bu çalışma, sağlık kurumlarının finansal yönetim faaliyetlerine yönelik derinlemesine bilgi edinilmesi bakımından sektöre yönelik veri sağlanmaktadır. Hem yöneticilerin finansal yönetime ilişkin farkındalıklarının ölçülmesi hem de sağlık kurumlarının finansal uygulamaları ne düzeyde kullandıklarını tespitinin yapılması noktasında birden fazla amaca hizmet ettiği için literatüre önemli bir katkı sağlayabilecektir.

4.4 Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, T.C Sağlık Bakanlığı'na ve ortak mevzuata tabi ikinci basamak ve üçüncü basamak sağlık kurumları oluşturmaktadır. Evren, ortak mevzuata tabi Sağlık Bakanlığı kurumları ve denetimindeki özel sağlık kurumlarını da kapsamaktadır. Bu mevzuata tabi kurumların genel çalışma sistematüğini tespit edebilmek için örneklem olarak ise Sakarya, Kocaeli ve Yalova'da bulunan kamu sektörüne ve özel sektöre ait sağlık

kurumları seçilmiştir. Araştırma kapsamında toplamda 14 sağlık kurumu ele alınmıştır. Bu kurumlardan 13 tanesi hastane 1 tanesi ise bazı cerrahi müdahalelerin yapılabildiği ve 15 branşa sahip C tipi bir tıp merkezidir. Bu kurumların hepsiyle anket çalışması yapılmış, 8 kurumla ise ek olarak ayrıntılı görüşmeler (mülakat) gerçekleştirilmiş ve bu görüşmelerden edinilen bilgiler yazıya dökülmüştür. Anket formu ve görüşme soruları sağlık kurumlarının çoğu üst düzey yöneticisi olmak üzere ilgililer tarafından cevaplandırılmıştır.

4.5 Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada anket ve mülakat yöntemleri birlikte kullanılmıştır. Sakarya, Kocaeli ve Yalova illerindeki 14 sağlık kurumu (7 kamu, 7 özel) yöneticilerine, finansal yönetim faaliyetlerine dair bir takım sorular yöneltilmiştir. Bu sorular yöneticilere iki aşamalı olarak sorulmuştur:

- **Anket Formu:** Birinci aşamada, Yılmaz ve Ekşi (2018) ile Yavuztürk'ün (2018) çalışmalarında kullandıkları ölçeklerden yararlanılarak ve uzman görüşü alınarak anket formu oluşturulmuştur. Elde edilen anket formu, sağlık kurumlarında yönetim kademesindeki kişiler tarafından cevaplandırılmıştır. Anket formu aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır:
 - Sağlık kurumlarının genel tanımlayıcı özellikleri
 - Genel finansal unsurlar
 - Finansal yönetime yönelik yaşanan sorunlar
 - Finansal sorunlara ilişkin yönetim politikaları
 - Kullanılan yönetim muhasebesi uygulamaları
 - Kullanılan Sağlık Bakanlığı'nın web tabanlı uygulamaları
 - Finansal yönetim uygulamalarının kurumlara sağladığı katkılar
- **Mülakat:** İkinci aşama ise daha detaylı bilgiler alabilmek adına anket soruları, uzman görüşleri ve yönetici tavsiyeleri ile oluşturulan yarı yapılandırılmış mülakat formundan oluşmaktadır. Yöneticilere sorulmak üzere hazırlanan mülakat soruları, finansal yönetim işleyişine ve yöneticilerin bu işleyişe yönelik farkındalığına dair daha ayrıntılı bilgi alacak şekilde kurgulanmış sorulardan oluşmaktadır.

Anket ve mülakatların izin ve randevularının alınma sürecine ilişkin önemli bir vakit ayrılmış ve randevu alınması bazen uzun bir süre almıştır. Yapılan görüşmelerin verimli geçmesi adına gerekli önlemler alınmış, gerekli hazırlıklar yapılarak görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Anket ve mülakat sürecine ilişkin gerçekleştirilen faaliyetler aşağıda belirtilmiştir.

a) Anketlerin toplanmasına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Anketlerin çoğu kurumlara bizzat gidilerek yüz yüze gerçekleştirilmiştir.
- Yüz yüze görüşme imkânı olmayan durumlarda anketler e-posta ile yöneticiye gönderilmiş ve yanıtlar alınmıştır.

b.) Mülakatlara ilişkin randevuların alınması aşağıdaki gibi gerçekleştirilmiştir:

- Görüşmelerin yeterli bir zamanda ve uygun bir ortamda gerçekleştirilmesine yönelik azami gayret gösterilerek randevular alınmıştır.
- Kurumların yönetim kademelerindeki kişilere ikili ilişkiler yardımıyla ulaşılmış ve randevular telefon yardımıyla alınmıştır.

c.) Mülakat sürecinin işleyişi aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

- Yarı yapılandırılmış mülakat soruları sağlık kurumlarının ilgili yöneticilerine yöneltilmiştir.
- Mülakatların verimli geçebilmesi adına sağlık kurumlarının çoğu ile yüz yüze görüşme gerçekleştirilmiştir.
- Pandemi sebebiyle yüz yüze görüşme sağlanamayan bir kurumla Skype üzerinden görüşme sağlanmıştır.
- Bazı kurumlarla ise telefon ile uzun soluklu görüşmeler sağlanmıştır.
- Öte yandan bazı yöneticilerden, mülakat sorularının e-posta ile gönderilmesi suretiyle daha ayrıntılı cevaplar alınmıştır.
- Görüşmeler, yeterli süre ile yapılmasına dikkat edilerek ortalama 30 -60 dk aralığında sürmüştür.
- Bazı yöneticiler ile daha uzun süreli ve daha çok ayrıntı içeren görüşmeler yapılmıştır.
- Mülakatlar sırasında yöneticilerin izni dâhilinde ses kaydı alınmıştır.
- Ses kaydı alınmasının mümkün olmadığı durumlarda yöneticilerin cevapları not alınmıştır.

Çalışma kapsamında konuya vakıf tepe yöneticilerin seçilmesine özen gösterilmiştir. Çalışmanın yapıldığı kişilerin büyük çoğunluğu üst yönetimde görev alan kişilerden oluşmaktadır. Sağlık kurumlarında anket ve mülakat sorularının yöneltildiği kişilerin görevleri aşağıda belirtilmiştir:

- | | |
|-------------------------------------|-----------------------------|
| • Başhekim | • Genel Koordinatör |
| • İdari Mali İşler Müdürü | • Hastane Müdürü |
| • İdari Mali İşler Müdür Yardımcısı | • Muhasebe-Finans Sorumlusu |

4.6 Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın Pandemi dönemine denk gelmesi, anket ve mülakat çalışmalarının hızını yavaşlatmıştır. Pandemi sürecinde örneklemin genişletilmesi için formal yollardan (telefon, e-posta, vb.) kurumlara ulaşmaya çalışılmış fakat geri dönüş noktasında olumlu yanıtlar alınamamıştır. Formal yollardan ulaşamayan sağlık kurumu yöneticilerine tez danışmanı yardımı ile ikili ilişkiler ile ulaşmaya çalışılmış ve böylece birçok yönetici ile uzun görüşmeler gerçekleştirilmiştir.

Başta Yalova ilinde gerçekleştirilmesi düşünülen çalışma, Pandemi sebebiyle daha fazla kuruma ulaşabilmek adına üç ile (Sakarya, Kocaeli, Yalova) yayılmak suretiyle yapılmak durumunda kalmıştır. Bu durum çalışmanın veri çeşitliliğini artırması bakımından olumlu bir durum olarak görülmektedir.

Öte yandan sağlık kurumu yetkilileri ile yapılan ilk görüşmelere ilişkin değerlendirmelere göre, görüşülen kurum yetkililerinin (muhasabe-finance sorumlusu) yetkinliği konusunda şüphe duyulmuştur. Bu yetkililerin verdiği bilgiler aynı zamanda çalışmaya bir veri sağlamış ancak bu veriler yeterli düzeyde olmamıştır. Bazı yetkililer ise mülakat sırasında sorulan sorulara kurumun gizlilik kararı gereği cevap veremeyeceklerini belirtmişlerdir. Yetkinlik düzeyi ve bilgi verilmesi noktasındaki kısıtları minimum seviyeye çekebilmek amacıyla ikili ilişkiler ile tepe yöneticilere ulaşılmış ve bu kısıtlar büyük ölçüde elimine edilmiştir.

4.7 Anket ve Mülakat Çalışmalarına Katılan Kişilerin İdari Görevleri

Araştırma kapsamında kamu ve özel sağlık kurumlarında yürütülen anket ve mülakat çalışmalarının gerçekleştirildiği yöneticilerin idari görevlerine ilişkin bilgiler aşağıda verilmiştir.

Sağlık kurumları Tablo 21’de görüldüğü gibi S1, S2, S3, S4, S5, S6, S7, S8, S9, S10, S11, S12, S13, S14 şeklinde kodlanmıştır. Sağlık kurumlarına yönelik kamu ve özel ayrımı ise yine tabloda verilmektedir.

Tablo 21. Anket Ve Mülakat Çalışmalarının Gerçekleştirildiği Kişilerin İdari Görevleri

ANKET VE MÜLAKAT ÇALIŞMALARINA KATILAN KİŞİLERİN İDARİ GÖREVLERİ	
KAMU	İdari görev
S1	İdari Mali İşler Müdürü, İdari Mali İşler Müdür Yardımcısı
S2	Muhasebe Sorumlusu
S3	Başhekim
S4	Başhekim
S5	Başhekim
S6	Başhekim
S7	Başhekim, İdari Mali İşler Müdürü, İdari Mali İşler Müdür Yardımcısı
ÖZEL	İdari görev
S8	Muhasebe Sorumlusu
S9	Genel Koordinatör, Muhasebe Sorumlusu
S10	Muhasebe Sorumlusu
S11	Finans Sorumlusu
S12	Muhasebe Sorumlusu
S13	Hastane Müdürü
S14	Muhasebe Sorumlusu

Araştırmaya katılan tüm sağlık kurumu yönetici ve yetkililerin görevlerine ait bilgiler yukarıdaki gibidir. Çalışmaya katılan yönetici ve yetkililerin görevleri şunlardır:

- **Kamu sağlık kurumlarının yönetici ve yetkilileri:** Başhekim (5), idari mali işler müdürü(2), idari mali işler müdür yardımcısı (2) ve muhasebe sorumlusu (1)
- **Özel sağlık kurumlarının yönetici ve yetkilileri:** Genel koordinatör (1), hastane müdürü (1), muhasebe sorumlusu (4), finans sorumlusu (1)

Mülakat yapılan sağlık kurumu yöneticileri ile yetkililerine ait bilgiler ise aşağıdaki gibidir:

- **S3 (kamu):** Başhekim
- **S4 (kamu):** Başhekim
- **S6 (kamu):** Başhekim
- **S7 (kamu) :** Başhekim, İdari Mali İşler Müdürü İdari Mali İşler Müdür Yardımcısı

- **S9 (özel) :** Genel Koordinatör
- **S10 (özel):** Muhasebe sorumlusu
- **S11 (özel):** Finans sorumlusu
- **S13 (özel):** Hastane müdürü
- **S14 (özel) :** Muhasebe sorumlusu

4.8 Sağlık Kurumlarının Genel Özellikleri

Sağlık kurumlarının genel özelliklerine ilişkin bölümde sağlık kurumlarının belirli özellikleri bakımından sınıflandırılması ve sağlık kurumlarına ilişkin tanımlayıcı bilgilerin verilmesi söz konusudur.

4.8.1 Sağlık Kurumlarına İlişkin Sınıflandırmalar

Sağlık kurumları, belirli özelliklerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmalar ile kurumların hangi kategoride yer aldıkları kolayca görülebilecektir. Sınıflandırmalar kurum mülkiyeti, hizmet türü ve hizmet düzeyi bazında yapılmıştır.

1. Mülkiyetine Göre Sağlık Kurumları

Sağlık kurumlarının mülkiyetlerine göre sınıflandırılmasına ilişkin frekans tablosu aşağıda verilmektedir.

Tablo 22. Mülkiyetine Göre Sağlık Kurumları

	Mülkiyet Türü	Frekans	Yüzde	Katılımcılar
Mülkiyetine Göre Sağlık Kurumları	Kamu	7	50,0	S1, S2, S3, S4, S5, S6, S7
	Özel	7	50,0	S8, S9, S10, S11, S12, S13, S14

Çalışma kapsamındaki sağlık kurumları mülkiyetlerine göre sınıflandırıldıklarında 7 kurumun kamu 7 kurumun da özel olduğu görülmektedir. Kamu ve özel kurumların sayısı aynıdır.

2. Hizmet Türüne Göre Sağlık Kurumları

Sağlık kurumlarının, sunulan sağlık hizmetlerinin türüne göre sınıflandırılmasına ilişkin frekans tablosu aşağıda verilmektedir.

Tablo 23. Hizmet Türüne Göre Sağlık Kurumları

	Kurum Türleri	Frekans	Yüzde	Katılımcılar
Hizmet Türüne Göre Sağlık Kurumları	Eğitim ve Araştırma Hastanesi	1	7,14	S7
	Genel Hastane	8	57,14	S1, S3, S8, S9, S10, S11, S12, S13
	İlçe Hastanesi	3	21,42	S4, S5, S6
	Tıp Merkezi	1	7,14	S14
	Dal Hastanesi	1	7,14	S2

Verilen hizmet türleri bakımından yapılan sınıflandırmaya göre çalışma kapsamında:

- Tüm sağlık hizmetlerinin yatarak ve ayakta verilebildiği, eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yürütülebildiği 1 eğitim ve araştırma hastanesi vardır.
- Tüm sağlık hizmetlerinin yatarak ve ayakta verilebildiği 8 tane genel hastane vardır.

- Tüm sağlık hizmetlerinin yatarak ve ayaktan verilebildiği 3 tane ilçe hastanesi vardır.
- Belirli bir alana (branş) yönelik olarak kurulan ve sunulan sağlık hizmetlerinin ayaktan verilebildiği 1 tane dal hastanesi vardır.
- 15 temel branşı olan, ayaktan sağlık hizmeti sunulduğu ve belirli cerrahi müdahalelerin yapılabildiği ve müdahale sonucu gözlem süresinin 24 saati geçmediği 1 tıp merkezi vardır.

3. Hizmet Düzeylerine Göre Sağlık Kurumları

Sağlık kurumlarının hizmet düzeylerine göre sınıflandırılmasına yönelik frekans tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 24. Hizmet Düzeylerine Göre Sağlık Kurumları

	Hizmet Düzeyleri	Frekans	Yüzde	Katılımcılar
Hizmet Düzeyine Göre Sağlık Kurumları	KAMU			
	Üçüncü basamak	1	7,1	S7
	İkinci Basamak	6	42,9	S1, S2, S3, S4, S5, S6
	ÖZEL			
	İkinci Basamak	7	50,0	S8, S9, S10, S11, S12, S13, S14

Çalışmaya katılan özel ve kamu sağlık kurumlarının 1 tanesi üçüncü basamak, 13 tanesi ise ikinci basamak sağlık kurumudur. Yatarak veya ayaktan tedavinin yapılabildiği kurumlar olan ikinci basamak sağlık kurumları hastanenin büyüklüğüne ve rolüne göre eğitim-araştırma faaliyetleri dışında verilen tüm sağlık hizmetlerini kapsamaktadır. Üçüncü basamak sağlık kurumları ise eğitim ve araştırma faaliyetlerinin yürütülebildiği, yüksek teknolojiye sahip ve üst düzey sağlık sunumunun gerçekleştirilebildiği kurumlardır.

4.8.2 Sağlık Kurumlarına İlişkin Tanımlayıcı Bilgiler

Anket formundan elde edilen, sağlık kurumlarının tanımlayıcı verileri Tablo 25’de verilmektedir. Kurumların doktor sayısı, yatak sayısı, poliklinik (branş) sayısı, yıllık ortalama hasta kapasitesi ve faaliyet sürelerine ilişkin bilgiler tabloda belirtildiği gibidir. Bu bilgiler çeşitli türdeki sağlık kurumundan elde edildiği için büyük farklılıklar gösterebilmektedir.

Tablo 25. Sağlık Kurumlarının Tanımlayıcı Özellikleri

Sağlık Kurumu Kodları	Doktor Sayısı	Yatak Sayısı	Poliklinik Sayısı	Hasta Kapasitesi (yıllık)	Faaliyet Süresi (yıl)
KAMU					
S1	128	310	27	125.000	18
S2	32	-	6	90.000	12
S3	178	335	46	1.000.000	75
S4	32	25	11	200.000	6
S5	30	45	24	300.000	36
S6	10	10	5	92.000	4
S7	685	1.300	178	1.350.000	10
ÖZEL					
S8	50	100	28	250.000	14
S9	48	75	22	120.000	15
S10	50	113	26	50.000	25
S11	25	20	12	100.000	22
S12	25	53	14	80.000	21
S13	28	36	20	120.000	18
S14	10	-	10	30.000	11

Sağlık Kurumlarının Doktor Sayılarına İlişkin Veriler

Doktor, sağlık hizmetlerini sunan ve hastaneler için önemli bir personel kaynağıdır. Doktor sayısı bir hastanenin aynı zamanda büyüklüğünün de bir göstergesidir. Sağlık kurumlarının fiziki büyüklüklerine göre doktor sayıları da değişkenlik göstermektedir.

Tablodan elde edilen bilgilere göre kamu sağlık kurumlarının doktor sayıları 10 ile 685 arasında değişmektedir. Özel sağlık kurumlarında ise doktor sayıları, 10 ile 50 arasında değişmektedir.

Sağlık Kurumlarının Yatak Sayılarına İlişkin Veriler

Yatak sayısı, sağlık kurumlarının büyüklüğünün ölçütlerinden biridir. Yatak sayısının az ya da fazla olmasına göre sağlık kurumları büyük veya küçük diye sınıflandırılmaktadır. Çünkü yatak sayısı fiziki şartlar ile paralel olarak artmaktadır

Tablodan elde edilen bilgilere göre kamu sağlık kurumlarının yatak sayıları, en düşük 10 ile en yüksek 1.300 arasında değişmektedir. S2, dal hastanesi olduğu için burada yatak sayısından bahsedilememektedir. Özel sağlık kurumlarında ise yatak sayısı en düşük 20 ile en yüksek 113 arasında değişmektedir. S14 tıp merkezi olduğu için burada yatak sayısı söz konusu olmamaktadır.

Sağlık Kurumlarının Poliklinik Sayısına İlişkin Veriler

Poliklinik sayısı, kurumlarda sağlık hizmetinin verildiği branşları göstermektedir. Tablodan elde edilen verilere göre kamu sağlık kurumlarının poliklinik sayıları 5 ile 178 arasında değişmektedir. Özel sağlık kurumlarında ise poliklinik sayısı en düşük 10 ile en yüksek 28 arasında değişmektedir.

Sağlık Kurumlarının Yıllık Hasta Kapasitesine İlişkin Veriler

Hasta kapasitesi, sağlık kurumlarının en temel unsurudur. Çünkü sağlık kurumları tedavi hizmeti talep eden hastalar sayesinde varlıklarını sürdürmektedirler. Hasta kapasitesi, sağlık kurumlarının ne miktarda sağlık hizmeti sunduklarına işaret etmektedir.

Tablodan elde edilen bilgilere göre, kamu sağlık kurumlarının hasta kapasitesi en düşük 90.000 ile en yüksek 1.350.000 arasında değişmektedir. Ortalama hasta sayısı 450.000'dir. Özel sağlık kurumlarının ise hasta kapasiteleri 30.000 ile 250.000 arasında değişmektedir. Ortalama hasta sayısı ise 100.000'dir.

Sağlık Kurumlarının Faaliyet Sürelerine İlişkin Veriler

Faaliyet süresi, sağlık kurumlarının özellikle belirli bir hasta potansiyelinin oluşması açısından önem arz etmektedir. Öte yandan kurumun yönetilmesi açısından da belirli bir sisteminin varlığını göstermektedir. Birçok faktör, (hasta potansiyelinin bilinmesi, hastane giderlerinin öngörülebilmesi, hastaneye gelir sağlayacak alanların kolayca görülmesi vb.) yıllar itibariyle oluştuğu için, uzun faaliyet süresine sahip kurumların yönetiminin kolaylaşması söz konusu olmaktadır.

Tablodan elde edilen bilgilere göre kamu sağlık kurumlarının faaliyet süreleri 4 ile 75 yıl arasında değişmektedir. En uzun faaliyet süresine sahip kamu kurumu 75 yıllık S3 hastanesidir. İki tane de yeni ilçe hastanesi mevcuttur. Özel sağlık kurumlarının faaliyet süreleri ise 11 ile 25 yıl aralığındadır.

4.9 Araştırmanın Bulguları

Araştırmaya ilişkin anket ve görüşme formundan elde edilen bulgulara bu bölümde yer verilmektedir.

Anket ve görüşme formunun bulguları aşağıdaki başlıklar altında verilmektedir:

1. Sağlık kurumlarında genel finansal işleyişe ilişkin bilgiler
2. Sağlık kurumlarında yaşanan finansal sorunlar
 - Sağlık işletmesine yönelik sorunlar
 - SGK ile ilgili yaşanan sorunlar
 - Sağlık Bakanlığı politika değişikliği ile ilgili yaşanan sorunlar
 - Bankalarla yaşanan sorunlar
3. Sağlık kurumlarında yaşanan finansal sorunlara yönelik yönetim politikaları
4. Kurumlarda kullanılan yönetim muhasebesi uygulamaları
5. Kurumlarda kullanılan Sağlık Bakanlığının web tabanlı uygulamalar
6. Finansal yönetim uygulamalarının sağladığı katkılar

4.9.1 Sağlık Kurumlarının Genel Finansal İşleyişi

Sağlık kurumlarının yönetim kademelerine genel finansal çerçeveye ilişkin bütçe planlamasının yapılması, karlılık hesaplamalarının yapılması, maliyet hesaplamaların yapılması ve finansal sıkıntılara hazırlıklarının olup olmadıklarına dair yöneltilen anket formu sorularına ilişkin frekans tabloları ve bu tablolara ilişkin yorumlar aşağıda verilmektedir.

Tablo 26. Bütçe Planlamasının Yapılmasına İlişkin Frekans Analizi

Hastanenizde bütçe planlaması yapıyor mu?	Kod	Frekans	Yüzde	Sağlık Kurumları
	Evet	14	100,0	S1, S2, S3, S4, S5, S6, S7, S8, S9, S10, S11, S12, S13, S14
	Hayır	-	-	-

‘Hastanenizde bütçe planlaması yapıyor mu?’ sorusuna sağlık kurumlarının hepsi ‘evet’ yanıtını vermişlerdir. Bütçeleme, geleceğin planlanması açısından önemli bir faaliyettir. Her işletme için önemli olmakla beraber sağlık kurumlarında da mutlaka yapılan bir planlama faaliyetidir.

Tablo 27. Karlılık Hesaplamalarının Yapılmasına İlişkin Frekans Analizi

Hastanenizde karlılık hesaplamaları yapıyor mu?	Kod	Frekans	Yüzde	Sağlık Kurumları
	Evet	13	% 93	S1, S2, S3, S4, S6, S7, S8, S9, S10, S11, S12, S13, S14
	Hayır	1	% 7	S5

‘Hastanenizde karlılık hesaplamaları yapıyor mu?’ sorusuna sağlık kurumlarının bir tanesi hariç (S5), diğer hepsi ‘evet’ yanıtını vermişlerdir. Buradan sağlık kurumlarının genelinde karlılık hesaplamalarının yapıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak S5 kamu hastane yöneticisinin ‘hayır’ yanıtının nedenini, kamu hastanelerinin kar amacı güden işletmeler olmaması ve gelir-giderlerine ait verilerin dengelenmesi amacının bulunması düşüncesinden kaynaklandığı düşünülmektedir. Diğer kamu yöneticilerinin de bu zihniyetle hareket ettiği fakat yine de bir işletme mantığının yürütüldüğü için karlılıkların hesaplanması gerekliliğinin olduğu bilgisi yapılan görüşmelerden edinilmiştir.

Tablo 28. Maliyet Hesaplamalarının Yapılmasına İlişkin Frekans Analizi

Hastanenizde maliyet hesaplamaları yapıyor mu?	Kod	Frekans	Yüzde	Sağlık Kurumları
	Evet	14	100,0	S1, S2, S3, S4, S5, S6, S7, S8, S9, S10, S11, S12, S13, S14
	Hayır	-	-	-

‘Hastanenizde maliyet hesaplamaları yapıyor mu?’ sorusuna tüm kurumlar ‘evet’ yanıtını vermiştir. Maliyet hesaplamaları bir işletme için olmazsa olmazdır. Her işletme mutlaka gelir-gider durumuna yönelik araştırmalar yaparken maliyetlerin tespitini yapmaktadır. Sağlık işletmeleri de yaptıkları harcamaların miktarını ve kontrolünü sağlamak adına maliyet hesabı yapmaktadırlar.

Tablo 29. Finansal Sıkıntılar İçin Hazırlığın Olup Olmamasına İlişkin Frekans Analizi

Hastanenizin yaşanabilecek finansal sıkıntılar için bir hazırlığı var mı?	Kod	Frekans	Yüzde	Sağlık Kurumları
	Evet	14	100,0	S1, S2, S3, S4, S5, S6, S7, S8, S9, S10, S11, S12, S13, S14
	Hayır	-	-	-

‘Hastanenizin, yaşanabilecek finansal sıkıntılar için bir hazırlığı var mı?’ sorusuna tüm hastaneler ‘evet’ yanıtını vermişlerdir. Buradan, yaşanabilecek finansal bir sıkıntıya karşı tedbirli davrandıkları sonucuna varılmaktadır. Kurumlar, olağanüstü durum ve zamanlar için kaynak ayırarak sağlık hizmeti sunumlarını gerçekleştirmektedirler.

Sağlık kurumlarında, yukarıdaki bulgulara göre temel finansal faaliyetlere yönelik olarak işlemlerin gerçekleştirildiği sonucu çıkarılmaktadır. Hastanelerde en temel finansal faaliyetler olan bütçeleme, maliyet ve karlılık hesaplarının gerçekleştirildiği görülmüştür. Öte yandan katılımcılar, finansal sıkıntılar için de hazırlıklı olduklarını belirtmişlerdir. Finansal olarak bu temel faaliyetlerin gerçekleştiriliyor olması bir işletmenin doğasında olan bir durumdur. Yaşamlarını sürdürebilmek için işletmeler bu temel faaliyetleri gerçekleştirmek durumundadırlar Sağlık kurumları da bir işletme oldukları için bu faaliyetleri gerçekleştirmektedirler.

4.9.2 Sağlık Kurumlarındaki Finansal İşleyişin Belirlenmesi

Araştırmanın bu bölümünde sağlık kurumu yöneticileri ile gerçekleştirilen yarı yapılandırılmış mülakat çalışmasından elde edilen verilerin tasnifine yönelik bir yol izlenmiştir. Görüşülen kişilerin yanıtları bir araya getirilerek çalışmanın amacını karşılayacak şekilde gruplandırılmıştır. Bu gruplandırmaya yönelik olarak sağlık kurumu yöneticilerin finansal yönetim noktasında kurumlarda gerçekleştirdikleri faaliyetlerin ortaya koyulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda bu bölümde, yöneticilerin finansal yönetimin temel unsurlarına ilişkin verdikleri bilgiler bulunmaktadır.

1. Bütçeleme Faaliyetlerine İlişkin Yönetici İfadeleri

Yönetim unsurlarının ilki planlamadır. Planlama, sağlık kurumuna ilişkin tüm unsurları barındıran bir tasarım faaliyetidir. Bütçeleme ise sağlık kurumlarının gelecek yıllara ait gerçekleştirmeyi düşündüğü finansal planıdır. Bütçe, gelecek yıllar için belirli bir zaman diliminde oluşturulan, sağlık kurumunun gelir-gider kalemlerine ilişkin bilgiler sağlayan ve gelecekte yapılacak faaliyetlere ilişkin giderlerin öngörülebilmesini sağlayan bir planlama yöntemidir.

Kamu ve özel sağlık kurumlarında bütçe, temelde benzer işlevi görse de, bütçeleme faaliyetleri noktasında iki sektör arasında farklılıklar bulunmaktadır. Sağlık Bakanlığı’na bağlı sağlık kurumlarında döner sermaye bütçesi uygulanmaktadır. Özel sağlık kurumlarında ise işletme mantığı olduğu için işletme bütçesi hazırlanmaktadır.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki bütçeleme faaliyetlerine ilişkin elde edilen bilgiler verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarının Bütçeleme Faaliyetleri

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin bütçeleme sürecine dair ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Bütçeleme Öncesi Sürece Yönelik Bilgiler

- Kamu sağlık kurumlarında bütçeleme faaliyeti, Sağlık Bakanlığı tarafından kurumlara sunulan yönetmelik, tebliğ, genelge ve direktifler doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.
- Kurumların bütçe harcamaları, döner sermaye ve genel bütçeden gerçekleştirilmektedir.
- Döner sermaye bütçesi sağlık hizmetlerinin karşılığında elde ettikleri gelirlerden oluşmaktadır.
- Genel bütçe ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, kurumun yatırım ve benzeri harcamaları için sağladığı bütçedir. Daha çok sabit yatırımlarda kullanılmaktadır.

Bütçeleme Süreci

- Sağlık Bakanlığı, kurumlara yılsonu itibariyle bütçe çağrısında bulunmaktadır. Mevcut gerçekleştirilen faaliyetler, mevcut geçerli olan yıla ait deflatör oranları ve kuruma ait finansal disiplinler göz önünde bulundurularak yeni yılın bütçesi hazırlanmaktadır.
- Kamu sağlık kurumları, gider bütçesi oluşturup Bakanlık onayına sunmaktadırlar. Onaylandığı takdirde bu bütçe üzerinden faaliyetlerini sürdürmektedirler.
- Bütçe faaliyetleri, İl Sağlık Müdürlüğü ve Sağlık Bakanlığı tarafından TDMS (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) üzerinden takip edilmektedir.
- Finansal yönetim ve yönetim muhasebesi uygulamaları kullanılarak gelir ve giderler belirlenmektedir.
- Kamu sağlık kurumları, tüm giderlere ait verilerin yanında gelecek yılda yapılması muhtemel işlemleri de göz önüne alarak gelecekte neler yapılabileceğine dair bir planlama yoluna gitmektedirler.
- Genel bir bütçenin yanında bölüm bütçeleri de hazırlanmaktadır. Birimlere ait gelir-gider tespiti ve taleplerin belirlenmesi ile bölüm bütçeleri de hazırlanabilmektedir.
- Bütçe oluşturulurken alınacak malzemelere ilişkin İhtiyaç Tespit Komisyonu gereklilik tespiti yapmaktadır.
- Klinikler ihtiyaçlarını tespit edip talep oluşturduğunda, ilk önce depoda olup olmadığının tespiti yapılmaktadır. Depoda bulunuyorsa temin edilmekte, yoksa bu talepler İhtiyaç Tespit Komisyonu'na girerek satın alınacak malzemenin gerekliliği noktasında bir karara varılmaktadır.
- Talep edilen malzemelerin gerekliliği tespit edildiğinde bu malzemenin alımı noktasında genel itibariyle iki yönteme başvurulmaktadır. Bunlar, Bakanlık eliyle yapılan merkezi ihale yöntemi (ki genel itibariyle alımlar bu şekilde yapılır) ve sağlık kurumunun bizzat kendisinin yaptığı doğrudan alım (birçok firmaya fiyat teklifleri yapılarak gerçekleştirilir) yöntemidir.

Bütçelemedeki Önemli Hususlar

- Sağlık kurumları, bütçede ödeneği olmayan alımlar yapamamaktadırlar.
- Bütçe hazırlanırken en önemli unsur hasta kapasitesinin belirlenmesidir. Hasta kapasitesini ortaya koymak adına bir önceki yıl kuruma başvuran hasta sayısının belirlenmesi, gelecek yıl öngörüsünün yapılabilmesi açısından önem taşımaktadır.
- Bütçeleme faaliyetindeki diğer önemli unsur ise gelir ve giderlere ait finansal verilerin bulunduğu tablolar, raporlar vb. kuruma mali noktada bilgi verecek araçlardır.
- Sağlık kurumuna ait mevcut doktor, hemşire, sağlık personeli ve diğer personel kaynağının belirlenmesi de bütçeleminin temel unsurlarından birisidir.

Bütçeleme Faaliyetlerine İlişkin Gider Kalemleri

- *Personel gideri:* Bütçenin yaklaşık %60-70'e yakınını oluşturmaktadır.
- *Mevzuata dayalı kesintiler:* Bütçenin yaklaşık %6'sını oluşturmaktadır.
- *Tıbbi sarf malzemeleri gideri:* Bütçenin yaklaşık %20'sini oluşturmaktadır.
- *Hizmet gideri:* Bütçenin yaklaşık %10'unu oluşturmaktadır.
- *Yatırım gideri:* Bütçenin yaklaşık %4'ünü oluşturmaktadır.
- *Diğer işletme giderleri*

Mevzuata Dayalı Kesintilere İlişkin Veriler

1. *Merkez payı:* Sağlık kurumlarının elde ettikleri gelir bütçelerinde her ay % 5 oranında bir kesinti yapılmaktadır.
2. *Hazine payı:* Sağlık hizmeti dışında kurumların elde ettikleri gelirlerden %1 oranında kesilmektedir.
3. *SHÇEK (Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu) payı:* Yılsonunda 1 defada% 1 oranında kesilmektedir.

Diğer Sabit Ve Değişken Giderler

- Elektrik
- Su
- Doğalgaz
- Taşıt kiralama
- Taşıt bakım onarım
- Makine ve teçhizatlara ilişkin bakım-onarım
- Makine ve teçhizatlara ilişkin yedek parça alımı
- Binaya ilişkin bakım-onarım faaliyetleri vb.

Gelir Kalemlerine İlişkin Veriler

- Kamu sağlık kurumlarının gelirleri, genel itibariyle verdikleri sağlık hizmetlerinin karşılığı olarak SGK' dan aldıkları ödemelerdir.
- SGK dışında çok nadir de olsa özel sigortalardan ve ücretli hastalardan alınan gelirler vardır.

- AFAD, Adalet Bakanlığı (tutuklu hükümlüler için), İl Göç İdaresi vb. kurumlardan da az da olsa bir gelir sağlanması söz konusudur.
- Bunlar dışında kurumun kiraladığı bir alan ya da bina varsa buradan da bir gelir elde edilmektedir.
- Kurumlara yapılan bağışlar da gelirlerden biridir.

b. Özel Sağlık Kurumlarının Bütçeleme Faaliyetleri

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin bütçeleme sürecine dair ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Bütçeleme Öncesi Sürece Yönelik Bilgiler

- Bütçeleme işleminin yapılabilmesi için sektörün durumu, bulunulan çevrenin durumu, piyasanın durumu ve fiziki şartların dikkate alınması ile bir planlama yapılması gerekmektedir.
- Bütçelerin oluşturulmasında birim bazında bir değerlendirme yapıldıktan sonra genel bütçe hazırlanmaktadır.

Bütçeleme Süreci

- Hasta potansiyeli çerçevesinde oluşturulan bütçeler, gelir - gider projeksiyonlarının da yapılması ile tamamlanmaktadır.
- Gerekli maliyet analizleri yapılarak giderlere ilişkin kesin veriler elde edilmeye çalışılmaktadır.
- Bütçeleme yaparken önce giderlerin belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonra önceki yıl gerçekleşen harcamaya göre ne kadar gelir sağlanacağı belirlenmektedir.
- Bütçeleme yapılırken, en başta kuruma verilen doktor kadrosu belirli olduğu için, o kadroya göre gelecek hastanın planlanması yapılmaktadır. Çünkü kurumda sağlık hizmeti sunacak doktor kadrosuna göre gelebilecek hasta sayısı Bakanlık tarafından belirlenmektedir. Ancak hasta yoğunluğu olduğu zamanlarda bazı sağlık kurum yöneticileri fazla olan hastaları geri çevirmediklerini dile getirmişlerdir. Bu sebeple bazı zamanlar bu hasta sayısının üzerine çıkılabilmektedir.

Bütçelemedeki Önemli Hususlar

- Gelirden önce giderlerin tespit edilmesi esastır.
- Bütçeleme faaliyetleri noktasında en belirleyici unsur, sağlık kurumuna gelecek hasta potansiyelinin belirlenmesidir.
- Sağlık kurumunun faaliyet süresi, gelecek hasta potansiyelinin belirlenebilmesi açısından önem taşımaktadır.
- Yeni kurulan bir sağlık kurumunda, önceki yıla ait herhangi bir veri olmadığı için hasta potansiyelinin net olarak belirlenmesi mümkün olamamaktadır. Bunun için piyasa araştırması yapılmaktadır.
- Eski bir sağlık kurumundan bahsederek; elinde önceki yıllara ait finansal ve demografik veriler bulunduğu için ve hâlihazırda kurulu bir düzeni olduğu için gerek hasta potansiyelinin saptanabilmesi gerekse gelecek harcamalarının planlanması ve hedeflerin belirlenmesi açısından bütçeleme işlemleri yaparken zorlanmayacaklardır.

2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Yönetici İfadeleri

Sağlık kurumları, sağlık hizmeti sunumunun daha ileriye taşınması adına büyüme, yenileme, bakım onarıma ilişkin yatırımlar gerçekleştirmektedirler. Sağlık yatırımlarında temel amaç daha çok hasta potansiyeline ulaşmaktır. Tüm sağlık kurumları için daha fazla hastaya sağlık hizmeti sunmak esastır. Bu sebeple kurumların, mevcut durumlarının yatırım için uygun olduğu sonucuna varıldığında, gerekli yatırımlar gerçekleştirilmektedir.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki yatırım faaliyetlerine ilişkin elde edilen bilgiler verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarının Yatırım Faaliyetleri

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin yatırım faaliyetlerine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Yatırım Öncesi Sürece Yönelik Bilgiler

- Sağlık hizmetindeki aksaklıklar ve genişleme çalışmaları göz önünde bulundurularak yatırımlar gerçekleştirilmektedir.
- Yapılacak yatırım büyük miktarda olacaksa ve kurumların kaynağa ihtiyaç varsa önce İl Sağlık Müdürlüğü ile iletişime geçilmektedir. İl Sağlık Müdürlüğü, bu konuda kaynak sağlarsa oradan temin edilerek yatırım yapılmaktadır. Sağlanamadığı durumlarda Sağlık Bakanlığından ödenek talebinde bulunmaktadır. Bu ödenek genel bütçe tarafından sağlanan kaynaktır.
- Yatırımlara ilişkin ek bütçenin alınabilmesine yönelik kurumlar, ilgili yatırım faaliyetlerini Sağlık Bakanlığı'na çok iyi gerekçelendirmeleri gerekmektedir.
- Beklenmeyen bir yatırım söz konusu olduğunda, yine yapılacak yatırımın gerekçeleri iyi bir şekilde detaylandırıldıktan sonra Bakanlığın da kabulü ile genel bütçeden ihtiyaç duyulan miktar sağlanabilmektedir.
- Bakanlık, bazı kurumların yatırım projelerini anlamlandıramadığı için yatırım sürecini de uzatabilmektedir.
- Örneğin, bir sağlık kurumunda 3 yıl önce başlayan bir yatırım sürecinin yakın zamanda onaylanması gibi durumlar yaşanabilmektedir. Bu tür gecikmelerin sağlık hizmetini aksatmadığı, fakat daha iyi bir sağlık hizmetinin sunulmasını engellediği ifade edilmiştir.

Yatırım Süreci

- Yatırım söz konusu olduğunda sağlık kurumları önce döner sermaye tarafında kendi yatırım bütçelerini (toplam bütçenin %4'ü) kullanmaktadırlar.
- Sağlık kurumları yatırım bütçeleriyle küçük çaptaki yatırımları gerçekleştirmektedirler.
- Yeterli kaynak yoksa genel bütçeden ek bütçe talebiyle yatırımlar gerçekleştirilmektedir.
- Sağlık kurum yöneticileri, talep ettikleri ek bütçenin genel itibarıyla %80 - %90'ını alabildiklerini ifade etmişlerdir.

- Makine ve cihaz alımı gerçekleştirilirken izne tabi olanlar için Bakanlıktan izin alınması gerekmektedir. İzne tabi olmayan cihazlar için ise yalnızca İl Sağlık Müdürlüğü'nden izin alınması gerekmektedir.
- Makine cihaz alımları ya Bakanlık tarafından merkezi alım kapsamında ihale ile alınarak kuruma gönderilir ya da bu cihaz için kuruma genel bütçeden gereken tutarda ödenek tahsis edilerek alımın sağlık kurumu tarafından yapılmasına izin verilmektedir.
- Küçük cihaz alımlarında, kurumdaki mevcut duruma bakılarak, İhtiyaç Tespit Komisyonu'ndan geçen cihazların alımı için döner sermaye tarafındaki yatırım bütçesi kullanılmaktadır.
- Makine ve cihaz alımları yatırım bütçe kalemine girmektedir. Aralık ayında İl Sağlık Müdürlüğü aracılığıyla sağlık kurumlarından cihaz talepleri toplanmaktadır. Kurumların, hangi cihazlara ihtiyaçları olacağı noktasında belirleme yapabilmek adına bir liste gönderilmektedir. Bu listede çeşitli makine ve cihazlar bulunmaktadır.
- Kurumlar, ilgili birimlerden ihtiyaç olunan makine ve cihaza yönelik talep toplamaktadırlar.
- Sağlık kurumlarının ihtiyacı doğrultusunda makine ve cihazlar talep edilmektedir. Sağlık kurumları, kullanabilecekleri veya mutlak yedeklenmesi gereken cihazları talep etmektedirler.
- Sağlık kurumları, Bakanlık tarafından kurumlara gönderilen bu listeden, kurumların rollerine (A,B,C,D,E) göre ve ihtiyacı karşılayacak şekilde bir seçim yapmaktadırlar.
- Sağlık kurumları, rollerindeki görev tanımına göre cihaz talep edebilmektedirler. Farklı cihaz alabilmenin yolu kurumun statüsünün yükseltilmesiyle mümkündür.
- Örneğin, C grubu bir sağlık kurumunun B grubu statüsüne çıkmasıyla daha geniş kapsamlı yatırımlar gerçekleştirmesi söz konusu olabilmektedir. Başka bir örnekte ise, MR cihazı almak isteyen bir D grubu kurumun görev tanımında bu cihaz yer almadığı için talep etmesi de mümkün olmamaktadır.
- Alınması zaruri olan makine ve cihazların belirlenmesi noktasında gerekli elemeler yapılarak İl Sağlık Müdürlüğüne gönderilmektedir.
- Müdürlükler, yapılan talepleri bir elemeye tabi tutarak izin için Sağlık Bakanlığı'na göndermektedir. Bakanlık da bu talepleri yeniden kontrolden geçirerek kurumlara gerekli izinleri verebilmektedir.

Sağlık Kurumlarındaki Yatırım Faaliyetleri

- Büyümeye yönelik gerçekleştirilen alımlar
- Yeni hizmet binalarının açılması
- Yeni hizmet birimlerinin açılması
- Altyapının güçlendirilmesine yönelik faaliyetler
- Eskiye yatak ve diğer malzemelerin değişimi
- Projeler geliştirilerek topluma sunulacak sağlık hizmetinin artırılması ve toplumda sağlık bilincini artırıcı faaliyetler

Kurumlarda Gerçekleştirilen Yatırım Örnekleri

- Sağlık kurumlarından 2 tanesi yeni bina, 1 tanesi büyüme ve 1 tanesi de yenilemeye yönelik yatırım gerçekleştirdiklerini ifade etmişlerdir.
- Bir sağlık kurumunda, endoskopi alanının genişletilmesine yönelik bir yatırım yapılmıştır. Kurumda, yatırım yapmadan önce bir çalışma yapılmış ve gelen hastaların bekleme sürelerinin uzunluğu ile ilgili sorunlar yaşandığı görülmüştür. Yapılacak yatırım maliyetinin belirlenmesi noktasında bir çalışma gerçekleştirilerek bu yatırımın yapılabilirliğine bakılmıştır. Sonuç olarak, bekleme süresinin düşürülmesi ve bu alanın genişletilmesi noktasında bir karar alınmıştır. Buna yönelik olarak gerekli raporlar Bakanlığa sunulmuştur. Kaliteyi artırma ve daha fazla hasta kapasitesine ulaşabilme adına atılan bu adım neticesinde Bakanlıktan bu sağlık hizmetinin gerekliliği noktasında olumlu bir sonuç alınmış ve Bakanlık gerekli kaynağı kuruma genel bütçe tarafından sağlamıştır.
- Başka bir kurumda, servis yataklarının bir kısmının yoğun bakım olabilecek hale getirilmesi planlanmış ve bu plan dâhilinde Bakanlığın onayı ile bazı düzenlemeler yapılmıştır. Oksijen sistemine sahip yataklar, kuru hava sisteminin de kurulmasıyla yoğun bakım yatağına dönüştürülmüşlerdir. Ventilatör ve monitör cihazlarının da kurulması ile tam bir yoğun bakım odasına dönüşebilen yataklar hastane için yoğun bakım kapasitesinin artmasını sağlamıştır. Özellikle Pandemi sürecinde bu alanların da yoğun bakım ünitesi olarak kullanılması yatırımın gerekliliğini ispatlamıştır.
- Başka bir sağlık kurumunda ise yeni binaya geçilmesi ile boşalan binanın Pandemi hastaları için kullanılması noktasında gerekli makine ve cihazlar alınmış, düzenlemeler yapılmış ve böylece Pandemi hasta yoğunluğunun azaltılması sağlanmıştır. Bu süreçte Bakanlığın çok fazla yardımını gördüğünü ifade eden yönetici, böylece sağlık kurumuna ait tüm alanların etkin olarak kullanıldığını vurgulamıştır.

Yatırımlara İlişkin Önemli Hususlar

- Yatırım kararları alırken kaynak yönetimi oldukça önemli hale gelmektedir.
- Döner sermaye içerisindeki yatırım bütçesi toplam bütçenin % 4'ü kadardır.
- Verilen yatırım bütçelerinin kısıtlı olması, yapılacak yatırımların miktarını da etkilemektedir. Bakanlığın yatırımlar anlamında bütçesel açıdan bir kısıtlama yaptığından yakınılmaktadır.
- Yatırım projelerinin Sağlık Bakanlığı'ndan onay alabilmesi için, çok detaylı gerekeleştirilmesi gerekmektedir.
- Yatırım anlamında talep edilen makine ve cihazın depoya konulması gibi bir durum mecburi durumlar dışında söz konusu olmamaktadır.

Sağlık Bakanlığı'nın Malzeme ve Makine – Cihaz Alımlarına İlişkin Esasları

- Devlet kurumlarının tamamı 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre alımlarını gerçekleştirmektedirler.
- Bu ihale kanununun 19. maddesine göre açık ihale usulü ile, 22. maddesine göre ise doğrudan temin usulü ile alımlar yapılmaktadır. Doğrudan teminle alım yönteminde bu alım için ayrılan ödeneğin %10'un geçilmemesi söz konusudur.
- Acil durumlarda yine ihale kanununun 21. maddesine göre pazarlıkla bu alımlar yapılabilmektedir.
- Eğer ihale kanununda belirlenen tutarın üzerinde istisnai bir alım yapılacaksa bu, Devlet Malzeme Ofisi (DMO) mevzuatına göre gerçekleştirilmektedir.
- Tüm bu alım yöntemleri ile alımlar gerçekleştirilirken sağlık kurumlarını statülerine göre belirlenen bütçeler dâhilinde faaliyetler yürütülmektedir.

Yatırımları Etkileyen Ekonomik Unsurlar

- Kurumlardaki cihazların çoğu döviz üzerinden alınmaktadır.
- Kamu sağlık kurumları ilgili döviz kurunun yükselmesi sebebiyle daha fazla maliyete katlanmak durumunda kaldıklarından bahsetmektedirler.
- Kur dalgalanmaları makine-cihaz alımında, bakım onarımında, yedek parça temininde ve ilaç alımında kurumları etkileyen en önemli unsurdur.
- Sağlık hizmeti sunum olanakları daha geniş ve çeşitli olan büyük sağlık kurumları, kur değişikliklerinden daha fazla etkilenmektedirler. Özellikle bir takım sağlık sunumunun gerçekleştirilmesine yönelik gerekli ilaç, malzeme ve cihazın çoğu zaman yurt dışından temini söz konusudur. İthalat kalemleri olarak geçen bu malzemelerin alımında, kurdaki değişiklikler TL bazında artışa sebebiyet vermektedir.
- Kamu sağlık kurumlarında, bazı tedavilerin yapılması noktasında (beyin, kalp ameliyatı vb.) vakaya özel uygulanacak araçlar ve bazı özel protez türü malzemelerin alınması noktasında kurumlar ilgili dövizin yükselmesiyle sıkıntı yaşayabilmektedirler. Çünkü bu cihazlar, genel ihale (merkezi satın alma) ile alınmadıkları, vaka-hasta başı alındıkları için kurdan yüksek oranda etkilenmektedirler.

Kamu Sağlık Kurumlarındaki Alımlara Yönelik Takip Sistemi

- Kamu sağlık kurumlarında sağlık hizmeti sunumuna dair alınacak olan ve alınan tüm malzemelerin takibi, ÇKYS (Çekirdek Kaynak Yönetim Sistemi) üzerinden sağlanmaktadır.
- ÇKYS' nin bir alt modülü olan, Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi (MKYS) ile Bakanlık kurumlarındaki malzeme alımlarına ilişkin süreçleri görebilmektedir.
- TDMS (Tek Düzen Muhasebe Sistemi) ile de kurumlar aldıkları malzemelere ait tüm faturaları sisteme girmektedirler. Bu yönde de yine muhasebe verilerine ilişkin bir kontrol ve takip söz konusudur.
- Yukarıda bahsedilen sistemlerde, alınacak malzemelere ilişkin malzemenin türü, alım yöntemi, adedi, miktarı, birim fiyatı gibi bilgiler yer almaktadır.

- Tüm kurumların girdiği malzeme bilgileri sisteme işlendiği zaman Bakanlık tarafından anlık olarak izlenebilmektedir.
- Bu sistem uzun süredir kullanıldığı için alımı yapılacak malzemelerin rayiç bedelleri de belirlenmiş olmaktadır. Bakanlık, yapılacak alım fiyatlarını bu rayiç bedellere göre belirlemekte, tavan fiyatı vererek bu fiyatı sabitleyebilmektedir.
- Örneğin, bir enjektör fiyatı sistemde en yüksek 5 TL ise Bakanlık, MKYS tavan fiyat olan 5TL'nin üzerine çıkılmaması gerektiğini ilgili yasada bildirmektedir. Bu sebeple kurumlardan da alım yöntemlerini belirlerken ve maliyet çalışmalarını yaparken mutlaka bu sınırlandırmanın göz önünde bulundurulması istenmektedir.

b. Özel Sağlık Kurumlarının Yatırım Faaliyetleri

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin yatırım faaliyetlerine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Yatırım Öncesi Sürece Yönelik Bilgiler

- Bir yatırım yapılmadan önce yatırım yapılacak alana ne kadar ihtiyaç duyulduğu belirlenmektedir. Bu yatırımın kuruma kar mı yoksa zarar mı getireceğinin tespiti çeşitli analizlerle yapılmaktadır.

Yatırım Süreci

- Yeni bir birim açılırken öncelikle o birime ait hasta potansiyelinin ne olacağı belirlenmektedir. Sonraki aşama ise maliyetin hesaplanmasıdır.
- Açılacak yeni birim için gerekli makine ve teçhizatın neler olduğu ve hastaneye maliyetinin ne olacağı ince ince hesaplanmaktadır.
- Bu yatırıma yönelik alınacak personel miktarı ne olmalı, bu personele ilişkin ücretler ne olmalı bunlar belirlenmektedir.
- Maliyet çalışmaları sonucunda sağlık kurumu, bünyesine katacağı birimin getireceği kazancın miktarını da hesapladıktan sonra eğer kar getiren bir yatırım olaksa bu yatırımın yapılabilmesi için son karar alınmaktadır.

Sağlık Kurumlarındaki Yatırım Faaliyetleri

- Büyümeye yönelik sabit varlık yatırımları
- Yeni bina yapılmasına yönelik yatırımlar
- Altyapının güçlendirilmesine yönelik çalışmalar

Kurumlarda Gerçekleştirilen Yatırım Örnekleri

- Bir özel sağlık kurumunda nükleer tıp merkezi kurulmak istenmektedir. Bu birimin kuruma sağlayacağı gelir hesaplanmak zorundadır. Maliyetlerin belirlenmesinin yanında hasta potansiyelinin de piyasa araştırması yapılarak öğrenilmesi gerekmektedir. Ancak bu araştırmalar yapıldıktan sonra birimin açılıp açılmamasına karar verilebilmektedir.
- Eskiye bir cihazın yenilenmesi noktasında ise, yenisinin yapılan analizlerle kurum karını ne kadar artıracığının belirlenmesiyle ona göre bir karar verilmesi söz konusudur. Eğer alınacak cihaz yüksek bir fiyata sahipse ve bu durum kurum için

kar getirmeyecek bir yatırım olacaksa kurum, fiyatı daha uygun olan ikinci el cihaz alımına da gitmektedir.

- Bir özel sağlık kurumunda, endoskopi cihazının eskimesi ile yeni bir endoskopi cihazına ihtiyaç ortaya çıkmıştır. Sağlık kurumu, hizmetin aksamaması için bu cihazı almak zorundadır. Bu sebeple mevcut cihazın getirisi nedir, yenilendiğinde getirisi ne olacak ve cihazın fiyatı nedir araştırmaları yapılarak en uygun fiyatlı cihazın alınmasına karar verilmektedir.

Yatırımlara İlişkin Önemli Hususlar

- Yatırımlar, kurumların mevcut borçlarının artması anlamına geldiği için, sağlık kurumları kar getirecek ya da tasarruf sağlayacak yeni hedefler belirlemek durumunda kalmaktadırlar.
- Özel sağlık kurumlarında yatırımlar bazen öz kaynak ile bazen de kredi ile finanse edilmektedir. Bu durumda piyasa şartları oldukça önemlidir. Kredi faizleri yüksekken, özel sağlık kurumları mecbur kalmadıkça kredili yatırımlarında bulunmamaktadırlar. Kurumlar mümkün olduğunca öz kaynağa yönelmektedirler.
- Sağlık sektöründeki makine ve cihazlar genel itibariyle döviz üzerinden alındıkları için kur değişikliklerinden çok fazla etkilenmektedirler. Çünkü ilgili dövizin durumuna göre maliyetler artmakta ya da azalmaktadır.
- Son birkaç yıllık dönemde özel sağlık kurumları, yükselen kredi faizleri ve döviz kuru nedeniyle, makine ve cihaz alımlarında ikinci ele başvurabilmektedirler. İkinci el alımların yanında kiralama yoluna da gidilebilmektedir.
- Özel sağlık kurumlarının, ikinci el ve kiralama yoluyla makine ve cihaz temin etmesi, kurumları borç yükü altına girmekten kurtarmaktadır.
- 2018-2019 yıllarına kadar kredi faizleri düşük seyretmekteydi. Faizler çok ciddi yük getirmediği için uzun vadeli yatırımlarda sağlık kurumları rahatlıyordu. Ancak son bir kaç yıllık süreçte, ülkenin ekonomik şartlarındaki değişiklikler ile beraber kredi faizleri de artmaya başladı.
- Özel sağlık kurum yöneticileri finansal sıkıntıların yaşandığı süreçte bir dönem kredi bulmakta zorlandıklarını ifade etmişlerdir.

3. Ödeme Sistemlerine İlişkin Yönetici İfadeleri

Sağlık kurumlarının ödemeleri genel itibariyle öncelikle personele ödenecek borçlar, hizmet alımlarından doğan borçlar, diğer işletme giderleri ile tıbbi sarf malzemeleri, tıbbi ilaç ve makine-cihaz alımlarına ilişkin borçlardan oluşmaktadır. Sağlık kurumlarında sağlık hizmetinin devamı için alınan tıbbi malzeme ve tıbbi ilaçlara ilişkin ödemeler nakit ya da kısa vadeli olarak, makine-cihaz alımlarına ilişkin ödemeler ise genel itibariyle uzun vadeli olarak planlanmaktadır.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki ödeme sistemlerine ilişkin elde edilen bilgiler verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarının Ödeme Sistemleri

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin ödeme sistemlerine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Ödeme Sistemine İlişkin Önemli Hususlar

- Kamu sağlık kurumları, gelir-gider takibi noktasında Sağlık Bakanlığı'na tabidirler.
- Kurumların ödemeleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görevlendirdiği sayman tarafından belirli kurallar çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.
- Kamu sağlık kurumlarının borçları, fatura tarihinden sonra 10 gün içerisinde muhasebeleştirilmektedir.
- TDMS ile alınacak makine, cihaz, ilaç ve tıbbi malzemelere ilişkin veriler toplanmakta ve Sağlık Bakanlığı tarafından sürekli kontrol edilmektedir.
- Bakanlık TDMS ile kurumun, gelir-gider durumunun ne aşamada olduğunu eş zamanlı olarak takip etmektedir.
- Kamu sağlık kurumları genel itibariyle belirli bir bütçeye sahip oldukları için malzeme alımlarında nakit bulmada sıkıntı yaşamadıklarını belirtmişlerdir. Çünkü nakit planlaması kurumun giderine göre belirlenmektedir.
- Sağlık kurumlarının borç ödeme sürelerinin işlendiği karneleri (Yönetici Performans Karnesi) bulunmaktadır. Verimliliklerin ölçüldüğü bu karnede birçok işlemle ilgili olduğu gibi borç ödeme noktasında da Sağlık Bakanlığı puanlama yaparak gerekli kontrol ve değerlendirmelerini gerçekleştirmektedir.
- Kamu sağlık kurumlarında kredili alımlar söz konusu olmamaktadır. Yalnızca ödemeler noktasında Sağlık Bakanlığı'nın talimatlarıyla vadelerin uzaması söz konusudur.

Ödemelere İlişkin Öncelik Sırası

Yöneticilerin ifadelerine göre, sağlık kurumlarındaki ödemelerin öncelik bakımından sıralanması ve yaklaşık olarak yüzdelik payları Tablo 30'da verilmektedir.

Tablo 30. Kamu Sağlık Kurumları Ödemeleri

ÖDEMELER	AÇIKLAMA
Personele olan borçlar (Toplam bütçenin %60- %70'i)	Sabit ödeme ve performansa dayalı ek ödeme
Devletin yasal kesintileri (Kanuni yükümlülükler) (Toplam bütçenin %6'sı)	<i>Merkez payı:</i> Her ay toplam gelir bütçesinin %5'i <i>Hazine payı:</i> Sağlık hizmetleri dışında kalan gelirin %1'i (kantin kirası, ATM kirası vb.) <i>SHÇEK payı:</i> Yılsonunda bir defada toplam gelir bütçesinin %1'i
Tıbbi sarf-ilâç ödemeleri (Toplam bütçenin %20'si)	Sağlık hizmeti sunumunda kullanılacak her türlü malzeme
Hizmet kalemleri (Toplam bütçenin %10'u)	MR görüntüleme hizmeti Sterilizasyon hizmeti Yemek hizmeti vb.
Diğer işletme giderleri	Sağlık kurumunda bahsedilen kalemler dışında kalan ödemelerdir.
Yatırım giderleri (Toplam bütçenin %4'ü)	Sağlık kurumuna sağlanan bütçedeki yatırımlara ayrılan orandır.

Malzeme Alımlarına İlişkin Ödeme Süreci

- Ülkenin geçmiş olduğu ekonomik süreç göz önünde bulundurulduğu zaman tıbbi sarf malzemesi ve tıbbi ilaç alımlarında sağlık kurumlarında uzun vadeli bir borç planlaması yapılmadığı ifade edilmiştir.
- Bazı sağlık kurumlarının tıbbi sarf malzemeleri, tıbbi ilaç ve laboratuvar sarf malzemelerinden kaynaklanan ve bir sonraki yıla kalan borçlarının olduğu ifade edilmiştir.
- Son düzenlemelere göre tıbbi sarf malzemeleri ve ilaç alımlarına ilişkin ödemelerde, Sağlık Bakanlığı daha önce 3 ay olan ödeme sürelerini 1 yılın üzerinde bir vadeye çıkartmıştır.
- Bakanlık, zaman zaman bazı toplu tasarruflarda bulunabilmektedir. Ekonomik durgunluk nedeniyle tıbbi ilaç ve tıbbi sarf malzemeleri borçlarını ödeyemeyen kamu sağlık kurumlarının ilgili firmalardan aldıkları feragatname ile de borçlarında indirim yapmıştır.
- Bakanlık, 2020 ve 2021 yılında tedarikçi firmalardan, kamu sağlık kurumlarının aldıkları ilaçlara ilişkin borçlarından %6, tıbbi sarf malzemelerine ilişkin borçlarından ise %25 oranında indirim yapmalarını istemiştir. Böylece borçların bir kısmının 2020 yılı Ekim ayında, kalan kısmının ise 2021 yılı Ocak ayında ödenmesi planlanmıştır. Bakanlığın kamu kurumlarının borçlarının kapatılması noktasında attığı bu adım, yönetici ifadelerine göre, sağlık kurumlarının rahatlamasını sağlamıştır.
- Malzeme alımları genellikle merkezi ihalelerle gerçekleştirilmektedir. İl Sağlık Müdürlüğü bir malzemeyi bir firma ile anlaşıp belirli sayıda almaktadır. Sağlık kurumu ise ihale ile alınan bu malzemeye ihtiyacı olduğunda firmaya talepte bulunmaktadır.
- Önceden yapılmış olan ihale ile alınan malzemelere ilişkin kurdaki yükselişler sağlık kurumlarının ödemelerini çok fazla etkilememektedir. Ancak tedarikçi firmalar bu kur değişikliklerinden belli oranda etkilenmektedirler. Bu sebeple bazı sağlık kurumlarına malzeme sağlayan firmalar maddi sıkıntılar sebebiyle malzeme vermek istemediklerinde cezai yaptırımlara maruz kalmaktadırlar.
- Bazı firmalar ise son bir kaç yılda yaşanan kur değişikliklerinde kamu sağlık kurumlarına malzeme sağlama noktasında özverili bir tavır sergilemektedirler. Fiyatlardaki fahiş artışı bu süreçte kurumlara karşı çoğu zaman yansıtmamaktadırlar. Bu sebeple kur değişikliklerinden etkilenen tedarikçi firmalar kurumlara yüksek fiyat yerine daha makul bir fiyatla ürün sunmaktadırlar.
- Merkezi ihale dışında doğrudan temin ile malzeme alımları da gerçekleştirilmektedir.
- Başka bir alım yöntemi de pazarlık ile alımdır.
- Diğer bir durumda ise DMO'ya (Devlet Malzeme Ofisi) başvurulmaktadır.

Makine ve Cihaz Alımlarına İlişkin Ödeme Süreci

- Makine ve cihaz alımları yatırım kalemine girmektedir. Yılsonunda toplanan talepler, Bakanlık tarafından değerlendirilmektedir. Daha sonra onay alan talepler sağlık kurumlarına bildirilmektedir.
- Sağlık Bakanlığı, merkezi ihale ile gerekli makine ve cihazı temin edip sağlık kurumuna gönderebilmektedir.
- Merkezi ihaleler ile bir tıbbi makine ya da cihaz alırken EKAP (Elektronik Kamu Alımları Platformu) üzerinden bir talep oluşturulmaktadır. Bu sistemde alınacak cihaza yönelik olarak önceki taleplerin ne olduğu ya da gerçekleşen tutarların ne kadar olduğu bilgisine ulaşılabilmektedir. Böylece alınacak makine veya cihaza ilişkin maliyet belirlerken yine güncellemeler rayiç bedele göre yapılmaktadır.
- Genel bütçe tarafından da sağlık kurumlarına gerekli alımı yapmaları için bir ödenek tahsis edilebilmektedir.
- Makine ve cihazın büyük ya da küçük olmasına göre bu alımlar ve ödeme yöntemleri değişebilmektedir.

b. Özel Sağlık Kurumlarının Ödeme Sistemleri

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin ödeme sistemlerine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Ödemelere İlişkin Öncelik Sırası

- Özel sağlık kurumları, öncelikle kurumun giderlerinin neredeyse yarısını oluşturan personele olan borçların ödemesini gerçekleştirmektedirler.
- Doktor, hemşire, sağlık personeli ve diğer personellere ilişkin maaş ve prim ödemeleri sağlık kurumunun ödemelerinin büyük bir oranını oluşturmaktadır.
- Doktor maaşları ve pirimler, kuruma en fazla yük getiren ödeme kalemini oluşturmaktadır.
- Sağlık personeli ve hasta hizmetleri dışındaki personeller asgari ücrete tabidirler.
- Personele ödenen borçlardan sonra sağlık kurumuna ilişkin diğer değişken ve sabit giderlerin (elektrik, doğalgaz vb.) ödemesi yapılmaktadır.
- Sabit ve değişken giderlerden sonra ise sağlık kurumunda kullanılan hizmetlerden (görüntüleme, bakım onarım vb.) oluşan giderler karşılanmaktadır.
- Alınan malzeme, ilaç ve makine-cihazlara ilişkin alımlardan oluşan borçların ödemesi ise yukarıda bahsedilen tüm kalemlerden sonra gerçekleşmektedir.

Özel Sağlık Kurumlarının Ödeme Sistemi

Özel sağlık kurumları, temelde 2 ayrımla ödeme sürecine ilişkin planlamalarını gerçekleştirmektedirler. Bu ayrıma ilişkin elde edilen veriler aşağıdaki gibidir.

Tablo 31. Özel Sağlık Kurumlarının Kaynak Yapılarına Göre Ödeme Sistemleri

Ağırlıklı Olarak Öz Kaynak ile Finanse Edilen Kurumlar	Borç ile Finanse Edilen Kurumlar
Genel itibariyle borç ödeme sıkıntısı çekmemektedirler.	Bazı zamanlar ödemeler noktasında sıkıntı çekebilmektedirler.
Ödemeler nakit, kısa vadeli ve orta ve uzun vadeli olarak yapılabilmektedir.	Ödemeler kısa, orta ve uzun vadeli olarak yapılmaktadır.
Kur değişikliklerinden makul düzeyde etkilenmektedirler. Yoğun kredi kullanmadıkları için ekstra finansman maliyeti ortaya çıkmamaktadır	Kur değişikliklerinden çok fazla etkilenmektedirler. Ayrıca, artan kredi faizleri kredi maliyetlerinin de atmasına neden olmaktadır.
Tıbbi malzeme ve ilaç alımlarında nakit sıkıntısı yaşamamaktadırlar. Gerektiğinde kısa vadeli borçlanmaya da gidebilmektedirler.	Tıbbi malzeme ve tıbbi ilaca yönelik tüm alımları kredi ile gerçekleştirmektedirler. Genel itibariyle bu alımlar kısa vadeli krediler ile ödenmektedir.
Sabit sermaye yatırımlarında (makine-cihaz) kredi kullanabilmektedirler. Bu kredilerin ödemeleri orta ve uzun vadeli olarak değişebilmektedir.	Makine ve cihaz alımlarında genellikle uzun vadeli ödemeler söz konusudur. Ödemelerin kuruma yük getirmemesi amacıyla, makine ve cihaz alımlarında zaman zaman ikinci el tercih edilmektedir.
Tedarikçi firmalarla pazarlık yapıp daha uygun fiyata malzeme alma gibi bir avantajları bulunmaktadır.	Herhangi bir pazarlık söz konusu olmayacağı gibi üstüne, kredi maliyetlerine katlanmaktadırlar.
Bazı dönemler gelirleri azalsa bile ödemelerin gerektiği durumlarda sermayeden karşılanma yoluna gidilmektedir.	Gelirlerin azaldığı aylarda nakit ihtiyacı artmakta, bu sebeple de ödeme noktasında sıkıntı yaşanabilmektedirler.

4. Kaynak Yapısı ve Gelir Kalemlerine İlişkin Yönetici İfadeleri

Sağlık kurumlarının kaynak yapıları, kurumların nasıl finanse edildiğini göstermektedir. Öz kaynak ile ya da borçlanma yoluyla finansman olmak üzere temelde 2 yöntem bulunmaktadır. Kamu ve özel sağlık kurumlarının kaynakları birbirinden farklı yapıdadır. Gelirler noktasında ise sağlık kurumları sağlık hizmeti sunmalarının karşılığı olarak çeşitli kurumlardan gelir elde edebilmektedir.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki kaynak yapısı ve gelir kalemlerine ilişkin elde edilen bilgiler verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarının Kaynak Yapısı ve Gelir Kalemleri

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin kaynak yapısı ve gelir kalemlerine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Kamu Sağlık Kurumlarının Kaynak Yapıları

- Kamu sağlık kurum yöneticilerinin ifadelerine göre, kamu kurumlarının temelde 2 kaynağı bulunmaktadır. Bunlar, genel bütçe ve döner sermaye bütçesidir.
- Genel bütçe:* Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kurumlara daha çok sabit sermaye yatırımlarının finansmanı noktasında sağlanan kaynaktır.

- *Döner sermaye bütçesi*: İşletme sermayesi tarafında kullanılan ve sunulan sağlık hizmetlerinden elde edilen kaynaktır. Döner sermaye bütçesinde, yatırım için ayrılan tutardan (%4) bazen sabit sermaye yatırımları da söz konusu olabilmektedir.
- Kredili alımlar ise kamu sağlık kurumlarında gerçekleştirilmemektedir. Bu sebeple bu yönde bir kaynakları da bulunmamaktadır.

Kamu Sağlık Kurumlarının Gelir Kalemleri

- Sağlık kurumları, döner sermaye tarafında en fazla geliri SGK' dan sağlamaktadır.
- Üretilen sağlık hizmetlerinin bedeli Kamu Sağlık Hizmetleri Fiyat Tarifesi (KSHFT)'ne göre, MEDULA üzerinden SGK' ya yansıtılmaktadır.
- Sağlık Bakanlığı, kurumlara SGK üzerinden her ay gerçekleştirdikleri hizmet tutarınca ödeme yapmaktadır.
- SGK dışındaki gelirler, özel sigortalar, herhangi bir sosyal güvencesi olmayan ücretli hastalar ve kuruma yapılan bağışlardır.
- Kamu sağlık kurumları, bu gelir kalemleri dışında Adalet Bakanlığı, İl Göç İdaresi, AFAD gibi kurumlardan da gelir elde etmektedir.
- Kamu sağlık kurumlarının bir tanesi ATM için kurum bahçesinde kiralanen alandan bir gelir elde etdiklerini belirtmiştir.

Öz Kaynakların Artırılmasına Yönelik Çalışmalar

- Öz kaynakların artırılması demek, sağlık kurumunun büyümesi anlamına gelmektedir.
- Kamu sağlık kurumları, kendi rolleri çerçevesinde ya da bir üst gruba yükselebilmek adına gerekli sabit varlık yatırımları gerçekleştirerek hasta potansiyellerini artırma eğilimindedirler.
- Bazı sağlık kurumlarının ise sağlık turizmi noktasındaki çalışmaları, kurumlara gelen yabancı hasta sayısını ve dolayısıyla döner sermaye tarafında gelirlerini artırmaktadır.
- Bazı tasarruf çalışmalarıyla da kurumun giderlerinin kısılması mümkün olabilmektedir.
- Pandemi sürecinde gelir anlamında yükselme eğiliminden bahsedilebilmektedir.
- Pandemi sebebiyle sağlık kurumuna gelen hasta sayısında çok fazla düşüş yaşanmamıştır. Yalnızca %5-%10 arası bir düşüşün yaşandığı ifade edilmiştir.
- Pandemi ile ilgili sunulan koşulların yerine getirilmesi ile diğer hastalara sunulan hizmet de aksamadan devam etmiştir.

b. Özel Sağlık Kurumlarının Kaynak Yapısı ve Gelir Kalemleri

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin kaynak yapısı ve gelir kalemlerine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Öz Kaynak Temelli Özel Sağlık Kurumları

- Öz kaynak temelli sağlık kurumları, tamamının öz kaynakla finanse edildiği ya da kaynaklarının yarısının öz kaynaktan oluştuğu kurumlardan oluşmaktadır.
- Öz kaynak ile faaliyetlerini sürdüren sağlık kurumları, yaptıkları her türlü işlem ile ilgili ellerindeki sermayeye güvenerek hareket etme avantajına sahiptirler.
- Son dönemlerde özel sağlık kurumlarını, işletme sermayesine sahip şirketler veya tek iş adamları almaya başlamıştır.
- Bir özel sağlık kurumunun borçsuz bir şekilde yönetilmesi, sahip olunan en büyük avantajdır. Çünkü bazı öngörülemeyen durumlar söz konusu olduğunda öz sermaye kurtarıcı olmaktadır.

Borç ile Finanse Edilen Özel Sağlık Kurumları

- Borçlanma yoluyla kurulan sağlık kurumlarında uzun ve kısa vadeli borç oranları oldukça yüksektir.
- Alınan malzemeler, yapılan yatırımlar daha çok krediler ile gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple nakit sıkıntısı sıkça yaşamaktadırlar.
- Özellikle finansal sıkıntıların yaşandığı dönemlerde kredi ile yaşamını sürdüren sağlık kurumları kredi maliyetlerinin artması sebebiyle ödemeler noktasında zorlanmaktadırlar.

Özel Sağlık Kurumlarının Gelir Kalemleri

- Özel sağlık kurumlarının gelirlerinin büyük çoğunluğu SGK' dan elde edilmektedir.
- Özel sigortalardan da belli oranda bir gelir elde edilmektedir.
- Herhangi bir sağlık güvencesi olmayan hastalardan verilen sağlık hizmetinin karşılığı nakit olarak da alınmaktadır.
- Sağlık kurumuna yapılan bağışlar ile de bir gelir söz konusu olmaktadır.

Öz Kaynakların Artırılmasına Yönelik Çalışmalar

- Öz kaynaklarını artırmak isteyen bir hastane, gelirlerini artırmaya ve kar etmeye çalışmaktadır.
- Giderlerin kontrolü ve tasarruf yoluna gidilmesi ile de öz kaynaklarının artırılması söz konusudur.
- Kurum, maliyetlerine ilişkin ne kadar kontrollü davranılırsa o kadar karlılık artacaktır.
- Başka ve daha büyük bir kaynak artırma yolu ise ortak almaktır. Sağlık kurumunun belli oranda hisseleri karşılığı gerekli öz sermayeyi bu şekilde karşılamak da mümkündür.

5. Karlılık Durumuna İlişkin Yönetici İfadeleri

Kamu ve özel sağlık kurumları, kar amacı bakımından birbirinden farklı olduğu bilinmektedir. Kamu sağlık kurumları daha çok devlet tarafından finanse edildikleri için kar etme öncelikleri bulunmamaktadır. Ancak özel kesimde ise kurumlar, yalnızca kendi sermayeleri ve krediler ile finanse edildikleri ve devlet tarafından finansal olarak kamu gibi sübvansede edilmedikleri için ister istemez gelirlerini artırma, maliyetlerini azaltma ve karlılık sağlama amacı gütmektedirler. Böylece kurum hem varlığını devam ettirebilmekte hem de gerekli yatırımlarla büyüyeabilmektedir.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki karlılık durumuna ilişkin elde edilen bilgiler verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarının Karlılık Durumu

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin karlılık durumuna ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Kamu Sağlık Kurumlarının Karlılığa İlişkin Önemli Hususlar

- Sağlık hizmetleri ertelenemez bir hizmettir. Bu sebeple en büyük sağlık hizmeti sunucuları olan kamu sağlık kurumları kendilerini tamamen halkın sağlığına odaklanan ve kar amacı gütmeyen sağlık kurumları olarak tanımlamaktadırlar.
- Kamu sağlık kurumları, öte yandan bir işletme oldukları ve varlıklarını devam ettirmeleri gerektiği için kar-zarar takibini de yapmak durumundadırlar. Buna yönelik yükümlülükleri bulunmaktadır.
- Kamu sağlık kurumlarında genel itibarıyla, giderlerin gelirlerden az olması ya da en azından başa baş olması noktasında faaliyetler yürütülmektedir.
- Kamu sağlık kurumlarının gelir ve giderleri eşitlendiği için çoğu zaman bir kardan bahsetmek mümkün değildir.
- Giderlerin ancak karşılanıyor olması, kamu sağlık kurumlarında olası büyük bir karlılıktan söz edilemeyeceğini göstermektedir.

Kamu Sağlık Kurumlarının Karlarının Değerlendirilmesi

- Kamu sağlık kurumlarının karı oluştuğu takdirde mevzuat ve Bakanlığın izni dâhilinde yine o kurumun talep ve ihtiyaçlarına yönelik olarak kullanabilmektedir.
- Kamu sağlık kurumlarında oluşan kar, yine sağlık hizmetinin geliştirilmesine yönelik gerekli iç yatırımlarda kullanılabilmektedir. Bu yatırımlar aşağıdaki gibi örneklendirilebilmektedir:
 - Makine ve cihazların yenilenmesi
 - Yeni birimlerin açılması
 - Eskiye yatakların, koltukların değiştirilmesi
 - Sağlık hizmetinin ve bilgisinin artırılacağı yenilikçi projelerin geliştirilmesi

Kamu Sağlık Kurumlarının Karlılıklarını Etkileyen Faktörler

- SUT fiyatları yıllar itibariyle çok fazla değişmemektedir.
- SUT fiyatları güncel değerleri göstermemektedir
- Ekonomik durgunlukta meydana gelen kur dalgalanmaları nedeniyle malzeme, ilaç ve makine - cihaz alımında, yedek parça temininde ve bakım onarımında maliyetler artmaktadır.
- Uzun yatış süresi kuruma karlılıktan ziyade SUT kaynaklı olarak extra bir maliyet getirmektedir.
- SUT, belirli malzemeleri bir paket halinde sunmaktadır. Ancak uzun yatış sürelerinde, hastaya belirli bir paketin dışında da birçok malzeme kullanılabilir. 30 gün yatan hastaya, yattığı gün süresince kullanılan malzeme miktarı da artacaktır. Örneğin paket içerisinde günde 1 serumun ücreti ödeniyorsa ve kurum 3 serum kullandıysa bu durum ek bir maliyet demektir.
- Başka bir örnekte ise, tiroit sintigrafisi çekimi maliyeti çok, verimi az bir alan olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu işlemin yapılması bu hizmetin verilmesi gerekmektedir. Verimsiz olduğu için kapatılması söz konusu olmamaktadır. Ancak bu verimsizliğin tolere edilmesi yoluna gidildiği belirtilmiştir. Bu işlemin yapıldığı alanda başka işlemler de gerçekleştirildiği için, o işlemler üzerinde yoğunlaşmış ve oluşan verimsizliğin azaltılması amaçlanmıştır. Böylece o alana yönelik giderler tolere edilmeye çalışılmıştır.

b. Özel Sağlık Kurumlarının Karlılık Durumu

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin karlılık durumuna ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Özel Sağlık Kurumlarının Karlılığına İlişkin Önemli Hususlar

- En önemli olan unsur hasta/müşteri portföyünün iyi seçilmesidir. Hangi kesime hitap edileceği oldukça önem taşımaktadır. Çünkü hastalar bir sağlık kurumunun temel taşlarıdır. Hasta olmazsa kurumun de ayakta kalması mümkün değildir.
- Sağlık kurumlarında gelirin ne kadar olacağından ziyade giderin ne kadar olacağı önem arz etmektedir.
- Sağlık kurumunda bulunan bölüm bazında maliyetler hesap edilerek hangi bölümler kar etmiş, hangi bölümler zarar etmiş, hastanenin güçlü ve zayıf yönleri hangileri bunların tespiti yapılmakta ve gerekli önlemler alınmaktadır.
- Masrafları mümkün olduğu kadar minimum tutarak gelirlerinin artırılması amaçlanmaktadır. Masraflar kısıldıktan sonra ciroyu artırıcı tedbirler alınmaktadır.
- Zarar eden birimlerdeki masrafların kısılmasıyla, alınabilecek önlemler ve bu durumu geliştirebilmek adına atılabilecek adımlar neler olacak bunun tespiti yapılmaktadır.

Özel Sağlık Kurumlarının Karlarının Değerlendirilmesi

- Özel sağlık kurumları, elde ettikleri karı büyütmek ve altyapılarını güçlendirmek için kullanmaktadırlar. Bu anlamda eksik birimler açmaya, sağlık hizmeti sunacakları sistemleri büyütmeye, yatak sayılarını artırmaya, doktor ve gerekli personeli almaya, çalışmaktadırlar.

Özel Sağlık Kurumlarının Karlılıklarını Etkileyen Faktörler

- SUT fiyatlarının yeterince artmaması ve düşük olması özel sağlık kurumlarının karlılıklarını oldukça etkilemektedir. Çünkü en fazla gelir SGK' dan elde edilmektedir.
- Kredi faizlerinin yükselmesi ile kredi maliyetlerinin artması kurumların giderlerini de artırmaktadır.
- Dövizle alınan tıbbi malzemeler, makine ve cihazlar için kurumlar yüksek kurdan olumsuz etkilenmektedirler.
- Pandemi döneminde hasta sayısında bir düşüş yaşayan özel sağlık kurumlarının bazılarının gelirlerinde kısa bir süreliğine düşüş yaşanmıştır. Devletin sağladığı kısa çalışma ödenekleri ile bazı kurumlar bir miktar rahatladıklarını belirtmişlerdir.

6. Finansal Sürdürülebilirliğe İlişkin Yönetici İfadeleri

Sağlık kurumlarında finansal sürdürülebilirlik, öncelikle giderlerin gelirlerden fazla çıkmaması ile ilintilidir. Giderlerin kontrol edilmesi ve gelirlerin artırılması ile kurumun finansal olarak kendine yetecek durumda olması anlamına gelen finansal sürdürülebilirlik, kurumların temel amaçları arasındadır. Yüksek borç yüklerinin altında kalarak kurumlarını mali açıdan zor durumda bırakmak istemeyen yöneticiler, gelir ve gider takibinin etkin bir şekilde yapılmasıyla sürdürülebilir bir yönetim anlayışı benimsemektedirler.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki finansal sürdürülebilirliğe ilişkin elde edilen bilgiler yer verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarının Finansal Sürdürülebilirliği

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin finansal sürdürülebilirliğe dair ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Finansal Sürdürülebilirliğe İlişkin Hususlar

- Sağlık sisteminin finansal açıdan sürdürülebilir olması için gelir-gider dengesinin sağlanması gerekmektedir.
- Kamu sağlık kurumlarında gelir - gider dengesi anlamında çoğu zaman bir denge söz konusudur. Genel itibariyle bir sürdürülebilirlikten bahsetmek mümkün olabilmektedir.
- Kamu sağlık kurumlarında, giderlere dair çok fazla derin inış-çıkışlar söz konusu olmamaktadır. Öngörülebilir düzeydeki inış çıkışların kontrol altında tutulabildiği ifade edilmiştir.

- Sağlık kurumlarından bazıları, borçları olduğu sürece finansal sürdürülebilirlikten bahsedilemeyeceğini belirtmişlerdir.
- Büyük ve tam teşekküllü sağlık kurumlarının giderleri, diğer kamu sağlık kurumlarına göre daha fazla olmakta ve çoğu zaman gelirleri anca giderlerini karşılayabilmektedir. Bu sebeple bu kurumda, yöneticinin ifadesine göre finansal sürdürülebilirlikten bahsedilememektedir.

Finansal Sürdürülebilirliğe Engel Olan Faktörler

- Sağlık kurumlarının finansal sürdürülebilirliğinin önündeki temel engel giderlerin gelirlerden çok olması olarak gösterilmektedir.
- Giderlerin fazla olmasının sebebi olarak SUT fiyatlarının yetersizliği gösterilmektedir.
- Kurumlar, sundukları hizmetlerin karşılığında güncel fiyatlar üzerinden gerekli ödemeyi alamadıklarını ifade etmişlerdir
- SUT fiyatlarının, 2007 yılından 2020 yılına kadar önemli ölçüde artmadığını söyleyen yöneticiler, 2020 yılında bir artışın söz konusu olduğunu ancak bu artışın da yeterli bir düzeyde olmadığını belirtmişlerdir.
- Sunulan sağlık hizmetlerinin paket içerisinde değerlendirilmesi de kurumlara giderler anlamında bir yük getirebilmektedir. Çünkü bazı durumlarda paket dışında işlemler de gerçekleştirilmektedir.
- Özellikle sabit malzeme alımlarında borçluluk gün sayısı uzun olduğu için burada finansal sürdürülebilirlik sekteye uğramaktadır.

b. Özel Sağlık Kurumlarının Finansal Sürdürülebilirliği

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin finansal sürdürülebilirliğe dair ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Finansal Sürdürülebilirliğe İlişkin Hususlar

- Tüm sağlık kurumlarının olduğu gibi özel sağlık kurumlarının da temel amacı gelir ve giderlerin dengelenmesini sağlamaktır.
- Özel sağlık kurumları ilk önce ay sonu ve yılsonunda, başa başnoktasına ulaşma hedefindedirler.
- Kamu sağlık kurumlarında oluşan maddi açıklar için devletin yardımı söz konusu olmaktadır. Ancak özel kurumlarda böyle bir durum söz konusu değildir. Özel sağlık kurumları, bu açıklarını yüksek tedavi (muayene-laboratuvar-diğer tetkikler) ücretleri ile karşılamaya çalışmaktadırlar.

Finansal Sürdürülebilirliğe Engel Olan Faktörler

- Özel sağlık kurumları, SUT fiyatlarındaki yetersizlik nedeniyle sunulan sağlık hizmetlerinden yeteri kadar gelir elde edemediklerinden yakınmaktadırlar.
- SUT fiyatları yaklaşık olarak 13 yıldır artmadığı ve maliyetler de sürekli olarak enflasyona bağlı arttığı için özel sağlık kurumları sıkıntı çekmektedirler.
- SUT fiyatlarında 2020 yılında bir artış yaşanmış olmasına karşın bu artış özel kurumların mali anlamdaki sıkıntılarını gidermemiştir.

- Kredili alımlar gerçekleştirildikten sonra bu kredilerin ödemelerinde sıkıntılar yaşandığında mali açıdan sürdürülebilir bir yapıdan bahsedilememektedir.

7. Kontrol Mekanizmasına İlişkin Yönetici İfadeleri

Sağlık kurumlarının bir kontrol mekanizması tarafından değerlendirilmesi hem daha etkin bir yönetim hem de daha iyi sağlık hizmeti sunulmasını sağlamaktadır. Kontrol, kurumlardaki işleyişin düzenli olarak sürdürülmesi için önemli bir araçtır. Bir merci tarafından kontrol edildiğini ve denetlendiğini bilen kişi, birim ya da kurum adımlarını ona göre atmak durumunda kalacaktır. Böylece yaşanacak aksaklıkların bir kısmının önüne geçilmesi mümkündür.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki kontrol mekanizmasının varlığına ilişkin elde edilen bilgiler verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarındaki Kontrol Mekanizması

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin kontrol mekanizmasına ilişkin ifadeleri verilmektedir.

Kamu Sağlık Kurumlarındaki Kontrol Mekanizması

- Kamu sağlık kurumlarının kontrol mekanizması en başta Sağlık Bakanlığı'dır. Bakanlığın görevlendirdiği denetçiler tarafından kamu sağlık kurumları denetlenmektedir.
- Sağlık Bakanlığı'nın ilgili mevzuat gereği yayınladığı, kanunlar, yönetmelikler, genelgeler, yönergeler, tüzükler ve tebliğler yoluyla sağlık kurumlarında gerçekleştirilecek faaliyetlerin altyapısını oluşturmuştur.
- Bakanlıktan sonra İl Sağlık Müdürlüklerinin sağlık kurumları üzerinde bir kontrol görevi bulunmaktadır.
- Kurumlarda bulunan her alt çalışan bir üstüne hesap vermek durumundadır.
- Başhekim, kamu sağlık kurumlarının en üst kontrol mekanizmasıdır. Kurumlardaki tüm faaliyetlere ilişkin son karar, kontrol ve denetim başhekime aittir.
- Sağlık kurumlarında faaliyetlerin yerine getirilmesinde kontrolü sağlayan birçok sistem kullanılmaktadır. Bunlardan bazıları şunlardır.
 - **ÇKYS**, Bakanlığa ait tüm kurum ve kuruluşlar ile personellerin, bina bilgileri, malzeme bilgilerinin vb. Bakanlığa ait tüm verilerin izlenebildiği bir sistemdir. ÇKYS sistemine bağlı olan MKYS, YTS VE İKYS modülleri bulunmaktadır.
 - MKYS (Malzeme Takip Sistemi), Bakanlığa bağlı malzemelerin izlenebildiği bir sistemdir.
 - YTS (Yatırım Takip Sistemi), yatırımların takibinin yapıldığı sistemdir.
 - İKYS (İnsan Kaynakları Yönetim Sistemi), personellerin takibinin yapıldığı sistemdir.
 - **TDMS** (Tek Düzen Muhasebe Sistemi), Bakanlığa bağlı sağlık kurumlarındaki muhasebe işlemlerinin takip edildiği sistemdir.

Gerçekleştirilen tüm işlemlerin aynı türden olması ve kurumların aynı finansal tablo ve raporlara sahip olmasıyla ilgililere kolaylık sağlayan bir sistemdir.

- **TSİM** (Temel Sağlık İstatistikleri Modülü), sağlığa yönelik gerekli istatistiklerin toplanması için kullanılan bir sistemdir.
- **TGAP** (Tasarruf ve Gelir Arttırıcı Programlar), sağlık kurumlarının tasarruflara ve gelirlerin artırılmasına yönelik uygulamalarının takip edildiği ve sağlık kurumlarının bu uygulamalara göre yönlendirildiği bir sistemdir.
- Bakanlık mevcut sistemde olumsuz bir uygulama varsa eğer bu uygulamanın düzeltilmesine yönelik gerek yeni sistemler oluşturarak gerekse mevcut sistemdeki aksaklıkları düzelterek daha iyisinin yapılması konusunda çalışmalar yapmaktadır.
- TDMS, ÇKYS, TSİM, TGAP gibi sistemler bu sebeple kurulmuşlardır. Mevcut işleyişin düzeltilmesi ve daha etkin bir veri akışı sayesinde Bakanlık bu sistemler üzerinden elde ettikleri verileri analiz edip değerlendirerek gerekli kontrolleri sağlayabilmektedirler.

Finansal Anlamda Kontrol Mekanizması

- Finansal durumun kontrolü, sağlık kurumu için en temel faaliyettir.
- Gelir ve gider durumunun kontrolü, gelecekte mali anlamda neler yapılacağını belirlenmesi vb. çalışmalar kurumun varlığını sürdürmesi için gerekli faaliyetlerdir.
- Sağlık kurumları, özünde bir işletme oldukları ve mali anlamda birçok işlem gerçekleştirdikleri için finansal kontrolün önemi büyüktür.
- Finansal anlamda kontrolün sağlanması, İdari ve Mali İşler Müdürü tarafından gerçekleştirilmektedir.
- İdari ve Mali İşler Müdürü, sağlık kurumlarının bütçe planlamasını yapan ve bütçenin uygulanmasına yönelik iş ve işlemleri yürüten yöneticidir.
- Kamu sağlık kurumlarındaki muhasebe işlemlerinin düzenli olarak yürütülmesi ve gerekli kontrollerin sağlanması ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından görevlendirilen sayman tarafından yapılmaktadır.
- Sayman, kuruma ait gelir - gider takibini detaylı bir şekilde yaparak olası bir yanlış işlemde, bu durumun sorumlularından bu yanlışlığın düzeltilmesini istemektedir.
- Her ay ve her yıl müdür tarafından mali anlamda kontroller gerçekleştirilmekte ve finansal tablolar o şekilde oluşturulmaktadır. Öte yandan kritik dönemlerde daha sık kontrol yapılması söz konusudur.
- Kuruma alınacak tıbbi malzeme ve ilaç alımlarında İhtiyaç Tespit Komisyonu tarafından bir kontrol söz konusudur. Talep edilen malzemeye gerçekten ihtiyaç olup olmadığının tespitini yapıldıktan sonra alımlar gerçekleştirilmektedir.

Kontrol Mekanizmasının Temelini Oluşturan Unsurlar

Sağlık kurumlarının kendi içinde de bir kontrol mekanizması bulunmaktadır. Görüşülen yöneticilerden bir tanesinin belirlediği bir takım stratejik amaçlar ile alınacak kararlara yönelik bir altyapı hazırlandığı ifade edilmiştir. Kurum faaliyetlerine yönelik olarak alacakları kararlarda bu amaçlara dikkat ettiklerini belirtilmiştir. Sağlık kurumunun yönetilmesi ve gerekli noktalarda kontrol sağlayan bu stratejik amaçları aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür:

1. Personelin mutluluğunu ve güvenliğini sağlamak sağlık kurumunun en temel amacıdır. Çalışanların mutlu ve huzurlu olması, verilecek hizmetin kalitesini de artırmaktadır. İşini istekli yapan personel, işleyiş açısından kuruma yük getirmeyeceği gibi işlerin aksamadan yürütülmesini de sağlamaktadır. Bu sebeple yöneticiler, bir karar alırken en önce çalışanın kendini mutlu ve güvende hissetmesini sağlamaktadır.
2. Hasta ve yakınlarının güvenliğini ve memnuniyetini sağlamak yine bir hastane için en temel amaçlardan biridir. Çünkü hastalar olmazsa hastaneler varlıklarını sürdüremezler. Sağlık kurumuna gelen tüm hastaları mutlu edebilmek elbette mümkün değildir. Ancak hasta ve yakınlarının memnuniyet ortalamasını yükseltmek mümkündür. Bu memnuniyet hastanın daha sonra yine aynı hastaneyi tercih edeceği anlamına gelmektedir.
3. Güçlü kurum kültürüne sahip ve sürekli öğrenen bir kurum sağlık kurumlarını daima güçlü kılan bir unsurdur. Sürekli öğrenen bir kurum olabilmek ve yeniliklere her daim açık olabilmek, sağlık kurumlarını daima güçlü kılan bir olgudur.
4. Yeni hizmet ve teknolojiler uygulamak. Teknolojik ve tıbbi gelişmelerin takip edilmesi kurum açısından verilecek sağlık hizmetinin kalitesinin de artmasına yönelik önemli bir unsurdur. Bir sağlık kurumu için en önemli yatırım, yeni hizmet ve teknolojileri kurumlarında uygulayabilmektir. Gerek makine-cihaz alımları ile gerekse yeni hizmet tasarımları ile bunu gerçekleştirmek mümkündür.
5. Finansal yapının sürdürülebilir olması sağlık kurumları için oldukça önemlidir. Kar etmeyi de içerisinde barındıran sürdürülebilirlik, finansal açıdan yüksek maliyetli kararlar alınacağı zaman, kaynağına göre hareket etmeyi gerektirmektedir. Önünü görebilmeyi ve alacağı finansal kararda buna göre hareket etmeyi gerektirmektedir.

b. Özel Sağlık Kurumlarındaki Kontrol Mekanizması

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin kontrol mekanizmasına ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Özel Sağlık Kurumların Kontrol Mekanizması

- Özel sağlık kurumları da Sağlık Bakanlığı denetimlerine tabidir. Bakanlık denetçileri tarafından mevzuata yönelik olarak yılda en az iki defa denetlenmektedirler.
- ÇKYS' nin bir modülü olan SKYS (Özel Sağlık Kuruluşları Yönetim Sistemi) sayesinde, özel sağlık kurumlarına ait doktor kadroları, personel kadroları, sağlık kurumunun kuruluşuna yönelik gerekli makine ve teçhizatlar, gerekli faaliyet

izinleri vb. özel sağlık kurumlarına yönelik tüm bilgilerin Sağlık Bakanlığı tarafından otomatik olarak kontrolü sağlanmaktadır.

- Özel sağlık kurumları, SUT işlemlerine yönelik olarak da SGK tarafından denetlenmektedirler. Kurum ile ilgili şikâyet oluştuğunda SGK gerekli denetimleri gerçekleştirmektedir.
- Kurum içerisinde ise bu kontrolü en üstte yönetim kurulu sağlamaktadır. Daha sonra varsa direktörler (grup hastanelerinde) ve sonra da mesul müdür veya başhekim kontrol ve denetimi gerçekleştirmektedir.
- Kontrol anlamında her ay yapılan harcamalar ile elde edilen gelirlere ilişkin yöneticiye ilgili tablo ve analizler yardımıyla bilgi verilmektedir. Böylece aylık ve yıllık olarak kar-zarar durumunun tespiti ve bölüm bazlı kar-zarar durumuna yönelik kontroller yapılmaktadır. Bu kontroller kurumun organizasyonel ve finansal işleyişinin düzenli olmasına yardımcı olmaktadır.

8. Büyüme Faaliyetlerine İlişkin Yönetici İfadeleri

Sağlık kurumlarının öncelikli amacı hastalara gerektiği zamanda ve gerektiği miktarda sağlık hizmeti sunabilmektir. Her işletmede olduğu gibi sağlık işletmelerinde de büyümeye yönelik yatırımlar söz konusudur. Büyüme, sağlık kurumlarının temel amacı olmasa da, ileriye yönelik planlarında hep var olan bir faaliyettir. Sağlık piyasasında arza göre talep söz konusudur. Sağlık hizmeti sunumu ne kadar çok olursa, o hizmeti talep eden hasta sayısı da o oranda artmaktadır. Sağlık kurumları büyüme planları yapacakları zaman bu durumu da göz önünde bulundurmaktadırlar.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki büyüme faaliyetlerine ilişkin elde edilen bilgiler verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarının Büyüme Faaliyetleri

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin büyüme faaliyetlerine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Kamu Sağlık Kurumlarının Büyümeleri İçin Gerekli Faktörler

- Kamu sağlık kurumları, sağlık hizmet kapasitelerine göre gruplandırılmaktadır.
- Bina, makine - cihaz, finansman ve personel gibi unsurların kurumlarda verimin sağlanması adına yerinde bir dağıtım gerçekleştirilmesi için kamu sağlık kurumlarına belirli roller biçilmiştir.
- Bu roller en yüksekte en düşüğe A-I, A-II, B, C, D, E-I, E-II, E-III olmak üzere 8 gruba ayrılmışlardır. Her kurum rolünün sağlık hizmeti sunma kabiliyeti (personel kadrosu, makine-teçhizat, finansman vb.) birbirinden farklıdır.
- Kamu sağlık kurumları, bu rollere göre büyüme planı yapmaktadırlar.
- Örneğin, A-I grubundaki bir kurum büyüme faaliyetleri anlamında daha fazla bina açarak alanını genişletme ve tıbbi teknolojilerini artırma yollarına gidebilmektedir. Sağlık turizmi alanında da kendilerini geliştirerek yabancı hasta potansiyelinin artırılması çalışması yapılabilmektedir.

- Diğer gruplardaki sağlık kurumları her zaman bir üst gruba geçebilmek adına büyüme faaliyetlerini sürdürmektedirler.
- Kurumlar, yatırım yapacaklarken bile bu rollere biçilen yetki çerçevesinde hareket edebilmektedirler. Görev tanımlarındaki malzeme, makine-cihaz ve tıbbi teknolojiyi kullanabilmektedirler.

Kamu Sağlık Kurumlarının Büyümeye Yönelik Faaliyetleri

- Kamu sağlık kurumları büyüme yoluna giderken aşağıdaki faaliyetleri gerçekleştirmektedirler:
 - Yeni binaya geçme
 - Ek bina yapımı
 - Eksik birimlerin açılması
 - Kadro sayısını artırma
 - Yatak sayısını artırma
 - Sağlık turizmine yönelik çalışmalar yapma
- Büyüme noktasında gerçekleştirilecek olan makine ve cihaz alımları yılbaşında planlanmaktadır.
- Sağlık Bakanlığı yılsonunda makine ve cihaz taleplerini toplamakta ve gerekli izinlerin verilmesiyle de kurumlar büyüme adına ihtiyaç duydukları alımları gerçekleştirmektedirler.

Personel Alımlarına İlişkin Hususlar

- Kurumlar büyürken personel planlaması noktasında ise ihtiyaçlarına göre taleplerini Bakanlığa bildirmektedirler. Merkezi alımla yapılan personel alımları, kurumun ihtiyacına göre yapılmaktadır.
- Bakanlık belli dönemlerde hem hekim hem hekim dışı personel alımı için atama yapmaktadır. Bu atamalar her ildeki personel dağılım cetvelindeki doluluk oranları göz önünde bulundurularak planlanmaktadır.

b. Özel Sağlık Kurumlarının Büyüme Faaliyetleri

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin büyüme faaliyetlerine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Özel Sağlık Kurumlarının Büyümeye Yönelik Faaliyetleri

- Kurumlar, Özel Hastaneler Yönetmeliği'ndeki büyümeyle ilişkin bina yapımı, yatak ve kadroların belirlenmesi noktasındaki belirli kuralar dâhilinde çalışmalarını yapmaktadırlar.
- Öncelikle mevcut durumda yatak kapasitesinin yetip yetmediği belirlenmektedir. Daha sonra fiziki şartların elverişli olup olmadığı tespit edilmek durumundadır. Çünkü Bakanlık bu fiziki şartlara göre kurumlara kadro ve yatak tahsis etmektedir.
- Bakanlıktan alınan izinler ile önce yeni bir bina yapımı, alınması ya da kiralanması çalışmaları gerçekleştirilmektedir. Bu fiziki şartlar sağlandığında ise gerekli kadro talep edilerek o kadroya göre yatak sağlanmaktadır.

- Bakanlık ilgili mevzuat gereği 1 kadroya 3 yatak tahsis etmektedir. Mesela 100 yataklı bir hastane olabilmek için en az 33 kadroya ihtiyaç vardır.

Özel Sağlık Kurumlarının Büyümeleri İçin Gerekli Faktörler

- Özel sağlık kurumlarında, hastalara daha fazla hizmet verebilmek için yeni polikliniklerin açılması, altyapının iyileştirilmesi ya da metrekaresinin artırılmasına (yeni bina yapımı, mevcut binaya ek bölüm ya da bina yapımı) yönelik çalışmalar yaparak büyüme gerçekleştirilmektedir.
- Büyüme çalışmaları yapılırken kurumun önceki yıllardaki karlılık oranları hesap edildikten sonra büyüme faaliyetlerinde bulunmak gerekmektedir. Çünkü hesapsız yapılan her büyümenin, ilerleyen süreçte kurumun ödeme gücünü çekmesine ve nakit bulamamasına sebep olacağı belirtilmiştir.
- Sağlık kurumunun birimleri bazında da yine bir hesaplama yapmak gerekmektedir. Güçlü ve daha fazla gelir getiren birimler belirlenerek bu birimlerdeki hasta potansiyelinin daha fazla nasıl artırılacağı noktasında çalışmalar yapmaktadırlar.
- Özel sağlık kurumları, son dönemlerde piyasalarda yaşanan dalgalanmalardan dolayı yapacakları cihaz yatırımlarında ikinci el alımlar yaptıklarını ifade etmişlerdir.
- Kurumların ikinci eli tercih etmesi hem ihtiyaçlarının karşılanmasını hem de yüksek miktartlı ödemeler altına girilmesinin önlenmesini sağlamıştır.
- Makine ve cihazlar genel itibarıyla dövizle alındığı için orijinal fiyatları kur farkı sebebiyle oldukça yüksektir.
- Örneğin, bir tomografi cihazı alınacağı zaman bu cihazın piyasa fiyatı 1,5 milyon Euro iken, ikinci el olarak alınmak istediğinde bunun fiyatının 30-40 bin Euro olduğu görülmektedir. Dolayısıyla eğer ikinci el tomografi cihazı hastanenin ihtiyacına karşılık verebilecek ve iyi bir durumda ise bu cihazın alınma yoluna gidilebilmektedir. Bu durum bazı kurumlarda çoğu zaman böyle işlemektedir.

Personel Alımına İlişkin Hususlar

- Büyüme sırasında alınacak personellere ilişkin ise komisyonlar kurulmakta ve bu komisyonlarda personellerin gerekli mülakatlardan geçirilmesiyle alımlar gerçekleştirilmektedir.
- Doktor alımı için ise önce bir ilana çıkılmaktadır. Yapılan müracaatlara göre başhekim ya da koordinatör tarafından görüşmeler gerçekleştirilip doktorun bilgi ve becerisi ölçüldükten sonra ilgili branş için alım gerçekleştirilmektedir.
- Doktor maaşları, bölgeden bölgeye değişiklik göstermektedir. Piyasadaki doktorların az ya da çok olması ücretleri etkilemektedir. Yani piyasa şartları bu fiyatlandırmayı belirlemektedir.
- Doktorların maaşları, anlaştıkları sözleşme üzerinden ya belirlenen sabit bir tutar ile ya da aylık sabit ödemeye ilave olarak yaptığı tüm uygulamalardan belirli oranda ücret alarak bir ödeme şeklinde yapılmaktadır.

9. Stok Yönetimine İlişkin Yönetici İfadeleri

Sağlık hizmetleri ertelenemez hizmetler olduğu ve gereken zamanda gereken hızla ihtiyaç duyulan malzemenin bulunmasını gerektirdiği için stokların etkin olarak yönetilmesi son derece önemlidir. Sağlık kurumları, belirli aralıklarla malzeme takip ve kontrolünü gerçekleştirerek hem sağlık hizmetlerinin aksamamasını hem de olası fazla ya da az stok durumunun önceden tespit edilmesini ve gerekli önlemlerin alınabilmesini sağlamaktadır.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki stok yönetimine ilişkin elde edilen bilgiler verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarının Stok Yönetimi

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin stok yönetimine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Stoklama Süreci

- Sağlık Bakanlığı ÇKYS' nin MKYS modülü üzerinden stokların kontrolünü sağlamaktadır.
- Kamu sağlık kurumlarında stok takibi İdari ve Mali İşler Müdürü tarafından yapılmaktadır. Kritik durumlarda başhekim bilgi verilerek yapılması gerekenler noktasında bir karar alınmaktadır.
- Bir malzeme alınacağı zaman stoklardaki durumu kontrol edilerek alımlar yapılmaktadır. Stoklar kritik seviyeye gelmeden malzeme talebi yapılmaktadır.
- Malzeme alımında genel itibarıyla merkezi alım söz konusu olduğu için, malzemeye ihtiyaç doğdukça kurum ilgili firmadan temin edip gerekli miktarda stoklayabilmektedir.
- Depoya girecek malzeme öncelikle İhtiyaç Tespit Komisyonu'ndan geçmektedir.
- Talep edilen malzemeye gerçekten ihtiyaç olup olmadığının tespiti yapıldıktan sonra alımlar gerçekleştirilmektedir.
- Öncelik bakımından da alınacak malzemeler bir değerlendirmeye tabi tutularak gerçekten gerekli olup olmadığı belirlenmeye çalışılmaktadır.
- Bu tespitler yapılırken önceki yıl veya belirli dönemlerde kullanılmış olan miktar göz önünde bulundurularak bir kontrol ve değerlendirme yapılması söz konusu olmaktadır.
- Örneğin, bir serum izotonik, kardiyoloji servisinde 2020 yılında 1000 adet kullanıldıysa ve gelecek yıl için hasta potansiyelinde önemli bir değişiklik yoksa 2021 yılında yine 1000 adet talep edilmektedir. Hiçbir gerekçe yokken iki katı bir talep yapılması söz konusu olmamaktadır.
- Stoktaki malzemeler kullanılırken ilk giren ilk çıkar mantığıyla hareket edilmektedir.
- Depodan çıkan malzemelerin tüketilene kadar takibi yapılmaktadır. Böylece depodan çıkan malzemenin ne zaman ve ne kadarının tüketildiği belirlenebilmektedir.

Kamu Sağlık Kurumlarında Stok Süresi

- Kamu sağlık kurumlarında stok için 3 ay kuralı bulunmaktadır.
- Pandemi döneminde ise Bakanlığın talimatlarıyla bu süre 3 aydan 5 aya çıkartılmıştır. Böylece kurumlar 5 aya yetecek kadar stok bulundurmak durumundadırlar.
- Pandemi ve ekonomik dalgalanmaların sağlık hizmetlerini aksatmaması adına bu kural getirildiği ifade edilmiştir.
- Sağlık kurumları bazen fiyatı çok uygun olan malzemeleri doğrudan alım yöntemiyle fazladan alarak daha uzun süreli stoklar bulundurabilmektedirler. Ancak pahalı veya orta pahalı ilaçlar için yine Bakanlığın kuralları geçerli olmaktadır.

Stok Fazlasına İlişkin Hususlar

- Kamu sağlık kurumlarında genellikle fazla stok bulunma durumu yaşanmamaktadır.
- Fazla stok söz konusu olduğu zamanlarda ise ihtiyaç fazlası malzemeler MKYS üzerinden tespit edilmektedir.
- Kurumların fazla stokları Tedarik Paylaşım Platformu üzerinden belirli bir ücret karşılığında diğer kurumlara satılabilmektedir.
- Bazen ise bu fazla stoklar ihtiyacı olan kurumlara ücretsiz olarak verilebilmektedir.
- Kamu sağlık kurumları arasındaki bu etkileşim sayesinde fazla stok kalma durumu söz konusu olmamaktadır. Böylece kaynak israfının önlenmesi ve kamu malının azami ölçüde değerlendirilmesi sağlanmaktadır.

Önceki Yıllardaki Stok Yönetimi

- Ekonomik sıkıntıda ve Pandemi dönemlerinden önceki yıllarda stok takibinin daha stabil olduğu ifade edilmiştir
- Yapılacak işler ve kullanılacak malzemeler bütçe ile belirlendiği için extra bir kontrole gerek duyulmamaktaydı.
- Son birkaç yıllık süreçte ise anlık değişiklikler söz konusu olduğu için stoklar aktif olarak takip edilmektedir.
- Yaklaşık 15 yıl öncesi sürece bakıldığında ise sağlık kurumlarının stok yönetimini etkin olarak gerçekleştirilemediği vurgulanmıştır. Sağlık kurumları stokları bulunduğu halde, stok tespitini yapamadıkları için yılbaşında yeniden aynı malzemelerin alınması noktasında ihaleye çıkıldığını belirtmişlerdir.
- Yukarıda bahsedilen stok yönetimi sorunu tespit edildikten sonra kaynak kullanımının daha etkin bir kullanımı adına bir takım sistemler(MKYS) geliştirilmiş ve stoklarla ilgi kontrollerin daha net bir şekilde yapılması sağlanmıştır.

b. Özel Sağlık Kurumlarının Stok Yönetimi

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin stok yönetimine ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Stoklama Süreci

- Özel sağlık kurumlarında en başta kurum mesul müdürü daha sonra finans ya da mali işler müdürü tarafından stok yönetimi gerçekleştirilmektedir.
- Stoklar yenilenirken depo sorunlarına ve satın alma müdürlerine de büyük iş düşmektedir. Çünkü yanlış veya fazla malzeme alımı fazla stok bulundurulmasına neden olmaktadır.
- Özel sağlık kurumlarında stoklama faaliyeti, hastanenin önceki yıllarda kullandığı malzeme miktarına göre gelecek yıl kullanacağı malzemeler belirlenerek başlanmaktadır. Stoklama miktarı önceki yılın stok takipleri ile belirlenmektedir.
- Kurumlarda, stokların tutulduğu temelde 2 depo bulunmaktadır. Bunlar tüm malzemelerin stoklandığı ana depolar ve birim ya da kat depolarıdır.
- Birimlerdeki malzeme tükendikçe ana depodan birimlere malzeme transferi yapılmaktadır. Ve ana depoda oluşan eksilmeler 1-2 aylık stok bulundurulacak şekilde alımlarla tamamlanmaktadır.

Özel Sağlık Kurumlarında Stok Süresi

- Özel sağlık kurumları genel itibariyle 1-2 ayda bir stoklarını yenilemektedirler.
- Özel kurumlarda kısa süreli stok bulundurulmasının en büyük nedeni alınan malzemelerin Euro-Dolar üzerinden alınmasının hastaneye yük getiriyor olmasıdır.
- Kurlardaki dalgalanmalardan çok fazla etkilenen stok maliyetleri, az stok bulundurularak azaltılmak istenmektedir.
- Bu sebeple kurumların uzun süreli stok bulundurma imkânı bulunmamakta ve kurumlar olabilecek en minimum miktarda stokla faaliyetlerini sürdürmektedir.

Stok Fazlasına İlişkin Hususlar

- Özel sağlık kurumları genellikle az süreli stok bulundurdukları için fazla stok kalma durumu söz konusu olmamaktadır.
- Bazen doktorların ayrılması ile fazla stok kalma durumu söz konusu olabilmektedir. Çünkü alınan malzemeler genellikle doktorların inisiyatifindedir ve doktorların kullanacağı miktarlarda alınıp stok edilmektedir.
- Her doktorun kullandığı malzemeler farklılık gösterebilmekte ve özel sağlık kurumları da stok portföyünü birimlerdeki doktorların taleplerine göre şekillendirmektedirler.
- Doktor, kurumdan ayrıldığında ona özel alınıp stoklanan bir X ilacı, eğer yerine gelen doktor tarafından çok kullanılmayan bir ilaçsa stok fazlası olarak kalabilmektedir.
- Bir doktorun tanı için çok kullandığı malzemeler, yerine gelen doktor tarafından kullanılmıyorsa yine stok kalma durumu söz konusu olmaktadır.

10. Performans Ölçümüne İlişkin Yönetici İfadeleri

Performans ölçümü, her işletmede olduğu gibi sağlık işletmelerinde de yapılması gerekli bir faaliyettir. Sağlık kurumlarında söz konusu insan hayatı olduğu için her bakımdan dikkat ve özenli olunması gerekmektedir. Bu sebeple de gerek operasyonel gerekse finansal performansın takibi oldukça önem taşımaktadır.

Bu bölümde çalışma kapsamındaki kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile yapılan yarı yapılandırılmış mülakatlar sonucunda kurumlardaki performans ölçümüne ilişkin elde edilen bilgiler verilmektedir.

a. Kamu Sağlık Kurumlarının Performans Ölçümü

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin performans ölçümüne ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Kurum Performansının Ölçmesi

- Performans değerlendirmesi ile önceki yıla göre performans düştü mü, yükseldi mi bunun tespiti yapılmaktadır.
- Sağlık Bakanlığı, kamu sağlık kurumlarının performansını performans gösterge kartları ile gerçekleştirmektedir.
- Belirli kriterler üzerinden kurumlardaki faaliyetler belli periyotlarla takip edilmektedir.
- Gösterge kartları, Bakanlığın belirlediği kriterler bazında yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesine olanak vermektedir.
- Yöneticiler 100 puan üzerinden değerlendirilmektedirler. Performans kartlarındaki unsurların gerçekleşmesi gereken hedef üzerinden ne kadarının gerçekleştiğine göre bir puanlama yapılmaktadır. A-B-C-D-E düzeyleri olmak üzere toplam 5 performans düzeyi bulunmaktadır. En üst düzey A, en alt düzey ise E'dir. Yöneticiler gösterdikleri performanslara göre 5 düzeyden birini almaktadırlar.
- Kurum yöneticileri bu performans kriterlerinin kendi içlerinde takibini yapmaktadırlar. Örneğin, önceki yıl B olan performans puanının şimdi ne olacağının kontrolü yapan yönetici, performans notunun yükselmesine ya da en azından aynı kalmasına çalışmaktadır.
- Performans düştüğünde gerekli yaptırımları da olabilmektedir. Belirli zaman ve işlem için yeterli puanı alamayan yöneticinin görevine son verilebilmektedir.

Mali Performans Ölçümü

- Mali kaynak kriterleri ile Bakanlık mali performansın ölçümünü gerçekleştirilmektedir.
- Mali performans kriterlerinden bazılarını şöyle sıralayabiliriz; borçluluk gün süresi, stok gün süresi, muhasebeleştirme gün süreleri, gelirin gidere oranı, gelirin bütçeye oranı, giderin bütçeye oranı, sağlık istatistik verilerinin e-nabıza aktarım oranı vb.
- Mali performans kriterleri ile yöneticilerin yıllık performansları ve dolayısıyla kurumun genel performansı değerlendirilmektedir.

Personel Performansının Ölçülmesi

- Doktor ve sağlık personellerinin performansının ölçülmesine yönelik olarak ise kurum başhekimleri tarafından, yaptıkları işlemlerin incelenmesini ve belirli kriterler dâhilinde kontrol edilmesini sağlayan bir heyet oluşturulmaktadır.
- Bu heyet, doktorların ve sağlık personellerinin gerçekleştirdikleri tüm tıbbi faaliyetlerin puanlanması ile gerekli ek ödemelerin sağlanması adına çalışmalarını sürdürmektedir.
- Diğer personellere (sağlık personeli dışındaki personel) yönelik performans ölçümü ise personelin yaptığı işe yönelik olarak bilgi ve becerisi, çalıştığı ortamdaki tutumu vb. bazı özellikler dikkate alınarak yine yapılmaktadır.
- Performans yönetimine ilişkin oluşturulan puanlama sistemine göre döner sermayeden ek ödeme şeklinde bir ödüllendirme söz konusu olmaktadır.
- Ek ödemeler personelin kadro unvanına, çalışma süresinin uzunluğuna, personelin bulunduğu sınıfa vb. göre belirlenen kriterlere göre puanlanarak gerçekleştirilmektedir.

Performans Ölçümünün Sağladığı Faydalar

- Bakanlık, gösterge kartlarının puanlamasına göre kurumlardaki yönetici faaliyetlerinin Bakanlığın hedeflerini yansıtıp yansıtmadığının kontrolünü yapabilmektedir.
- Etkin bir kaynak kullanımı ve sunulan sağlık hizmetinin verimliliği ile ilgili bir takım değerlendirmeler yaparak kurumun genel performansına yönelik bilgi elde edilebilmektedir.

b. Özel Sağlık Kurumlarının Performans Ölçümü

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin performans ölçümüne ilişkin ifadeleri aşağıda verilmektedir.

Kurum Performansının Ölçülmesi

- Yönetim şemasına göre her çalışanın bağlı olduğu bir hiyerarşik sistem söz konusudur.
- Her bir hizmet alanından sorumlu bir şef ve onun üzerinde de kurum müdürü bulunmaktadır.
- Kurum müdürünün üzerinde başhekim bulunmaktadır.
- En üstte ise genel müdür vardır. Kurumun tüm faaliyetlerini önce kurum müdürü sonra başhekim daha sonra ise genel müdür kontrol etmektedir.

Personel Performansının Ölçülmesi

- Personelin performansını genel olarak başındaki sorumlu şefi değerlendirmektedir.
- İkinci planda ise birim amiri değerlendirmektedir.
- Çalışanların maaşları noktasında belirli bir skala vardır. Bu skala her kurumda farklılık gösterebilmektedir.
- Personelin kıdem sürelerine göre yapılan bir sınıflandırmada çalışanlar; yeni çalışan, 3 yıllık, 5 yıllık, 10 yıllık vb. diye bir sınıflandırma yapılarak personele

maaşları noktasında bir politika uygulanmaktadır. Zamlar yapılırken de yine bu sınıflandırmaya göre artırımlar gerçekleştirilmektedir.

- Bazı kurumlarda doktorların performansının artırılmasına yönelik olarak yaptıkları tüm işlemler için sabit maaşa ek olarak belirli bir ücret sağlanmaktadır. Sabit maaş yerine böyle bir sistem tercih edilmektedir.

Finansal Performans Ölçümü

- Finansal anlamda performans ölçümü noktasında ise tüm birimlerin getirisine bakılmaktadır.
- Her birimin karlılık durumu nedir yılsonunda bunun tespiti yapılır.
- Elde edilen sonuçlara göre de kurum, hangi birim daha çok getiri getiriyorsa oraya yönlenebilmekte, hangi birimde zarar söz konusu ise de o zararın giderilmesine yönelik çalışmalar yapmaktadır.

Performans Düşüklüğüne İlişkin Önlemler

- Yönetici, personelin kendi isteği ile işini yerine getirmediğini ve işi aksattığını tespit ederse ilk olarak sözlü uyarıda bulunmaktadır.
- Sorun devam ediyorsa kınama cezası verilmektedir.
- Personelde herhangi bir düzelme olmuyorsa son olarak görevine son verilmesine karar verilmektedir.

4.9.3 Sağlık Kurumlarında Yaşanan Finansal Sorunlara İlişkin Bulgular

Bu bölümde kamu ve özel sağlık kurumu yöneticileri ile gerçekleştirilen, finansal sorunlara yönelik anket ve yarı yapılandırılmış mülakat sonuçlarına yer verilmektedir. Öncelikle her bir ifadeye ilişkin bir frekans tablosu hazırlanmıştır. Daha sonra da anket bulgularını pekiştirecek yarı yapılandırılmış mülakat bulgularına yer verilmiştir.

A. Sağlık İşletmesine Yönelik Yaşanan Finansal Sorunlara İlişkin Bulgular

Bu bölümde, sağlık işletmesine yönelik yaşanan finansal sorunlara ilişkin elde edilen anket ve yarı yapılandırılmış mülakat verileri bulunmaktadır.

1. Öz Kaynak Yetersizliğine İlişkin Bulgular

Öz kaynak yetersizliği ile ilgili sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 32. Öz Kaynak Yetersizliğine İlişkin Frekans Analizi

1. Öz kaynak yetersizliğinden kaynaklı sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	1	14,3	2	28,6	3	42,9	1	14,3
Özel	0	0	0	0	1	14,3	2	28,6	4	57,1
Toplam	0	0	1	7,1	3	21,4	5	35,7	5	35,7

Tabloda görüldüğü üzere 5 (%35,7) kurum hiçbir zaman öz kaynak yetersizliğinden kaynaklı sorun yaşamadığını belirtmiştir. Kurumların 5 (%35,7) tanesi nadiren, 3 (%21,4) tanesi bazen, 1 tanesi ise sıklıkla öz kaynak yetersizliğinden kaynaklı sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Bu verilere göre sağlık kurumlarının büyük oranda öz kaynak yetersizliği yaşamadığı tespit edilmiştir. Sağlık sektörü için böyle bir durumun varlığı kurumlar açısından olumlu bir durumdur. Kamu ve özel ayırımına bakıldığında ise kamu sağlık kurumlarının, özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları raporlanmıştır

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin ifadelerine göre, kurumların öz kaynakları sağlık hizmetinden elde ettikleri döner sermayeleridir. Yöneticiler öz kaynağı, döner sermaye olarak tanımlamaktadırlar. Kamu kurumları, yatırımlar noktasında ise döner sermaye bütçesinin yetersiz kaldığı yerlerde genel bütçe tarafından kaynak sağladıklarını belirtmişlerdir. Kurumlara sağlanan bütçenin içerisindeki yatırım bütçesi payının düşük olması (toplam bütçenin %4'ü), kurumları ek bütçe alımına götüren bir sebep olarak gösterilmiştir. Yapılan görüşmelere göre, kamu sağlık kurumlarının, özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşamalarının sebebi, Bakanlığın tahsis ettiği bütçenin belirli olması ve öz kaynakların devlet eliyle dağıtılmasıdır. Kamu kurum yöneticilerinin bir kısmı bu kaynağa karışamadıkları için yetersiz kalan bütçe sebebiyle sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir. Ancak yöneticilerin bir kısmı ise büyük oranda bir sorun olmadığını ifade etmişlerdir. Çünkü Bakanlık, ihtiyaç halinde kamu sağlık kurumlarını sübvansede etmektedir. Sıklıkla sorun yaşadığını söyleyen kurum yöneticisinin görüşüne göre ise, özellikle yatırımlar noktasında gereken miktarda bütçe sağlayamadıkları için sorun yaşadıkları belirlenmiştir.

Özel sağlık kurumlarının ise öz kaynak yetersizliği noktasında daha az sorun yaşamaları, öz kaynaklarının yeterli olduğu sonucunu vermektedir. Görüşme yapılan özel kurumların kaynak yapısının ya büyük kısmı, ya da tamamına yakını öz kaynaklardan oluşmaktadır. Özel sağlık kurumları, yatırım gerektiğinde öz kaynak temin edebildiklerini belirtmişlerdir. Tablodaki verilere göre de kurumların büyük bir kısmı (4 kurum) hiçbir zaman sorun yaşamadığını belirtmiştir. Görüşme yapılan sağlık kurumları, sermaye ağırlıklı çalıştıkları için ödemeler noktasında da sorun yaşamadıkları ifade edilmiştir. Çalışma kapsamındaki tıp merkezi yetkilisinin ifadesine göre, kaynak yapısının sermaye ağırlıklı olması, kendilerini oluşabilecek sorunlara ilişkin garantiye almalarını sağlamaktadır.

2. Alternatif Finansal Tekniklerin Yeterince Kullanılmamasına İlişkin Bulgular

Alternatif finansal tekniklerin yeterince kullanılmamasına bağlı olarak yaşanan sorunlara ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 33. Alternatif Finansal Tekniklerin Yeterince Kullanılmamasına İlişkin Frekans Analizi

2. Kurumumuzda alternatif finansal tekniklerin yeterince kullanılmamasına bağlı olarak sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	2	28,6	2	28,6	1	14,3	2	28,6
Özel	0	0	0	0	2	28,6	1	14,3	4	57,1
Toplam	0	0	2	14,3	4	28,6	2	14,3	6	42,9

Sağlık sektöründe öz kaynaklara alternatif olarak kullanılan finansman yöntemleri genellikle tahvil ve kredilerdir. Kamu kurumlarında bu iki finansman yöntemi de kullanılmazken, özel sağlık kurumları genellikle tahvilden ziyade kredi ile borçlanma yoluna gitmektedirler. Tablodan elde edilen verilere göre, sağlık kurumlarından 6 (%42,9) tanesi hiçbir zaman sorun yaşamadığını, 2 (%14,3) kurum nadiren, 4 (%28,6) kurum bazen, 2 (%14,3) kurum da sıklıkla sorun yaşadığını belirtmiştir. Özel sağlık kurumlarının çoğunun, alternatif finansal tekniklerin kullanılmaması noktasında sorun yaşamadıkları görülmektedir. Sonuç olarak, kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir.

Kamu sağlık kurumlarında alternatif finansal tekniklerin yeterince kullanılmamasına bağlı olarak özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşandığı tablodan görülmektedir. Yapılan görüşmeler neticesinde de, kamu kurumları kendilerine belirlen kurallar çerçevesinde, döner sermaye bütçesinin dışına çıkamadıkları için sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir. Çünkü kamu kurumlarının işlemleri, belirli bir sistem dâhilinde yürütülmektedir. Tamamen Bakanlığa bağlı olarak işlemlerini gerçekleştiren kamu sağlık kurumlarının dışarıdan başka bir kaynak sağlayamamaları bazı yöneticiler tarafından bir sorun olarak görülmektedir. Ancak belirlenen bütçenin dışında, bazı yatırımlarda dış finansal kaynak olarak genel bütçeden ek kaynak talebi yapıldığı ve bunun dışında bir kaynağa ihtiyaçları olmadığı da ifade edilmiştir.

Özel sağlık kurumlarında ise yöneticiler, alternatif finansal teknik anlamında banka kredilerini kullandıklarını ifade etmişlerdir. Öz kaynakla finansman yanında, kredilerle borçlanma ile de özel kurumların finanse edildikleri belirtilmiştir. Banka kredilerinin, gerek tıbbi malzeme ve ilaç alımı gerekse makine-cihaz alımı noktasında çoğu zaman özel kurumlara finansman sağladığı ifade edilmiştir. Kurumların çoğu (4 kurum) hiçbir zaman sorun yaşamadıklarına ilişkin görüş beyan etmişlerdir. Bir kısım yönetici ifadelerine göre ise ekonomik sıkıntının yaşandığı dönemlerde kredi kullanımı noktasında bazı zamanlar sıkıntı yaşandığı da belirtilmiştir. Ancak genel itibarıyla özel sağlık kurumlarının, alternatif finansman tekniklerinin kullanılmamasına yönelik çok fazla sorun yaşamadıkları görülmektedir.

3. Dış Finansal Kaynaklardan Gerektiği Kadar Yararlanılmadığına İlişkin Bulgular

Dış finansal kaynaklardan yeteri kadar yararlanma noktasında sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 34. Dış Finansal Kaynaklardan Yararlanılamaması İlişkin Frekans Analizi

3. Hastanemizde dış finansal kaynaklardan gerektiği kadar yararlanma noktasında sorun yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	2	28,6	1	14,3	1	14,3	3	42,9
Özel	0	0	0	0	2	28,6	3	42,9	2	28,6
Toplam	0	0	2	14,3	3	21,4	4	28,6	5	35,7

Dış finansal kaynaklar, gerçek veya tüzel kişilerden alınan borçlardır. Tablo verilerine göre, sağlık kurumlarının büyük kısmı dış finansal kaynaklardan yararlanma noktasında sorun yaşamadıklarını belirtmişlerdir. Kamu sağlık kurumlarında dış finansal kaynak genel bütçe iken, özel sağlık kurumlarında ise genellikle banka ve finans kuruluşlarından alınan kredilerdir. Tablodan elde edilen bilgilere göre 5 (%35,7) sağlık kurumu hiçbir zaman sorun yaşamadıklarını dile getirmiştir. Kurumların 4 (%28,6) tanesi nadiren, 3 (%21,4) tanesi bazen ve 2 (%14,3) tanesi de sıklıkla sorun yaşadıklarını ifade etmiştir. Sonuç olarak tabloda görüldüğü üzere, kamu ve özel sektör ayrımında kamu sağlık kurumları, özel sağlık kurumlarından daha fazla dışarıdan finansal kaynak sağlamada sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Alternatif finansal tekniklerin kullanılmamasından kaynaklanan sorunlar ifadesinin sonucuyla benzer sonuçlara ulaşılan bu ifadeye göre, katılımcıların sorulara ilişkin bilinçli yanıtlar verdikleri kanısına varılmaktadır.

Kamu kurum yöneticilerinin ifadelerine göre, dışarıdan herhangi bir borç alınmamakta ve kredili işlem de gerçekleştirilmemektedir. Kamu sağlık kurumları, ödeneği olmayan hiçbir faaliyeti gerçekleştiremediklerini belirtmişlerdir. Kurumlar döner sermaye bütçesi dışında ihtiyaçları olan kaynakları, genel bütçe tarafından sağladıklarını ifade etmişlerdir. Kamu sağlık kurumları, genel bütçeden aldıkları ek bütçeleri dış finansal kaynak olarak görmektedirler. Ancak burada bazı sorunlar yaşanabilmektedir. Bazı yöneticilerin ifadelerine göre Bakanlık, ek kaynak taleplerine her zaman olumlu dönmekte veya geç dönüş yapmaktadır. İyi gerekçelendirilememiş bir talebin kimi zaman Bakanlık tarafından kabul edilmediği belirtilmiştir. Kamu kurumlarının gerek yatırımlar gerekse sağlık kurumunun, normal faaliyetlerine yönelik Bakanlıktan kaynak talep ederken çok titiz davranması ve gider planlamasını çok iyi yapması gerektiği savunulmuştur. Son dönemlerde yaşanan ekonomik sıkıntılar ve Pandemi nedeniyle kamu kurumlarının daha fazla ek kaynak kullandıkları bilinmektedir. Sağlık kurumları bu dönemde sorun yaşamış olsalar da Bakanlık tarafından finansal olarak desteklendiklerini ifade etmişlerdir.

Özel sağlık kurum yöneticileriyle yapılan görüşmeler sonucunda elde edilen bilgilere göre, en temel dış finansal kaynakları olan krediyi kullandıklarını ifade etmişlerdir. Piyasalardaki durgunluk hallerinde ise kimi zaman faizlerdeki yükseklik nedeniyle kredi bulmakta zorlandıkları da belirtilmiştir. Bu sorun uzun süreli bir sorun olmamakla birlikte bazı yöneticiler bir dönem bu sıkıntıyı yaşadıklarını belirtmişlerdir. Öte yandan kredili işlem yapmayan kurumlar için böyle bir sorunun söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Kredili işlem yapmayan bazı kurumlar, tüm ödemelerini nakit olarak yaptıklarını ifade etmişlerdir.

4. Ekonomik Durgunluk Halinde Gelirlerin Azalmasına İlişkin Bulgular

Ekonomik durgunluk hallerinde gelirlerinin azalmasına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 35. Ekonomik Durgunluk Hallerinde Gelirlerin Azalmasına İlişkin Frekans Analizi

4. Ekonomik durgunluk halleri bizim de gelirlerimizi azaltır										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	1	14,3	1	14,3	4	57,1	1	14,3
Özel	2	28,6	3	42,9	1	14,3	0	0	1	14,3
Toplam	2	14,3	4	28,6	2	14,3	4	28,6	2	14,3

Ekonomik durgunluk dönemleri, diğer sektörleri olduğu gibi sağlık sektörünü de etkileyen bir süreçtir. Sağlık hizmetinin sunulması adına gerçekleştirilen tüm faaliyetler bu süreçten etkilenmektedir. Çünkü ekonomik durgunlukta maliyetlerin artması ile gelirlerin azalması söz konusu olmaktadır. Tablo verilerine göre, sağlık kurumlarının 4 (%28,6) tanesi nadiren, 4 (%28,6) tanesi sıklıkla, 2 (%14,3) tanesi bazen ve 2 (%14,3) tanesi her zaman ekonomik durgunluk hallerinde gelirlerin azaldığını belirtmiştir. Kurumların 2 (%14,3) tanesi ise hiçbir zaman ekonomik durgunluk hallerinde gelirlerin azalmadığını ifade etmiştir. Bu sonuçlara göre tüm kurumların belli oranlarda sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Ancak özel kurumların kamu kurumlarına göre daha fazla sorun yaşadıkları görülmektedir.

Kamu sağlık kurumları kar elde etme amacından ziyade, gelir-gider dengesinin oluşturulmaya çalışıldığı kurumlardır. Durgunluk dönemlerinde malzeme, ilaç ve makine-cihaz alımlarında bazı firmaların kur değişimlerini fiyatlara yansıtmadıkları yöneticiler tarafından ifade edilmiştir. Bu sebeple kurlardaki dalgalanmalar bazı kamu kurumlarına çok fazla yansımadağı belirtilmiştir. Artan fiyatların karşılanması noktasında Bakanlık kurumlara destek olabilmektedir. Öte yandan kamu kurumlarında alımlar genel itibariyle ihale ile 1-2 yıllık anlaşmalar yapılarak gerçekleştirilmekte ve ödemeler de ona göre planlanmaktadır. İhaledeki fiyatlar üzerinden gerçekleştirilen malzeme ve makine – cihaz ödemeleri noktasında önceden anlaşıldığı için daha sonra fiyat artırım söz konusu olmamaktadır. Kamu sağlık kurumlarının durgunluk hallerinden çok fazla etkilenmediğı yukarıdaki veriler ve yapılan görüşmeler neticesinde bilinmektedir. Kamu sağlık kurumlarında genellikle faaliyetler devlet eliyle gerçekleştirildiğı için kurum gelirlerinin bu durgunluktan azami ölçüde etkilendiğı belirtilmiştir. Yöneticiler ekonomik durgunluktan ziyade Pandeminin gelirleri azalttığını vurgulamışlardır. Kurumların 4 tanesi nadiren sorun yaşadığını söylemiştir. Böylece kamu kurumlarında, ekonomik durgunluk dönemlerinde çok fazla sorun olmadığı söylenebilmektedir.

Özel sağlık kurumları ise piyasalardaki bu durgunluktan kamuya göre daha fazla etkilendiklerini vurgulamışlardır. Alınacak sarf malzemeleri ve makine - cihazların fiyatlarının sürekli artması, gelirlerin ise bu oranda artmaması bazı sağlık kurumlarını daha fazla borç yükünün altına soktuğı bildirilmiştir. Çalışma kapsamındaki özel sağlık kurumlarının çoğı, öz kaynak ağırlıklı yönetildiğı için, bu kurumlar sahip oldukları borçlarını sermayeleri ile karşıladıklarını ifade etmişlerdir. Ancak kredi ile yapılan işlemler de mevcuttur. Artan fiyatlar sağlık kurumlarının giderlerini de artırdığı için özel kurumlar bu artıştan çok fazla etkilendiklerini dile getirmişlerdir. Bakanlığın, özel sağlık kurumlarına sağlık hizmeti sunma noktasında bir takım sınırlamalar getirdiğı bazı özel kurum yöneticileri tarafından belirtilmiştir. Hasta sayısının belirli olması, yoğun bakım açılmasının zorlaştırılması, mevzuat değişikliğı, belirli kadro sayısı, vb. gibi sebepler ile kurum gelirlerinin istenen düzeyde artmadığı vurgulanmıştır. Bazı özel kurum yöneticileri gelirlerini artırıcı imkân varken, Bakanlığın uyguladığı bu kısıtlamalar sebebiyle artıramadıklarını dile getirmişlerdir. Özel sağlık kurumlarından 2 tanesi her zaman, 3 tanesi de sıklıkla sorun yaşadıklarını belirtmektedirler. Kurumların büyük kısmının sorun yaşadığı tablodan da görülmektedir.

5. Girdi Maliyetlerindeki Artışın Gelir Seviyesinin Önüne Geçmesine İlişkin Bulgular

Girdi maliyetlerinde meydana gelen artışın gelir seviyesinin önüne geçmesi sebebiyle sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 36. Girdi Maliyetlerindeki Artışın Gelir Seviyesinin Önüne Geçmesine İlişkin Frekans Analizi

5. Girdi maliyetlerindeki artışın gelir seviyesinin önüne geçmesinden dolayı sorun yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	3	42,9	2	28,6	0	0	2	28,6	0	0
Özel	1	14,3	3	42,9	1	14,3	2	28,6	0	0
Toplam	4	28,6	5	35,7	1	7,1	4	28,6	0	0

Girdi maliyetleri her işletmede olduğu gibi sağlık kurumlarının finansal yönetimi noktasında da önemli bir etkindir. Çünkü girdi maliyetlerindeki artış kurumların gelirlerine etki etmektedir. Tablo verilerine göre sağlık kurumlarının 5 (%35,7) tanesi sıklıkla, 4 (%28,6) tanesi her zaman, 4 (%28,6) tanesi nadiren ve 1 tanesi de bazen girdi maliyetlerinde meydana gelen artışın gelir seviyesinin önüne geçmesi sebebiyle sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir. Tüm kurumların belli oranlarda sorun yaşadığı görülmektedir. Ancak kamu kurumlarının özel kurumlara göre daha fazla sorun yaşadıkları tespit edilmiştir.

Kamu sağlık kurumlarında, artan girdi maliyetlerinin kurumları olumsuz etkilediği belirtilmiştir. Her ne kadar çoğu alım ihaleler ile yapılıyor olsa da, fiyatların yükselmesi ile girdi maliyetlerinin artması ödemeler noktasında sıkıntı yaratan bir durum olarak görülmektedir. Tıbbi sarf malzemesi ve ilaç alımlarında yaşanan fiyat artışları nedeniyle bazı kamu kurum yöneticileri ödemeler noktasında sıkıntı yaşadıklarını belirtmişlerdir. Kamu ve özel sağlık kurumları, belirlenen fiyat tarifelerine göre baktıkları hasta sayısınca SGK' dan ödeme almaktadırlar. Ancak SUT fiyatlarında yıllar itibariyle yeterli bir artışın olmaması, kurumların kazançlarının olumsuz etkilemesine sebep olduğu belirtilmiştir. Piyasa değerlerini yansıtmayan fiyatlar sebebiyle sağlık kurumları kazanabileceklerinden daha az gelir elde ettiklerini ifade etmişlerdir. Öte yandan yedek parça temini ve bakım onarım faaliyetleri de döviz üzerinden yapıldığı için, kurdaki hareketliliğin girdi maliyetlerini etkilediği belirtilmiştir. Kamu kurumlarından 3 tanesi her zaman, 2 tanesi de sıklıkla sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir. Görüldüğü üzere kurumların çoğu girdi maliyetlerindeki yükseklik noktasında sorun yaşamaktadır.

Özel sağlık kurumlarında ise sağlık hizmeti sunumunda kullanılan tıbbi ilaç, malzeme ve makine - cihaz alımlarında yine sorun yaşandığı belirtilmektedir. Bazı yöneticiler son yıllardaki kur dalgalanmaları sebebiyle artan fiyatları öz kaynak ile çözebildiklerini, ancak yine de bu durumun kurumlara yük getirdiğini belirtmişlerdir. Özel sağlık kurumu yöneticileri zaruri olmadığı sürece yatırımları ertelediklerini de ifade etmişlerdir. Öte yandan makine ve cihaz alımlarının da çoğu zaman ikinci el olarak yapıldığı bazı kurum yöneticileri tarafından belirtilmiştir. Yeni ürün fiyatları dövizin yükselmesi ile arttığı için yöneticiler gerekli maliyet analizlerini yaparak aynı makinenin ikinci elini alma yoluna gittiklerini vurgulamışlardır. Böylece kurumlarını yüksek ödeme tutarlarından ve uzun

vadeli ödemelerden uzak tuttıklarını bildirmişlerdir. Kurumların 3 tanesi sıklıkla, 1 tanesi de her zaman sorun yaşadıklarını dile getirmişlerdir. Bu verilere göre kurumların çoğu girdi maliyetleri noktasında sorun yaşamaktadırlar.

6. Finansal Yönetimde Bilgi Eksikliğine İlişkin Bulgular

Finansal yönetimde bilgi eksikliği sebebiyle sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 37. Finansal Yönetimde Bilgi Eksikliğine İlişkin Frekans Analizi

6. Finansal yönetimde bilgi eksikliğinden kaynaklı sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	2	28,6	1	14,3	3	42,9	1	14,3
Özel	0	0	0	0	2	28,6	2	28,6	3	42,9
Toplam	0	0	2	14,3	3	21,4	5	35,7	4	28,6

Sağlık kurumlarının finansal açıdan bilgi ve beceri düzeyi yüksek yöneticilerinin bulunması, kurumun sağlıklı bir şekilde yönetilmesini sağlamaktadır. Tablo verilerine göre, 4 (%28,6) sağlık kurumu hiçbir zaman finansal yönetimde bilgi eksikliğinden kaynaklı sorun yaşamadığını, 5 (%35,7) tanesi nadiren, 1 tanesi bazen ve 2 (%14,3) tanesi de sıklıkla sorun yaşadığını belirtmişlerdir. Kamu ve özel ayrımında ise en çok sorun yaşayan kurumlar kamu kurumları olmuştur. Sıklıkla sorun yaşadığını ifade eden kurumlar ilçe hastaneleridir.

Kamu sağlık kurumları, belirli bir mevzuata bağlı olarak yönetilmektedirler. Yöneticiler bu mevzuat gereği, Bakanlığın talep ettiği bilgi ve belgelerin hazırlanarak ilgili kişilere gönderilme esasına göre işlemlerini gerçekleştirmektedirler. Finansal yönetim anlamında da hastane yöneticilerinden istenen, belirli bir sistem dâhilinde bütçenin yönetilmesini sağlamaktır. Kamu kurumlarında yöneticiler finansal yönetim noktasında oldukça titiz davrandıklarını belirtmişlerdir. Ancak yine de değişen kurallara yönelik bilgi eksikliği nedeniyle aksaklıklar olabildiğini de ifade etmişlerdir. Kurumlardan 2 tanesi dışında diğerlerinin daha az sorun yaşadıkları görülmektedir. Sıklıkla sorun yaşadığını söyleyen kurumlar, küçük ilçe hastaneleridir. Küçük sağlık kurumlarında finansal yönetimdeki bilgi eksikliğinin daha fazla olduğu kanısına varılmıştır.

Özel sağlık kurumları ise genel olarak çok fazla sorun yaşamadıklarını ifade etmişlerdir. Görüşme yapılan kurum yöneticilerinin bir kısmı, genel itibarıyla uzun yıllar kurumda bulunan ve kurum kültürünü bilen, kurumda alınacak mali kararlara yönelik tüm noktalara hâkim kişiler olduğu görülmüştür. Bunun dışında bazı yöneticilerin böyle bir bilgiyi verme isteklerinin olmadığı da düşünülmektedir.

7. Teşvik Politikalarının Yetersizliğine İlişkin Bulgular

Teşvik politikalarındaki yetersizlik nedeniyle sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 38. Teşvik Politikalarının Yetersizliğine İlişkin Frekans Analizi

7. Teşvik politikalarının yetersizliğinden kaynaklı sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	1	14,3	2	28,6	0	0	2	28,6	2	28,6
Özel	0	0	2	28,6	3	42,9	1	14,3	1	14,3
Toplam	1	7,1	4	28,6	3	21,4	3	21,4	3	21,4

Teşvik politikaları, yatırım anlamında; KDV indirimi, gelir ve kurumlar vergisi indirimi ve faiz indirimi desteklerini kapsamaktadır. Sağlık turizmi noktasında yapılan destekler ise tercümanlık hizmetleri, hasta yol desteği, danışmanlık desteği, pazarlama desteği, tescil ve koruma desteğidir (Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü, 2018) . Sağlık kurumlarının 3 tanesi hiç bir zaman teşvik politikalarının yetersizliği ile ilgili sorun yaşamadığını, 3 (%21,4) tanesi nadiren, 3 (%21,4) tanesi bazen, 4 (%28,6) tanesi sıklıkla, 1 tanesi de her zaman sorun yaşadığını ifade etmişlerdir. Tablodan elde edilen bilgilere göre kurumların neredeyse yarısı teşvik politikalarının yetersizliği noktasında sorun yaşadıklarını belirtirken, kalan kısmı da sorun yaşamadığını belirtmiştir. Özel sağlık kurumlarının kamuya nazaran daha fazla sorun yaşadığı da tabloda görülmektedir.

Kamu sağlık kurumu yöneticileri ile teşvik ile ilgili detaylı bir gündem görüşülmemiştir. Bakanlığın teşvik uygulamalarına ilişkin konular gündeme getirilememiş ve bu anlamda çok fazla veri elde edilememiştir. Ancak yöneticilerden birinin ifadesine göre, kamu sağlık kurumlarında Bakanlığın sağlık sektörüne yeteri kadar teşvik dağıtılmadığının ifade edildiği söylenebilir. Bir ilçe hastanesi yöneticisi ise teşviklerden yararlanmadıklarını ifade etmiştir. Öte yandan mülakat çalışmasının diğer bölümlerinde bahsedilen Bakanlık desteklerine bu bölümde yer verilmiştir. Özellikle Pandemi döneminde kamu kurumları, Bakanlık tarafından desteklendiklerini belirtmişlerdir. Gerek malzeme alımında gerekse makine ve cihaz temininde Bakanlık sağlık kurumlarına yardımcı olmuştur. Mülakatlarda bahsedilen bir diğer destek uygulaması ise TGAP (Tasarruf ve Gelir Arttırıcı Programlar) ofislerinin kurulmasıdır. TGAP ile sağlık kurumlarında tasarrufların yapılması ve gelirlerin artırılmasına yönelik çalışmalar yapıldığı ifade edilmiştir. Sabit giderler dışında kalan değişken giderlerin kontrolü ile kurumlara tasarruf ettirilerek, giderlerinin azalması ve dolayısıyla gelirlerinin artmasını sağlayan bir sistem olduğu belirtilmiştir. Öte yandan ekonomik durgunluk nedeniyle ilaç ve tıbbi sarf malzemeleri borçlarını ödeyemeyen kamu sağlık kurumlarının ilgili firmalardan alacakları feragatname ile borçlarından indirim yapılması söz konusudur. Bakanlık tedarikçi firmalardan, kamu sağlık kurumlarının aldıkları ilaçlara ilişkin borçlarından %6, tıbbi sarf malzemelerine ilişkin borçlarından ise %25 oranında indirim yapmalarını istemiştir. Böylece borçların bir kısmının 2020 yılı Ekim ayında, kalan kısmının ise 2021 yılı Ocak ayında ödenmesi planlanmıştır. Bakanlığın kamu kurumlarının borçlarının kapatılması noktasında attığı bu adım, yönetici ifadelerine göre,

sağlık kurumlarının rahatlamasını sağlamıştır. Ödeme sürelerindeki vadelerin uzaması da Bakanlığın sağlık kurumlarına sağladığı önemli bir destek olarak görülmektedir.

Özel sağlık kurumlarında da teşvik ile ilgili bir gündem görüşülmemiştir. Ancak görüşmelerden edinilen bilgilere göre bazı küçük kurumlar özellikle Pandemi döneminde Bakanlık tarafından kısa çalışma ödenekleri ile desteklendiklerini belirtmişlerdir. Kurumlar, bu süreçte yaşadıkları finansal sorunlar nedeniyle zorlandıkları personel ödemelerini kısa çalışma ödenekleri ile ödediklerini belirtmişlerdir. Zaman zaman KDV indirimlerinden de yararlandırıldığı bildirilmiştir. Bunun dışında bazı özel kurum yöneticilerinin görüşlerine göre, devletin özel sağlık kurumlarını destekleme anlamında faaliyetlerinin çok kısıtlı olduğu ifade edilmiştir. Özellikle faaliyet alanlarının genişletilmesine yönelik özel kurum yöneticilerinin bazıları sorunlar yaşandığından bahsetmişlerdir. Doktor kadrolarındaki kısıtlamalar, istenilen sayıda hasta bakılamamasına yönelik kısıtlamalar vb. sebeplerle özel sağlık kurumları sorunlar yaşadıklarını belirtmişlerdir.

B. SGK ile Yaşanan Finansal Sorunlara İlişkin Bulgular

Bu bölümde sağlık kurumlarının, SGK ile yaşadıkları finansal sorunlara ilişkin elde edilen anket ve yarı yapılandırılmış mülakat verileri bulunmaktadır.

1. Geri Ödemelere İlişkin Bulgular

Geri ödemelerde oluşan gecikmeler nedeniyle sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 39. Geri Ödemelerde Oluşan Gecikmelere İlişkin Frekans Analizi

1. Geri ödemelerde oluşan gecikmeler nedeniyle sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	3	42,9	0	0	3	42,9	1	14,3
Özel	0	0	0	0	2	28,6	1	14,3	4	57,1
Toplam	0	0	3	21,4	2	14,3	4	28,6	5	35,7

Tablodan elde edilen bilgilere göre, SGK' nın kurumlara, sundukları sağlık hizmeti karşılığını geri ödemesi ile ilgili genel itibariyle sorun yaşanmadığı tespit edilmiştir. Sağlık kurumlarının 5 (%35,7) tanesi hiçbir zaman geri ödemelere ilişkin sorun yaşamadıklarını belirtirken, 4 (%28,6) tanesi nadiren, 2 (%14,3) tanesi bazen 3 (%21,4) tanesi de sıklıkla sorun yaşadığını belirtmiştir. Geri ödemeler ile ilgili en çok sorun yaşadığını ifade eden kurumlar kamu sağlık kurumlarıdır.

Kamu sağlık kurumlarının en büyük gelir kaynağı, sağlık hizmetlerinin verilmesi ile SGK' dan elde edilen gelirlerdir. Kamu Sağlık Hizmetleri Fiyat Tarifesi' ne göre MEDULA üzerinden SGK' ya yansıtılan sağlık hizmeti maliyetleri, SUT' ta belirlenen kurallar çerçevesinde sağlık kurumlarına ödenmektedir. Görüşülen yöneticiler, hizmet bedellerinin geri ödenmesi noktasında bazen gecikmeler olabildiğini ifade etmişlerdir. Bu gecikmeler nedeniyle de bazı zamanlarda sorun yaşandığı belirtilmiştir. Ancak geç de olsa SGK' dan

geri ödemelerin alındığı dile getirilmiştir. Bu gecikmelerin temel nedeni olarak, bazı kurumların geri ödemelerin alınmasına ilişkin gerekli belgelerin eksik veya yetersiz olması gösterilmiştir. Bunun dışında hizmet bedellerinin, sağlık kurumları tarafından genel itibarıyla düzenli olarak alındığı görülmüştür.

Özel sağlık kurumları da en büyük geliri SGK' dan sağlanmaktadır. Görüşülen sağlık kurum yöneticilerinin ifadelerine göre, SGK tarafından gerçekleştirilen hizmet bedeli ödemeleri noktasında bir gecikme nedeniyle sorun yaşanmadığı, SGK' nın ödemeleri zamanında yaptığını belirtmişlerdir. Çok nadir de olsa SUT' ta meydana gelen değişiklikler nedeniyle kurumların kendi işlemlerini güncellemeleri noktasında geciktikleri ve bu sebeple de bazen geri ödemeleri daha geç alabildiklerini belirtmişlerdir. Ancak bu durum, yöneticiler tarafından bir sorun olarak görülmemektedir.

2. SUT Fiyatlarının Düşük Kalması veya Değişmemesine İlişkin Bulgular

SUT fiyatlarının düşük kalması veya değişmemesi ile ilgili sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 40. SUT Fiyatlarının Düşük Kalması veya Değişmemesine İlişkin Frekans Analizi

2. SUT fiyatlarının düşük kalması veya değişmemesi nedeniyle sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	3	42,9	3	42,9	1	14,3	0	0	0	0
Özel	5	71,4	1	14,3	0	0	1	14,3	0	0
Toplam	8	57,1	4	28,6	1	7,1	1	7,1	0	0

SUT fiyatlarının uzun yıllar boyunca yeteri kadar artmadığı bilinmektedir. Sağlık kurumlarının büyük bir kısmı SUT fiyatlarının düşük kalması veya değişmemesi ile ilgili sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir. Tablo verilerine göre, sağlık kurumlarından 8 (%57,1) tanesi her zaman, 4 (%28,6) tanesi sıklıkla, 1 tanesi bazen ve 1 tanesi de nadiren sorun yaşadığını belirtmiştir. Özel sağlık kurumlarının SUT fiyatları ile ilgili daha fazla sorun yaşadıkları tablodan görülmektedir. Özel kurumların 5 tanesi her zaman sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir.

Kamu sağlık kurumları, sunacakları sağlık hizmetleri ile ilgi SUT usul ve esaslarına bağlıdırlar. SUT ile belirlenen fiyat tarifelerine göre kurumlar SGK' dan geri ödeme almaktadırlar. Elde edilen bulgulara göre SUT fiyatları ile ilgili sağlık kurumlarının büyük oranda sorun yaşadığı tespit edilmiştir. Yapılan mülakat çalışmasından edinilen bilgilere göre de SUT fiyatlarında uzun yıllar boyunca (2007 yılından beri) yeterince artışın yapılmadığı, sağlık hizmeti fiyatlarında 2020 yılında belirli bir artışın yaşandığı belirtilmiştir. Yaşanan bu artışın da kurumlara yeterli gelmediği ifade edilmiştir. Kamu kurumlarında yöneticiler verilen hizmetin tam karşılığının alınamaması sebebiyle giderlerin gelirlerden fazla olduğunu ve bu sebeple sıkıntı yaşadıklarını vurgulamışlardır.

Özel sağlık kurumları yöneticileri de bu düşük fiyatlar nedeniyle karlılıklarının düşük olmasından yakınmaktadır. Her iki sektöre ait sağlık kurumları da SUT fiyatlarının düşük kalması ve değişmemesi noktasında sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Ancak özel sağlık kurumlarının daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. SUT fiyatlarının

yaklaşık olarak 13 yıldır yeteri kadar artmaması, ancak maliyetlerin devamlı artması ile özel sağlık kurumu yöneticileri, kurumlarının gelirlerinin artmaması noktasında sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir. 2020 yılında yaşanan artış, yöneticilerin ifadesine göre özel sağlık kurumlarını finansal olarak çok fazla rahatlatmamıştır. Çünkü SUT fiyatlarının hala rayiç bedelleri yansıtmadığı düşünülmektedir.

3. SGK'ya Fatura Edilemeyen İşlemlere İlişkin Bulgular

SGK'ya fatura edilemeyen işlemlerin bulunması sebebiyle sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 41. SGK'ya Fatura Edilemeyen İşlemlerin Bulunmasına İlişkin Frekans Analizi

3. SGK'ya fatura edilemeyen işlemlerin bulunmasından kaynaklı sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	1	14,3	1	14,3	5	71,4	0	0	0	0
Özel	0	0	1	14,3	4	57,1	2	28,6	0	0
Toplam	1	7,1	2	14,3	9	64,3	2	14,3	0	0

Sağlık kurumlarının, sundukları hizmetlerin karşılığını alabilmeleri için, her bir hizmetin SGK'ya faturalandırılması gerekmektedir. Faturalandırma işlemi sırasında sorun oluştuğunda o sorun sağlık kurumu tarafından düzeltilene dek geri ödemelerde aksaklık yaşanabilmektedir. Tablodan elde edilen bilgilere göre sağlık kurumlarının 1 tanesi her zaman, 1 tanesi sıklıkla, 5 (%35,7) tanesi bazen, 2 (%14,3) tanesi nadiren sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir. Tüm kurumların SGK'ya fatura edilemeyen işlemlerin bulunmasından kaynaklı sorunlar yaşadığı görülmektedir. Bu sorunlar sürekli olmamakla birlikte zaman zaman gerçekleşmektedir. Kamu ve özel ayrımına ilişkin en çok sorun yaşayan kurumlar ise kamu sağlık kurumlarıdır.

Kamu sağlık kurumlarında, TDMS üzerinden muhasebe işlemleri takip edilmektedir. Kurum borçlarının fatura tarihinden sonraki 10 gün içerisinde muhasebeleştirilmek zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu sisteme girilen bir faturanın takibinin eş zamanlı olarak Bakanlık tarafında da kontrol edildiği ifade edilmiştir. Öte yandan kurumlar faturalarını MEDULA üzerinden SGK'ya göndererek geri ödeme almaktadırlar. Görüşme yapılan yöneticiler, SUT'a göre kesilen bir faturada yanlış anlamalardan kaynaklı kaçakların önlenmesi adına oldukça titiz davrandıklarını ifade etmişlerdir. Görüşülen yöneticilerin bazıları, kurumlarındaki çoğu işlemi fatura edebildiklerini söylemişlerdir. Ancak bazı branşlardaki işlemlerin fatura edilmesi noktasında zorlandıklarını ifade etmişlerdir. Mesela estetik amacıyla sunulan sağlık hizmetleri, özel amaçlarla kullanılacak durum belirten rapor bedelleri (özürlülük raporu, ehliyet raporu, vasi tayini raporu, portör muayeneleri ve işlemleri, tarama amaçlı muayene ve işlemler vb.) ve bu durumların tespitine yönelik yapılan işlem bedellerinin faturalandırılmasında bazı sıkıntılar meydana gelebildiğini ifade etmişlerdir.

Özel sağlık kurumları, SGK'ya faturalama işlemlerinin yapılmasında çok sorun yaşamadıklarını ifade etmişlerdir. Zaman zaman SUT kurallarının yenilenmesinden kaynaklı birtakım aksaklıklar olabildiğinden bahseden yöneticiler bu durumun çok sorun

yaratmadığını da belirtmişlerdir. Kurumların çoğunun (6 kurum) bazen ve nadiren sorun yaşadığı görülmektedir.

4. Fark Ücreti Alınmasına Yapılan Kısıtlamalara İlişkin Bulgular

Fark ücreti alınmasına yapılan kısıtlamalar nedeniyle sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 42. Fark Ücreti Alınmasına Yapılan Kısıtlamalara İlişkin Frekans Analizi

4. Fark ücreti alınmasına yapılan kısıtlamalar nedeniyle sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	2	28,6	1	14,3	3	42,9	0	0	1	14,3
Özel	3	42,9	2	28,6	2	28,6	0	0	0	0
Toplam	5	35,7	3	21,4	5	35,7	0	0	1	7,1

Tablo verilerine göre, sağlık kurumları genel itibarıyla fark ücreti alınması ile ilgili kısıtlamalar noktasında sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Özellikle özel sağlık kurumları bu durumdan daha fazla etkilenmektedirler. Tablo verilerine göre sağlık kurumlarından 5 (%35,7) tanesi her zaman, 3 (%21,4) tanesi sıklıkla, 2 (%14,3) tanesi bazen sorun yaşadığını belirtmiştir. 1 kamu kurumu ise hiçbir zaman sorun yaşamadığını ifade etmiştir. Bu kamu kurumu araştırmaya katılan en küçük ilçe hastanesidir.

Kamu sağlık kurumlarının en önemli gelir kaynağı bilindiği üzere SGK'dır. Bunun dışında çok nadir özel sağlık sigortalarından ve ücretli hastalardan elde edilen gelirler mevcuttur. Sağlık kurumlarında, muayene bedeli olarak hastalardan belirli bir ücret alınmaktadır. Katılım payı da denilen bu ücretler; ikinci basamak kamu kurumlarında 6 TL, eğitim ve araştırma hastanelerinde 7 TL, üniversite hastanelerinde ise 8 TL'dir. İş kazası, acil sağlık hizmetleri, kişiye yönelik sağlık hizmetleri vb. hizmet sunumlarından katılım payı alınmadığı ifade edilmiştir. Yönetici görüşlerine göre, kamu sağlık kurumlarında sunulan tedavilere ilişkin herhangi bir fark ücreti alınmıyor olması kurumun gelirlerinin artması noktasında olumsuz bir uygulamadır. Görüşme yapılan yöneticilerden bir tanesinin ifadesine göre, vatandaşın sağlık hizmetinin tamamıyla devlet tarafından ödenmesi doğru bulunmamaktadır. Vatandaşın sağlık ücretinin en azından bir kısmının kendisinin ödemesinin daha doğru bir davranış olduğu savunulmuştur. Böylece kişinin aldığı sağlık hizmetinin değerini daha iyi bileceği belirtilmiştir. Bu durum hem sağlık hizmetinin toplumda farkındalığının daha fazla olmasını hem de sağlık kurumlarının finansal olarak daha çok gelir kazanmasını sağlayacağı ifade edilmiştir.

Özel sağlık kurumları ise gelirlerini en çok SGK'dan olmak üzere, daha sonra özel sağlık sigortaları ve ücretli hastalardan sağlamaktadır. Özel kurumlar, muayene ücretlerine ilişkin kanunlara göre SUT fiyatı üzerinden %200 oranında fark alabilmektedirler. Bunun dışında SGK hastalarından muayene ücretine ilaveten 15 TL katılım payı alınmaktadır. Özel sağlık kurum yöneticileri, elde edilen gelirlerin güncel fiyatlara göre artmayan SUT fiyatları nedeniyle yetersiz kaldığı, bir de fark ücretlerinin yetersiz kalması nedeniyle kurum gelirlerindeki artışın beklenen düzeyde yaşanmadığını bildirmişlerdir.

C. Politika Değişikliği ile İlgili Yaşanan Finansal Sorunlara İlişkin Bulgular

Bu bölümde sağlık kurumlarının, Sağlık Bakanlığı'nın politika değişikliği sebebiyle yaşadıkları sorunlara ilişkin anket ve yarı yapılandırılmış mülakat verileri bulunmaktadır.

1. Yeni Yatırım Maliyetlerine İlişkin Bulgular

Yeni yatırım maliyetlerinin ortaya çıkması ile ilgili sorunlar yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 43. Yeni Yatırım Maliyetlerinin Ortaya Çıkmasına İlişkin Frekans Analizi

1. Yeni yatırım maliyetlerinin ortaya çıkmasından kaynaklı sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	2	28,6	1	14,3	2	28,6	1	14,3	1	14,3
Özel	0	0	1	14,3	3	42,9	2	28,6	1	14,3
Toplam	2	14,3	2	14,3	5	35,7	3	21,4	2	14,3

Bakanlığının bazı düzenlemeleri sebebiyle meydana gelen yatırım maliyetleri sağlık kurumlarını çoğu zaman sıkıntıya sokmaktadır. Tablodan elde edilen verilere göre sağlık kurumlarının 2 (%14,3) tanesi her zaman, 2 (%14,3) tanesi sıklıkla, 5 (%35,7) tanesi bazen, 3 (%21,4) tanesi nadiren yeni yatırım maliyetlerinin ortaya çıkması nedeniyle sorun yaşadığını belirtmişlerdir. Sağlık kurumlarının 2 tanesi ise hiçbir zaman sorun yaşamadığını ifade etmiştir. Sağlık kurumları çok fazla olmasa da, yeni yatırım maliyetlerinin ortaya çıkması ile ilgili sorun yaşadıklarını bildirmişlerdir. Kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir.

Kamu sağlık kurumları, faaliyetlerini belirli bir bütçe ile gerçekleştirmek durumundadırlar. Her yılsonunda Bakanlık tarafından bütçe hazırlama kılavuzuna uygun olarak bütçelerin hazırlanmakta olduğu ve yapılacak yatırımların da bu kurallar doğrultusunda yapıldığı ifade edilmiştir. Sabit yatırımlar, yılsonu Bakanlığın belirlediği listeden toplanan talepler doğrultusunda genel bütçe ile gerçekleştirilirken, malzeme alımları (tıbbi sarf malzemeleri, ilaçlar vb.) döner sermayeden karşılanmaktadır. Listede olmayan cihazların ödenek uygunluğuna göre sağlık kurumu tarafından karşılandığı bildirilmiştir. Tıbbi sarf malzemeleri ve ilaçlar ise genel itibarıyla 2 yıllık ihaleler şeklinde temin edilmektedir. Bazı yöneticilerin ifadelerine göre Bakanlık yatırım bütçelerini kısmıştır. Kamu kurum yöneticileri, yatırıma ayrılan bütçenin az olması nedeniyle sorunlar yaşadıklarını ifade etmişler ve bu yatırım bütçesinin yetmediğini dile getirmişlerdir. Çünkü kısıtlı bütçe nedeniyle kurumlar daha kısıtlı sabit yatırımlar yapmaktadırlar. Öte yandan kurumlar, döner sermaye tarafındaki yatırım bütçelerinin yetmediği zamanlarda genel bütçeden talepte bulunabildiklerini de bildirmişlerdir. Bakanlık çoğu zaman bu taleplere olumlu dönmekle birlikte bu taleplerin çok iyi gerekçelendirilmiş olması gerektiği ifade edilmiştir. Sabit yatırımlar noktasında finansal sıkıntı yaşayan bazı yöneticiler yatırım bütçelerinin artırılması gerektiğini düşünmektedirler. Öte yandan sağlık bölge planlamasına ilişkin düzenlemeler nedeniyle sağlık kurumları yalnızca belirli kurallar dâhilinde büyüme yoluna gidebildiklerini belirtmişlerdir. Bu sebeple kurumlar kendilerine biçilen rollere göre yatırımlarını gerçekleştirebilmektedirler. Kamu kurum yöneticilerinin ifadelerine göre, son

birkaç yıllık süreçte bazı kurumlar yeni bina, ek bina ve yeni poliklinik açabildiklerini ifade etmişlerdir. Bu süreçte devletin desteğini de gördüklerini belirtmişlerdir. Ancak genel itibarıyla yapılan yatırım maliyetlerinin, kamu kurumlarını ödemeler noktasında sıkıntıya soktuğu vurgulanmıştır.

Özel sağlık kurumlarının, sektördeki düzenlemeler sebebiyle yatırımlar noktasında sorun yaşadıkları bilgisi görüşmeler sonucunda edinilmiştir. Gerek yeni birimlerin açılması gerekse yeni makine ve cihazların alınması noktasında istenen standartların yerine getirilmesi, özel sağlık kurumlarını zaman zaman zorladığı ifade edilmiştir. Son dönemlerde artan maliyetler, özel sağlık kurumlarının yatırımlar noktasında daha tedbirli olmalarını gerektirmiştir. Yöneticilerin ifadelerine göre özel sağlık kurumları, özellikle son birkaç yılda makine - cihaz alımlarında ve yeni bir birimin açılmasında daha önceki yıllara göre maddi olarak daha fazla zorlanmaktadır. Bu sebeple makine ve cihaz alımında daha çok ikinci el ve kiralama yolunu tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Bu durumun kurumları yaptıkları yatırımlara ilişkin ödemeler noktasında rahatlattığı ifade edilmiştir. Bunun dışında yapacakları yatırımlar ile ilgili detaylı bir gereklilik çalışması yapmaktadırlar. Kurumlarına yük getireceklerinin belirlendiği bir yatırıma kalkışılmadığı da vurgulanmıştır. Öte yandan görüşülen özel sağlık kurumlarından bazıları çok yakın zamanda yeni binalarına geçeceklerini, bazıları ise yeni birimler açarak hizmet alanlarını genişlettiklerini belirtmişlerdir. Özel sağlık kurumları, artan yatırım maliyetlerinden etkileniyor olsalar da aldıkları tedbirler, yaptıkları tasarruflar ve sahip oldukları öz kaynakları sayesinde gerekli yatırımları gerçekleştirebildiklerini bildirmişlerdir

2. Teşhis-Tedavi Maliyetlerinin Artmasına Yönelik Bulgular

Teşhis ve tedavi maliyetlerindeki artış nedeniyle sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 44. Teşhis ve Tedavi Maliyetlerinin Artmasına İlişkin Frekans Analizi

2. Teşhis tedavi maliyetlerinin artması nedeniyle sorunlar yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	3	42,9	0	0	1	14,3	3	42,9	0	0
Özel	1	14,3	4	57,1	0	0	2	28,6	0	0
Toplam	4	28,6	4	28,6	1	7,1	5	35,7	0	0

Teşhis ve tedavi noktasında gerekli tıbbi malzeme, makine - cihaz ve bakım – onarım maliyetlerindeki artışlar sağlık kurumlarının giderlerini de artırmaktadır. Tablo verilerine göre sağlık kurumlarının çoğu, teşhis ve tedavi maliyetlerinin artması nedeniyle farklı düzeylerde de olsa sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Kurumların 5 (%35,7) tanesi nadiren, 4 (%28,6) tanesi her zaman, 4 (%28,6) tanesi sıklıkla ve 1 tanesi de bazen sorun yaşamaktadırlar. Sorun yaşamadığını söyleyen kurum hiç yoktur. En çok sorun yaşayan kurumların ise özel sağlık kurumları olduğu tespit edilmiştir.

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinden bazılarının ifadesine göre, teŗhis ve tedaviye iliŗkin maliyetlerde son birkaç yılda artış yaŗandığı ifade edilmiŗtir. Kurlarda yaŗanan dalgalanmalar nedeniyle ithalat kalemleri olarak ifade edilen tıbbi ilaç ve cihazların alınmasının kurumları bu süreçte oldukça etkilediği ifade edilmiŗtir. Bazı yöneticiler bu süreçte teŗhis ve tedavi maliyetlerinin sürekli bir artış eğiliminde olması, SUT fiyatlarında ise aynı oranda bir artış yapılmaması sebebiyle maliyetlerin sürekli olarak artmasına iliŗkin sorun yaŗadıklarını belirtmiŗlerdir. Özellikle vaka baŗına ve genellikle yurt dıŗından gelen protez türü malzemelerin alınması noktasında kurumlar mali yönden sıkıntı yaŗadıklarını dile getirmiŗlerdir.        bu ürünlerin fiyatlarında kurlardaki dalgalanmaya göre deđiŗiklikler meydana gelmiŗtir. Bakım ve onarım hizmetlerinin de döviz ile belirlenmesi neticesinde kurumların giderlerinin olumsuz etkilendiği söylenebilir. Öte yandan bazı tedarikçi firmaların Pandemi döneminde sağlık kurumlarına bir takım fiyat artışlarını yansıtmadıkları da vurgulanmıŗtır. Artan maliyetler kamu sağlık kurumlarını mali olarak sıkıntıya d ŗ rse de burada hem devletin hem de firmaların sağladıkları kolaylıklar sebebiyle sağlık kurumlarının bazılarının büyük sorunlar yaŗamadığı g r lm ŗt r. Maliyetlerdeki artışlara karŗı bazı sağlık kurumları, bu süreçte makine ve cihazların yenilenmesi anlamında giriŗimlerde bulunduklarını ifade etmiŗlerdir. Gerek Bakanlık desteği gerekse kurumun kendi imkânlarıyla makine ve cihazların yenilenmesi yoluna gidilebildiği bildirilmiŗtir. Bazı kurumlar ise sağlık turizmine yönelik de bazı özellikli birimlerin açılması ve uygulamaların yapılması amacıyla gerekli teknolojinin sağlanması adına faaliyet sürdürmektedirler.

Özel sağlık kurumlarında ise yapılan g r ŗmeler sonucunda, SUT fiyatlarının da göz önünde bulundurulmasıyla, artan teŗhis ve tedavi maliyetlerinin öngörülmeye  alıŗılarak bir strateji geliŗtirdikleri ifade edilmiŗtir. Teŗhis ve tedavi maliyetlerinin artması ve geri ödemelerdeki yetersizlikler nedeniyle, kurumlar kendilerini garanti altına almak adına gerekli planlamalarını yaptıklarını bildirmiŗlerdir.        ekonomik sıkıntıların yaŗandığı son birkaç yıllık dönemde fiyatların artmasıyla kurumların giderleri de artmıŗtır. Bazı kurum yöneticileri gerek makine cihazların bakım onarımını gerekse yenilenmesi anlamında gerekli  alıŗmaları yaptıklarını ve artan fiyatlardan yana sorun yaŗadıklarını belirtmiŗlerdir. Anket verilerine göre de özel kurumların büyük çoğunluğunun (4 kurum) sıklıkla sorun yaŗadığı tespit edilmiŗtir. Genel itibarıyla öz kaynak temelli faaliyet gösteren özel sağlık kurumları belirli bir süreye yetecek kadar nakit bulundurduklarını ifade etmiŗlerdir. Bunun dıŗında yapacakları yatırımlar ile ilgili detaylı bir gereklilik  alıŗması yapmaktadırlar. Kurumlarına y k getireceklerinin belirlendiği bir yatırıma kalkıŗılmadıđı da vurgulanmıŗtır.

D. Bankalarla Yaşanan Sorunlara İlişkin Bulgular

Bu bölümde sağlık kurumlarının, bankalarla yaşadıkları sorunlara ilişkin anket ve yarı yapılandırılmış mülakat verileri bulunmaktadır.

1. Bankalarla Yaşanan Teminat Sorununa İlişkin Bulgular

Bankalarla teminat sorunu yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 45. Bankalarla Yaşanan Teminat Sorununa İlişkin Frekans Analizi

1. Bankalarla teminat sorunu yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	0	0	2	28,6	5	71,4
Özel	0	0	0	0	1	14,3	2	28,6	4	57,1
Toplam	0	0	0	0	1	7,1	4	28,6	9	64,3

Bankalardan finansman sağlanacağı zaman, sağlık kurumlarının o tutarı geri ödeyebileceğine dair bir teminat göstermesi gerekmektedir. Böylece bankalar kendilerini güvenceye almaktadırlar. Çalışma kapsamındaki sağlık kurumlarının, genel itibarıyla bankalar ile teminat sorunu yaşamadıkları tespit edilmiştir. Kurumların 9 (%64,3) tanesi hiçbir zaman sorun yaşamadığını, 4 (%28,6) tanesi nadiren, 1 tanesi de bazen sorun yaşadığını belirtmiştir. Kamu sağlık kurumlarının, bankalar ile özel sağlık kurumlarından daha az teminat sorunu yaşadıkları tespit edilmiştir.

Kamu sağlık kurumlarının yönetici ifadelerine göre, bankalar ile teminat sorununun söz konusu olmadığı belirtilmiştir. Kredili işlem gerçekleştirmeyen kamu sağlık kurumları, teminat sorunu da yaşamadıklarını ifade etmişlerdir.

Özel sağlık kurumlarında ise teminat noktasında yöneticilerin görüşlerine göre yine çok fazla sorun yaşanmamaktadır. En küçük sağlık kurumu olan tıp merkezi bazen de olsa sorun yaşayabildiklerini belirtmiştir. Diğer kurumlara göre daha küçük bir işletme olması sebebiyle teminat gösterme noktasında sıkıntı yaşadıkları düşünülmektedir. Kurumların çoğu öz kaynak ağırlıklı finansman ile yönetildikleri için teminat noktasında sorun yaşanmadığı kanısına varılmıştır.

2. Faiz Oranına İlişkin Bulgular

Bankalarla faiz oranı sorunu yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 46. Bankalarla Yaşanan Faiz Oranı Sorununa İlişkin Frekans Analizi

2. Bankalarla faiz oranı sorunu yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	1	14,3	0	0	2	28,6	4	57,1
Özel	1	14,3	4	57,1	1	14,3	0	0	1	14,3
Toplam	1	7,1	5	35,7	1	7,1	2	14,3	5	35,7

Faiz oranlarındaki yükselmeler her sektörde olduğu gibi sağlık sektöründe de kredi maliyetlerinin artmasına neden olduğu için kurumlar açısından sorun yaratmaktadır. Tablo verilerine göre sağlık kurumlarının 5 (%35,7) tanesi hiçbir zaman sorun yaşamadıklarını belirtmişlerdir. Kurumların 5 (%35,7) tanesi sıklıkla, 1 tanesi her zaman, 1 tanesi bazen ve 2 (%14,3) tanesi de nadiren sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Faiz oranı sorunu yaşayan kurumlar daha çok özel sağlık kurumlarıdır

Kamu sağlık kurumları, bankalarla kredili işlem gerçekleştirmedikleri için faiz oranı sorunu da yaşamadıklarını ifade etmişlerdir. Bununla birlikte bazı yöneticilerle yapılan görüşmelerde, kamu kurumlarının gelirlerinin mevduat hesabına yatırılıp oradan da belirli bir miktar faiz elde edilerek değerlendirildiği ifade edilmiştir. Ancak burada faiz getirisine yönelik bir sorun yaşanmadığı belirlenmiştir.

Özel sağlık kurumları ise bankalardan kredi kullanırken faiz oranlarındaki yüksekliklerden olumsuz yönde etkilendiklerini belirtmişlerdir. Çünkü kullanacakları kredilerin maliyetlerinin yüksek olması demek kurumun giderlerinin fazla olması demektir. Bu sebeple de yöneticiler, faiz oranlarının yükselmesi ile ilgili sıkça sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Özel sağlık kurumlarının çoğu, öz kaynakları olsa bile belirli bir nakit döngüsünü ve bazı giderleri karşılamak için kredi kullanımını tercih etmektedirler. Bu sebeple bankaların faiz oranlarındaki değişim kurumları etkilemektedir.

3. Bürokrasi ve Evrak İşlerine İlişkin Bulgular

Bankalarla bürokrasi ve evrak işlerine yönelik sorunlar yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 47. Bankalarla Yaşanan Bürokrasi, Evrak İşleri Sorununa İlişkin Frekans Analizi

3. Bankalarla bürokrasi, evrak işleri sorunu yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	1	14,3	0	0	4	57,1	2	28,6
Özel	1	14,3	0	0	3	42,9	2	28,6	1	14,3
Toplam	1	7,1	1	7,1	3	21,4	6	42,9	3	21,4

Bankalar yoluyla birçok işlem (personel ödemeleri, borç ödemeleri, SGK geri ödemeleri, kredi kullanımı, vb.) gerçekleştiren sağlık kurumlarının bu süreçte bankalarla yaşadıkları bir takım sıkıntılar olabilmektedir. Tablodan elde edilen verilere göre sağlık kurumlarının genel itibarıyla bankalarla bürokrasi ve evrak işlemleri noktasında az sorun yaşadıkları görülmektedir. Sağlık kurumlarının 3 (%21,4) tanesi hiçbir zaman sorun yaşamadığını ifade etmiştir. Kurumların 6 (%42,9) tanesi nadiren, 3 (%21,4) tanesi bazen, 1 tanesi sıklıkla, 1 tanesi de her zaman sorun yaşadıklarını belirtmişlerdir. Kamu – özel ayrımında ise en fazla özel sağlık kurumlarının sorun yaşadıkları görülmektedir.

Kamu kurumlarının bankalarla SGK geri ödemeleri, döner sermaye ödemeleri ile malzeme ve cihaz ödemeleri vb. işlemler noktasında bağlantıları bulunmaktadır. Genel itibarıyla kamu sağlık kurumlarının bürokrasi ve evrak işleri ile ilgili problemlerinin bulunmadığı belirtilmiştir. Bir yöneticinin görüşüne göre ücretli olarak verilen sağlık hizmetlerinden doğan alacaklara ilişkin bankalarla bazı zamanlarda bürokrasi ve evrak işlemleri ile ilgili sorun yaşandığı belirtilmiştir. Öte yandan SGK’ dan alınan ödemeler noktasında fatura edilemeyen bazı işlemler ile ilgili sorunlar yaşandığı, ancak genel itibarıyla büyük bir sorunun olmadığı kanısına varılmıştır.

Özel sağlık kurumları, personel maaşlarının ödenmesi, SGK ve özel sağlık sigortalarından geri ödemelerin alınması, kurum gelir ve karının tutulması, kredi kullanılması vb. nedenlerle bankalarla çalışmaktadırlar. Bazı yönetici ifadelerine göre özel sağlık kurumlarının mevzuatta meydana gelen değişikliklerin takibi ile ilgili bankalarla zaman zaman problem yaşadıkları ifade edilmiştir. Özellikle sigortalardan alınan geri ödemelerde kimi zaman aksaklıklar olabildiği belirtilmiştir. Ancak bu aksaklıkların uzun süreli olmadığı, bankaların istediği gerekli düzeltmelerin hızlı bir şekilde yapıldığı belirtilmiştir.

4. Banka Kredisi Kullanıp Kullanmamalarına Yönelik Bulgular

Banka kredisi kullanılmaması nedeniyle sorun yaşandığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 48. Banka Kredisi Kullanmayı Tercih Edilmemesine İlişkin Frekans Analizi

4. Banka kredisi kullanmayı tercih etmediğimiz için sorun yaşıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	2	28,6	0	0	0	0	2	28,6	3	42,9
Özel	0	0	0	0	3	42,9	1	14,3	3	42,9
Toplam	2	14,3	0	0	3	21,4	3	21,4	6	42,9

Tablo elde edilen bilgilere göre, sağlık kurumları banka kredisi kullanmadıkları için genel itibarıyla sorun yaşamadıklarını belirtmişlerdir. Sağlık kurumlarının 6 (%42,9) tanesi hiçbir zaman sorun yaşamadıklarını; 3 (%21,4) tanesi nadiren, 3 (%21,4) tanesi bazen, 2 (%14,3) tanesi de her zaman sorun yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Sorun yaşadığını söyleyen sağlık kurumları çoğunlukla kamu kurumları

Kamu sağlık kurumları, genel itibarıyla kredili işlemler gerçekleştirmemektedirler. Belirli bir bütçe ile çalışan kamu kurumları bu bütçe dışında bir kaynak kullanamamaktadırlar. Bu bütçe dışında gerek olduğu takdirde Bakanlık tarafından sübvansede edilmektedirler. Bu sebeple bazı kurumlar, kredi kullanmaları gibi bir yetkilerinin bulunmadığını ve buna da gerek duymadıklarını çünkü Bakanlığın gerekli planlamaları yaptığını ifade etmişlerdir.

Görüşülen yöneticilerden bazıları Bakanlık dışında bir kaynaktan faydalanamama durumunu olağan karşılarken, bazı yöneticiler ise kredi kullanılması gerektiğini düşünmektedirler. Sağlık kurumunun işletilmesi noktasında belirlenen bütçenin dışında banka kredisi kullanımının kurumları finansal açıdan rahatlatacağı savunulmaktadır.

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin ifadelerinden yola çıkarak, sağlık kurumlarının öz kaynağı olsa dahi sağlıklı bir nakit döngüsü için kredi kullandıkları ifade edilmiştir. Gerek tıbbi sarf malzemelerinin alımında gerekse yapılacak yatırımlarda kredi kullanılmaktadır. Ancak bazı yöneticiler, kredi kullanımının faiz oranlarının düzeyiyle oldukça ilgisi olduğunu belirtmişlerdir. Ekonomik sıkıntının yaşandığı önceki birkaç yılda bazı özel sağlık kurumları kredi bulmakta zorlandıklarını ifade etmişlerdir. Özel sağlık kurumları, genel itibarıyla ekonomik durgunluk halinde ve faizlerin yüksek olduğu dönemlerde mecbur kalmadıkça kredi kullanmayı tercih etmediklerini de vurgulamışlardır.

4.9.4 Finansal Durumu Etkileyen Yönetim Politikalarına İlişkin Bulgular

Bu bölümde sağlık kurumu yöneticileri ile gerçekleştirilen, finansal sorunlara ilişkin yönetim politikalarına yönelik anket ve yarı yapılandırılmış mülakat sonuçlarına yer verilmektedir. Öncelikle her bir ifadeye ilişkin bir frekans tablosu hazırlanmıştır. Daha sonra da anket bulgularını pekiştirecek yarı yapılandırılmış mülakat bulgularına yer verilmiştir. Kamu ve özel olmak üzere iki ayrı sektörün yanıtlarına yönelik sonuçlar aşağıda bulunmaktadır.

1. Borç ve Alacakların Aynı Para Biriminden Olmasına İlişkin Bulgular

Borç ve alacakların aynı para biriminden olmasına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 49. Borç ve Alacakların Aynı Para Biriminden Olmasına İlişkin Frekans Analizi

1. Borç ve alacaklarımızın aynı para biriminden olmasına dikkat ederiz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	5	71,4	0	0	1	14,3	0	0	1	14,3
Özel	3	42,9	3	42,9	0	0	1	14,3	0	0
Toplam	8	57,1	3	21,4	1	7,1	1	7,1	1	7,1

Tablodan elde edilen bilgilere göre, sağlık kurumlarının çoğu borç ve alacaklarının aynı para biriminden olmasına dikkat ettiklerini belirtmişlerdir. Kurumların 8 (%57,1) tanesi her zaman, 3 (%21,4) tanesi sıklıkla, 1 tanesi bazen ve 1 tanesi de nadiren dikkat etiklerini ifade etmişlerdir.

Kamu sağlık kurumları borç ve alacakları noktasında belirli bir sistem ile hareket etmektedirler. Belirli bir plan ve bütçe dâhilinde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Kurumlar gelir ve gider noktasında denge sağlamaya çalıştıklarını belirtmişlerdir. Kurumların alacakları çoğunlukla SGK' dan ve TL cinsindendir. Borçları ise çoğunlukla TL olmakla beraber bazı durumlarda dövizli alımlar da söz konusu olmaktadır. Kamu sağlık kurumlarında genellikle alınacak malzeme, hizmet ve makine - cihazlar ihale yoluyla yerli firmalardan ve yerli ürünler olarak temin edilmektedir. Kurumlar piyasadaki firmalara fiyat

teklifleri gönderip içlerinden en iyi teklifi veren firmadan doğrudan alım ile de daha hızlı alımlar gerçekleştirdiklerini bildirmişlerdir. Özellikle Bakanlığın sağladığı bir imkân olan yerli ürün alımında indirim yapılması durumu, kurumları yerli ürünlere yöneltmektedir. Yönetici görüşlerine göre sarf malzemeleri genellikle yerli firmalardan TL üzerinden alınırken, diğer yüksek teknoloji ve ülkemizde üretilmeyen bazı makine ve cihazlar yurt dışından temin edilmektedir. Öte yandan bazı cihazların bakım – onarım ücretleri ve garanti yedek parçaları da yine ilgili döviz üzerinden alındığı bildirilmiştir. Gelir ve giderler noktasında denge çoğu zaman sağlanmakla beraber son bir yıllık dönemde fiyatların artması ve Pandeminin yaşanması nedeniyle kamu kurumlarının borçlarını zamanında ödeyemedikleri ifade edilmiştir. Bu sebeple Bakanlık, kurumların borçlarının vadesini 1 yıldan fazla süre ile uzatmış ve kurumlara finansal açıdan kolaylık sağlamıştır. Sonuç olarak kamu kurumlarının alacakları TL cinsinden, borçları ise çoğu zaman yine TL üzerinden olmakla birlikte, bazen de Euro-Dolar üzerinden olabilmektedir.

Özel sağlık kurumlarında ise tıbbi sarf malzemeleri ve ilaçlar genel itibarıyla yerli tedarikçilerden sağlanırken makine ve cihazlar çoğu zaman yurtdışından alınmaktadır. Özel sağlık kurumlarının kamu sağlık kurumları gibi yerel malzeme kullanmaları noktasında bir fiyat indirimleri bulunmamaktadır. Hangi malzeme veya makine-cihaz nerede daha uygunsa oradan temin edilmektedir. Kurumların alacakları genellikle sigorta kurumlarından ve ücretli hastalardan TL cinsindendir. Borçlar ise hem TL hem de ilgili döviz üzerinden ödenebilmekte, hatta daha çok dövizli alımlar gerçekleştirildiği de belirtilmektedir. Bu sebeple özel sağlık kurumlarının dövizli alımları daha fazla yaptıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

2. Borç ve Alacak Dengesinin Gözetilip Gözetilmediğine İlişkin Bulgular

Borç ve alacak dengesinin gözetilip gözetilmediğine ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 50. Borç ve Alacakların Aynı Miktardan Olmasına İlişkin Frekans Analizi

2. Borç ve alacaklarımızın aynı miktarda olmasına dikkat ederiz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	4	57,1	1	14,3	1	14,3	1	14,3	0	0
Özel	0	0	3	42,9	1	14,3	1	14,3	2	28,6
Toplam	4	28,6	4	28,6	2	14,3	2	14,3	2	14,3

Tablo verilerine göre, kurumların 4 (%28,6) tanesi her zaman, 4 (%28,6) tanesi sıklıkla, 2 (%14,3) tanesi bazen ve 2 (%14,3) tanesi de nadiren dikkat ettiklerini belirtmişlerdir. 2 özel kurum ise bu konuda dikkat etmediklerini ifade etmişlerdir. Kamu – özel ayrımında ise kamu sağlık kurumları daha fazla dikkat ettiklerini belirtmişlerdir.

Kamu kurumları gider bütçesi ile çalışmaktadırlar. Yapılan planlamalar ile giderlerine göre bütçe belirlenmekte ve sağlık hizmeti sundukça peyderpey kuruma ödenmektedir. Yönetici ifadelerine göre borç ve alacak dengesi oluşturulmaya çalışılarak faaliyetler yürütülmektedir. Bazı kamu yöneticilerinin ifadelerine göre, borç ve alacak dengesinin oluşturulması noktasında titiz davrandıkları ve zarara yol açacak işlemlerden kaçındıkları ifade edilmiştir. Mesela tıbbi malzeme ve ilaç alımlarında önceki yıl kullanılan miktar göz önünde bulundurularak ihtiyaç tespit edildikten sonra alımlar yapılmaktadır. Eğer talep edilen miktar fazla ise makul miktara çekilerek alıma karar verilmektedir. Kamu kurumları en az 3 aya yetecek kadar ellerinde stok bulundurmamak durumundadırlar. Ancak bazı durumlarda kurumlar fiyat olarak çok ucuz buldukları malzemeleri yaklaşık 1 yıllık süreler için stoklayabildiklerini belirtmişlerdir. Yine yönetici ifadelerine göre Bakanlık, TDMS ile her bir kurumun gelir ve giderlerine ilişkin durumlarını eş zamanlı olarak takip edebilmektedir. Kamu kurumlarında borçlar genel itibariyle uzun vadeli planlanmamaktadır. Ancak son zamanlardaki ekonomik durgunluk nedeniyle kurumlar borçlarını ödeme noktasında sıkıntı çektikleri için Bakanlık ödeme vadelerini uzatmıştır. Gelirler noktasında ise genel itibariyle herhangi bir sorun yaşamadıklarını belirten yöneticiler SGK’ dan geri ödemelerini çoğu zaman vaktinde aldıklarını ifade etmişlerdir. Genel itibariyle denk bütçenin hedeflendiği kamu kurumlarında gelir-gider dengesi sağlanmaya çalışılmaktadır.

Özel sağlık kurumlarında ise borç ve alacak miktarının aynı olmasının çok gerekli görülmediği, borçla finanse edilen bir sağlık kurumunda bu durumun daha fazla takip edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Kurumların alacakları çoğunlukla SGK’ dan olmakla beraber, bu alacaklar zaten belirlidir ve çoğu zaman ise vaktinde alınabilmektedir. Bunun dışında özel sigortalardan ve ücretli hastalardan da alacaklar çoğu zaman vaktinde tahsis edilmektedir. Borçları noktasında ise kurumlar çeşitli tedarikçi firmalara borçlanabilmektedirler. Borçlarının miktarı, tıbbi malzeme ve ilaç alınması ile makine - cihaz yatırımlarının yapılmasına göre değişmektedir. Özel sağlık kurumlarının en temel amacı kar elde etmek olduğu için, alacaklarını artırmaya yönelik çeşitli yatırımlar yaptıklarını belirten kurumlar aynı zamanda bu yatırımlar yapılırken de daha fazla borçlanabildiklerini ifade etmişlerdir.

3. İthal ve Yerel Malzeme Kullanımına İlişkin Bulgular

İthal malzeme yerine yerel malzeme kullanımına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 51. İthal ve Yerel Malzeme Kullanımına İlişkin Frekans Analizi

3. İthal malzeme yerine yerel malzeme kullanıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	2	28,6	4	57,1	1	14,3	0	0	0	0
Özel	0	0	1	14,3	1	14,3	4	57,1	1	14,3
Toplam	2	14,3	5	35,7	2	14,3	4	28,6	1	7,1

Tablo verilerine göre, sağlık kurumlarının neredeyse yarısı ithal malzeme yerine yerel malzeme tercih ettiklerini belirtmişlerdir. Kurumların 2 (%14,3) tanesi her zaman, 5 (%35,7) tanesi sıklıkla, 2 (%14,3) tanesi bazen ve 4 (%28,6) tanesi nadiren ithal malzeme yerine yerel malzeme kullandığını ifade etmiştir. Bir özel kurum ise hiçbir zaman yerel malzeme kullanmadığını ifade etmiştir. En fazla yerel malzeme kullanan kurumlar, kamu sağlık kurumlarıdır.

Kamu sağlık kurumlarında yönetici ifadelerine göre genellikle tıbbi ilaç ve malzemelerde yerel ürünler tercih edilmektedir. Tedarikçi firmaların sağlık kurumlarına fiyat avantajı sağlamasının mevzuatlarla zorunlu hale getirildiği belirtilmiştir. Bu sebeple ihalelerde yerli malı talep edenlere indirimli fiyatlar verilmektedir. Gerek olduğu takdirde yurtdışından da alımlar yapılması söz konusudur. Makine - cihaz noktasında ise yine yöneticiler tarafından önceliğin yerli ürünlere verildiği, Türkiye’de bulunmayan makine ve cihazların da genel itibarıyla yurtdışından getirildiği belirtilmiştir.

Özel sağlık kurumlarının kamu gibi öncelikle yerel malzeme kullanma durumu yoktur. Yerel malzeme tedarik eden firmalar, ürünlerinin fiyatlarını yurtdışındaki aynı ürünün fiyatına göre bir belirleme yapmaktadırlar. Bu sebeple gerek malzeme ve ilaç gerekse makine – cihaz fiyatları noktasında çoğu zaman iki firmanın da bir fark kalmamaktadır. En iyi fiyat veren firmadan ürün alınmaktadır. Genel itibarıyla hizmet sunabilmek adına temin edilen makine ve cihazların ithal edildiği bildirilmiştir. Sarf malzemeleri ve ilaçlar noktasında ise firmalara teklifler yapılmakta ve en uygun fiyat veren yerli ya da yabancı firmalardan bu ürünler alınmaktadır. Yöneticilerin de ifadesine göre hangi ürün nerede fiyat olarak uygunsa malzeme alımları oradan yapılmaktadır.

4. Yatırım Projelerinin Ertelenmesine (Finansal Sorun Durumunda) İlişkin Bulgular

Yatırım projelerinin ertelenmesine ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 52. Yatırım Projelerinin Ertelenmesine İlişkin Frekans Analizi

4. Yatırım projelerini erteliyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	4	57,1	2	28,6	1	14,3
Özel	0	0	2	28,6	2	28,6	2	28,6	1	14,3
Toplam	0	0	2	14,3	6	42,9	4	28,6	2	14,3

Tabloya göre kurumların 6 (%42,9) tanesi bazen, 4 (%28,6) tanesi nadiren, 2 (%14,3) tanesi ise sıklıkla yatırım projelerini ertelediklerini belirtmişlerdir. 2 (%14,3) sağlık kurumu da hiçbir zaman ertelemediklerini ifade etmiştir. Genel itibarıyla özel sağlık kurumlarının yatırımları daha çok erteledikleri görülmektedir.

Kamu sağlık kurumları, çoğu zaman ihtiyaç duydukları yatırımları gerçekleştirdiklerini belirtmişlerdir. Sabit yatırımlar noktasında detaylı gerekçelendirme yaparak bütçe alabildiklerini ifade etmişlerdir. Bakanlığın yatırımlar noktasında kamu sağlık kurumlarını desteklediği vurgulanmıştır. Son birkaç yıllık ekonomik sıkıntının olduğu dönemde kurumlar, yapacakları çoğu yatırım noktasında onay alabildiklerini ifade etmişlerdir. Hatta

yöneticiler bu dönemde devletin çok fazla desteğini gördüklerini de vurgulamışlardır. Ancak bazı yöneticilerin ifadelerine göre, bazı durumlarda Bakanlık anlamlandıramadığı yatırım projelerinin onay süreçlerini uzatabilmektedir. Kurum her ne kadar bu projenin gerekliliğini vurgulasa da Bakanlık onay vermek için detaylı gerekçeler talep etmektedir. Kamuda yatırımlar noktasında finansal açıdan bir sorun olmamakla birlikte, yatırımların ayrıntılı gerekçelerinin Bakanlığa sunulması gerekmektedir. Sağlık hizmeti sunumunun devamı ve daha iyi bir sağlık hizmetinin verilebilmesi adına harcama yapılması gerektiği yöneticiler tarafından vurgulanmıştır. Öte yandan, sektörün mutfağında oldukları ve oluşan ihtiyaçları bizzat gördükleri için yatırım taleplerini haklı gerekçelere dayandırdıklarını da ifade etmişlerdir. Bu sebeple de genel itibarıyla yapılmak istenen yatırımlar için Bakanlık onayının alındığı vurgulanmıştır.

Özel sağlık kurumlarında, yine yönetici görüşlerine göre yapılacak yatırımın gerekliliği araştırılmaktadır. Yatırımın kuruma değer katıp katmayacağı ve kuruma geri dönüşünün detaylı olarak belirlenmesinden sonra yatırımlar gerçekleştirilmektedir. Son yıllarda yaşanan ekonomik sıkıntıların, yatırımlar noktasında bazı sağlık kurumlarını çok fazla zorlamışken bazılarını ise fazla zorlamadığı belirtilmiştir. Görüşülen kurumların iki tanesi yakın zamanda yeni ve daha fazla yataklı bir bina yaptıklarını ifade etmişlerdir. Buradan da anlaşılacağı üzere bu kurumlar finansal olarak bu yatırımı karşılayacak güce sahiptirler. Bu iki kurum da yarı yarıya öz kaynak ile yönetilen sağlık kurumlarıdır. Burada öz kaynak sahibi olmaları da oldukça etkilidir.

5. Atıl Fonların Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular

Atıl fonları menkul kıymetlerde ve yatırım araçlarında değerlendirilip değerlendirilmediğine ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 53. Atıl Fonların Değerlendirilmesine İlişkin Frekans Analizi

5. Atıl fonları menkul kıymetlerle ve yatırım araçları ile değerlendiriyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	1	14,3	0	0	0	0	6	85,7
Özel	1	14,3	1	14,3	3	42,9	2	28,6	0	0
Toplam	1	7,1	2	14,3	3	21,4	2	14,3	6	42,9

Sağlık kurumlarının çoğu atıl fonları menkul kıymetlerde veya diğer yatırım araçlarında değerlendirmediklerini ifade etmiştir. Kurumlardan 6 (%42,9) tanesi hiçbir zaman atıl fonların menkul kıymetlerde ve yatırım araçlarında değerlendirmediklerini ifade etmişlerdir. Kurumların 2 (%14,3) tanesi nadiren, 3 (%21,4) tanesi bazen, 2 (%14,3) tanesi sıklıkla 1 tanesi ise her zaman atıl fonların menkul kıymetlerle veya yatırım araçlarıyla değerlendirdiklerini ifade etmişlerdir. Özel sağlık kurumlarının kamuya göre daha fazla atıl fonları menkul kıymetlerle ve yatırım araçlarıyla değerlendirdikleri belirlenmiştir.

Kamu kurumlarında yöneticilerden alınan bilgilere göre bütçenin harcama yetkisi başhekim ve onun görevlendirdiği yöneticilerde iken, kullanma yetkisi saymandadır. Sayman kamu kurumlarının muhasebe işlemlerini yürütmek için görevlendirilen yetkilidir. Yönetici ifadelerine göre bankada bekleyen atıl fonun başka bir yerde değerlendirilmesi yatırım anlamına gelmektedir. Sağlık kurumu yöneticilerinin yatırım yetkisi bulunmamaktadır. Öte yandan kamu kurumlarında atıl fonların değerlendirilmesi ancak mevduat hesabına yatırılmak suretiyle olabilmektedir. Buradan bir faiz geliri elde edilmektedir. Bu işlemleri ise sayman yürütmektedir. Sağlık kurumlarından yalnızca 1 tanesi sıklıkla atıl fonların yatırım araçlarında değerlendirildiğini ifade etmiştir. Burada sayman tarafından mevduat hesabına yatırılan fonlardan bahsedildiği söylenebilir. Görüşülen diğer kamu sağlık kurumları atıl fonları herhangi bir şekilde değerlendirmediklerini ifade etmişlerdir. Çünkü kurum yöneticilerinin böyle bir yetkileri bulunmamaktadır.

Özel sağlık kurumlarında ise yöneticiler, genellikle elde ettikleri karları sağlık hizmetinin verilmesi adına gerçekleştirilecek yatırımlarda kullandıklarını ifade etmişlerdir. Öte yandan kurumların çoğunun öz kaynak temelli olması ve aynı zamanda bazılarının da diğer sektörlerde faaliyet göstermeleri, atıl fonların belirli yatırım araçlarında değerlendirildiği anlamına gelmektedir. Kurum yöneticisinin parayı değerlendirme biçimine göre kurum karının belirli finansal araçlara (tahvil, bono ve mevduat) yatırılabilirdiği bildirilmiştir.

6. Hastalara Yapılan Taksitli- Kredili İşlemlere İlişkin Bulgular

Hastalara taksitli-kredili işlem yapılmasına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 54. Hastalara Taksitli ve Kredili İşlem Yapılmasına İlişkin Frekans Analizi

6. Hastalara taksitli-kredili işlem yapıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	1	14,3	2	28,6	1	14,3	3	42,9
Özel	0	0	1	14,3	1	14,3	3	42,9	2	28,6
Toplam	0	0	2	14,3	3	21,4	4	28,6	5	35,7

Tablo verilerine göre, sağlık kurumlarında çok fazla taksitli ve kredili işlem yapılmadığı tespit edilmiştir. Kurumların 5 (%35,7) tanesi hiçbir zaman taksitli ve kredili işlem yapmadıklarını, 4 (%28,6) tanesi nadiren, 3 (%21,4) tanesi bazen, 2 (%14,3) tanesi de sıklıkla yaptıklarını ifade etmişlerdir.

Kamu sağlık kurumlarında genellikle sunulan tedavi masraflarına ilişkin ödemeler SGK' dan tahsis edilmektedir. Daha sonra çok nadir olsa da özel sigortalardan da geri ödeme almaları söz konusu olabildiğini ifade etmişlerdir. Bunun dışında herhangi bir sağlık sigortası olmayıp ücretli olarak kuruma başvuran hastalardan alınan ödemeler nakit veya kredi kartı ile olabilmektedir. Bazı yöneticiler bu tarz işlemlerin az da olsa kurumlarında yapıldığını ifade etmişlerdir. Çünkü sağlık kurumlarına başvuran hastaların tümünün genel sağlık sigortası bulunmamaktadır. Bu oran az olmakla birlikte bu hastalara belirli bir ücret

ile talep ettikleri hizmet sunulmakta ve ödemesi kişinin ödeme durumuna göre nakit veya kredi kartı ile yapılabilir. ÖZEL SAĞLIK KURUMLARI, sunulan hizmet bedellerini öncelikle SGK’ dan tahsis etmektedir. Genel sağlık sigortası bulunan hasta özel bir kuruma başvurduğunda, kurumun sunduğu sağlık hizmetleri bedellerini SUT ile belirlenen miktar kadar artırarak hastadan talep edebilmektedir. SGK’ lı hastaların yapacakları bu ödemeler nakit olabileceği gibi kredi kartı ile de yapılabilir. Özel kurumlar ikinci olarak ise en fazla özel sağlık sigortalarından, sundukları hizmetlerin bedellerini tahsis etmektedirler. Özel sigortalı hastaların extra ödeme yapmalarını gerektirecek durumlar ise az olmaktadır. Özel sigortalar tanı ve tedaviye ilişkin çoğu ödemeyi kendileri gerçekleştirmektedirler. Herhangi bir sigortası olmayan hastalardan ise sunulan hizmet bedelleri yine nakit ve kredili olarak alınabilmektedir.

7. Üstün ve Güçlü Olunan Alana Yönelme Politikasının Varlığına İlişkin Bulgular

Üstün ve güçlü olunan alana yönelme politikasının varlığına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 55. Üstün ve Güçlü Alanlara Yönelinmesine İlişkin Frekans Analizi

7. Üstün ve güçlü olduğumuz alanlara yöneliyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	2	28,6	3	42,9	2	28,6	0	0	0	0
Özel	2	28,6	4	57,1	0	0	1	14,3	0	0
Toplam	4	28,6	7	50,0	2	14,3	1	7,1	0	0

Sağlık kurumlarının genel itibarıyla üstün ve güçlü oldukları alanlara yöneldikleri tablodan görülmektedir. Kurumların 7 (%50) tanesi sıklıkla, 4 (%28,6) tanesi her zaman, 2 (%14,3) tanesi bazen ve 1 tanesi de nadiren üstün ve güçlü oldukları alanlara yöneldiklerini ifade etmişlerdir.

Kamu sağlık kurumları yöneticilerinin ifadelerine göre kurumlar, üstün ve güçlü oldukları alanlara her zaman yönelmektedirler. Yöneticiler güçlü oldukları branşları daha fazla geliştirebilmek adına gerekli tüm yatırımları gerçekleştirmeye çalıştıklarını belirtmişlerdir. Görüşülen bazı yöneticilere göre kurumun hasta potansiyelinin artmasında üstün olan alanların önemi büyüktür. Çünkü hastaların bir branşta o kurumun iyi olduğunu bilmesi ve aldıkları hizmetten de memnun kalmaları, daha sonraki dönemlerde o kurumu farklı bir branş için de tercih etmelerini sağlayacaktır. Burada önemli olan hem hastaya kaliteli bir hizmet sağlamak ve memnuniyetini artırmak hem de hasta potansiyelinde bir artış meydana getirmektedir. Bu sebeple kamu sağlık kurum yöneticileri, üstün olunan alanların daha fazla geliştirilmesi ve üstün olunan alan sayısının artırılması noktasında çaba sarf etmektedirler. Öte yandan görüşülen bazı yöneticiler kamu kurumlarının üstün alanlara yöneldikleri kadar, üstün olmadıkları alanlara da yönelmek durumunda olduklarını vurgulamışlardır. Kuruma zarar getiren bir alan olsa dahi eğer o alana ihtiyaç varsa yöneldiklerini dile getirmişlerdir. Çünkü o hizmetin de bir şekilde verilmesi gerektiği

belirtilmiştir. Her şeyin maddiyat olmadığını ifade eden yöneticiler, başta birey, daha sonra da toplum sağlığının korunması adına hizmetlerini gerçekleştirdiklerini vurgulamışlardır. Bazı kurumlar ise sağlık turizmi ile ilgili üstün olduklarını ve bu noktada daha fazla yabancı hastaya ulaşmayı amaçladıklarını ifade etmişlerdir. Bunun için de her fırsatta verdikleri hizmeti geliştirmeye odaklanmakta ve gerekli tanıtımları da yapmaktadırlar. Üst düzey özellikli tedavilerin kaliteli bir şekilde uygulanıyor olması, kurumları tercih eden hasta sayısını da etkilemektedir. Tüm bunlardan hareketle, kamu sağlık kurumlarının iyi oldukları alanlara önem gösterdikleri sonucuna varılmaktadır.

Özel sağlık kurumları yöneticileri ise yine üstün oldukları alanlara daha fazla yatırım yaptıklarını dile getirmişlerdir. Her alanda kaliteli hizmet vermeyi hedeflemenin yanında bazı öne çıkan branşlar üzerine yoğunlaşmakta ve o branşlara yönelik sürekli bir gelişim sağladıklarını belirtmişlerdir. Üstün olunan bir poliklinikte makine ve cihazların kalite ve çeşitliliğinin yanında doktorun bilgi ve becerisinin hastayı tatmin etmesinin de önemli olduğu vurgulanmıştır. Bu sebeple yöneticiler yalnızca makine ve cihazlara değil doktor ve sağlık personeline de yatırım yapmakta ve çalışanlarını titizlikle seçmektedirler. Çünkü kaliteli sağlık hizmetinin sunumu tüm bu unsurların etkileşiminden oluşmaktadır.

8. Fark Ücreti Alınmasına İlişkin Bulgular

Anlaşmalı kuruluşlara tabi hastalardan fark ücreti alınmasına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 56. Fark Ücreti Alınmasına İlişkin Frekans Analizi

8. Anlaşmalı kuruluşlara tabi hastalardan fark ücreti alıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	1	14,3	0	0	0	0	1	14,3	5	71,4
Özel	3	42,9	0	0	3	42,9	1	14,3	0	0
Toplam	4	28,6	0	0	3	21,4	2	14,3	5	35,7

Tablo verilerine göre sağlık kurumlarının 5 (%35,7) tanesinin hiçbir zaman fark ücreti almadığı tespit edilmiştir. Kurumların 4 (%28,6) tanesi her zaman, 3 (%21,4) tanesi bazen, 2 (%14,3) tanesi de nadiren fark ücreti aldığını beyan etmiştir. En fazla fark ücreti aldığını belirten kurum özel sağlık kurumlarıdır.

Kamu sağlık kurumlarında tedavi gören ve Genel Sağlık Sigortası (GSS) bulunan hastalardan, sunulan sağlık hizmetleri ile ilgili herhangi bir ücret talep edilmemektedir. Fark ücretinin alınması durumu kamu sağlık kurumlarında söz konusu değildir.

Özel sağlık kurumları, SUT fiyatları üzerinden 2 kat daha fazla fark ücreti alabilmektedirler. Kimi zaman bu oranın da üzerinde seyreden ücret talepleri söz konusu olabilmektedir.

9. Öz Kaynakların Artırılmasına İlişkin Bulgular

Öz kaynakların artırılmasına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 57. Öz Kaynakların Artırılmasına İlişkin Frekans Analizi

9. Öz kaynakları arttırmaya çalışıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	2	28,6	3	42,9	0	0	1	14,3	1	14,3
Özel	3	42,9	4	57,1	0	0	0	0	0	0
Toplam	5	35,7	7	50,0	0	0	1	7,1	1	7,1

Tablo verilerine göre, sağlık kurumları genel olarak öz kaynaklarını arttırmaya çalışmaktadırlar. Kurumların 7 (%50) tanesi sıklıkla, 5 (%35,7) tanesi her zaman, 1 tanesi nadiren öz kaynaklarını artırdıklarını ifade etmişlerdir. Kamu sağlık kurumlarından 1 tanesi hiçbir zaman öz kaynak artırmadığını ifade etmiştir. En fazla öz kaynak arttırmaya çalışan kurumlar özel sağlık kurumlarıdır.

Kamu kurum yöneticilerinin ifadelerine göre kurumlar döner sermaye bütçesini öz kaynak gibi görmektedir. Kendilerine belirlenen bütçe ile işlemlerini gerçekleştirirken kar amacı gütmeseler de gelirlerinin artmasına yönelik çalıştıklarını ifade etmişlerdir. Çünkü artan gelirleri sayesinde elde ettikleri karı, Bakanlık izni ile yapacakları yatırımlarda kullanabilmektedirler. Öte yandan zarar etme durumunda, kurum yöneticilerine cezai işlemler uygulanabilmektedir. Bu sebeple, kamu kurumları önce denk bütçe daha sonra da gerek tasarruflar ile gerekse hasta potansiyelini arttırmaya çalışarak daha fazla gelir elde etme hedefindedirler. Öz kaynaklarını hiçbir zaman artırmadığını söyleyen sağlık kurumu, yeni açılan küçük bir sağlık kurumudur. Bu kurumun amacının şimdilik gelir ve giderlerin dengelenmesi olduğu yapılan görüşmelerle tespit edilmiştir. Mevcut hasta potansiyeli ve imkânlarıyla faaliyet gösteren kurumun, kar elde ederek öz kaynak artırma gibi bir amacının bulunmadığı söylenebilir. Bu kurum, yalnızca gerekli sağlık hizmetlerinin sunulması faaliyetine devam etmektedir.

Özel sağlık kurumları ise öz kaynakların artırılması noktasında kamuya nazaran daha fazla çabalamaktadırlar. Çünkü özel kurumların varlıklarını sürdürmesi kamuya göre daha zordur. Kamu kurumları gerek olduğunda devlet tarafından sübvansé edildikleri için herhangi bir kamu sağlık kurumunun kapatılması gibi bir durum çoğu zaman söz konusu olmamaktadır. Ancak özel sağlık kurumlarının sürekli zarar etmelerinin ve varlıklarını sürdürememelerinin sonucu kurumun kapatılmasına kadar gidebilmektedir. Herhangi bir güvencesi olmayan özel sağlık kurumları bu sebeple daha fazla kar elde etme amacındadırlar. Özel sağlık kurumlarının öz kaynakların artırılması için atacakları en büyük adımın ortak almak olduğu ifade edilmiştir. Öte yandan bazı sermaye grupları tarafından alınıp yönetilen sağlık kurumları da öz kaynak bakımından daha rahat olduklarını belirtmişlerdir. Görüşülen bazı kurum yöneticilerinin ifadelerine göre belirli bir sermaye bulunmuyor ve daha çok borçlarla işler yürüyor, a bu kurumların çok daha fazla dikkat etmeleri gerekmektedir. Sermaye gruplarının yönettiği özel sağlık kurumlarında

kolaylıkla zarar edilmesi söz konusu olmamaktadır. Gerektiği yerde bu grupların öz kaynakları, sağlık kurumlarını içerisinde bulundukları sıkıntılı süreçten kurtarabilmektedir. Ancak her hâlükârda bir özel kurum olmaları sebebiyle, varlıklarını sürdürmeleri için sürekli kazanıyor olmaları ve kar ediyor olmaları gerekmektedir. Özel kurumlar bütün bu sebeplerle, öz kaynağa sahip olsun veya olmasın gelirlerinin artırılması adına gereken yatırımları yaptıklarını vurgulamışlardır. Öte yandan yapılan tasarruflar ile de kurumlar giderlerini azalttıklarını ifade etmişlerdir.

10. Personel Azaltılmasına İlişkin Bulgular

Personel azaltılmasına ilişkin kamu ve özel sağlık kurumları ile yapılan anket bulguları ve yöneticilerle gerçekleştirilen mülakatlardan elde edilen bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 58. Personelin Azaltılmasına İlişkin Frekans Analizi

10. Personeli azaltıyoruz										
	Her zaman		Sıklıkla		Bazen		Nadiren		Hiçbir zaman	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	0	0	2	28,6	5	71,4
Özel	1	14,3	0	0	0	0	4	57,1	2	28,6
Toplam	1	7,1	0	0	0	0	6	42,9	7	50,0

Tablodan elde edilen verilere göre sağlık kurumlarının, finansal sorunların giderilmesi adına personel azaltma yoluna çok fazla gitmedikleri tespit edilmiştir. Kurumların 7 (%50) tanesi hiçbir zaman personel azaltmadıklarını, 6 (%42,9) tanesi ise nadiren de olsa azalttıklarını ifade etmişlerdir. Özel kurumlardan bir tanesi ise her zaman personel azalttığını ifade etmiştir.

Kamu sağlık kurum yöneticilerinin görüşlerine göre, personel planlamasının Bakanlık tarafından yapılması sebebiyle kurumlarda finansal sıkıntı durumunda personel azaltılması gibi bir durum söz konusu olmamaktadır. Personel performansı ile ilgili herhangi bir sorun yaşanıyor ise bu sorunlar kurum içerisinde çözülmeye çalışılmaktadır. Çözülemez bir sorun oluşmuşsa personelin işine son verilebilmektedir. Yöneticiler kamu kurumlarında personelin azaltılmasının finansal sıkıntılara bağlı olmadığını vurgulamışlardır.

Özel sağlık kurumları finansal sorunlar sebebiyle genel itibariyle personel azaltmadıklarını dile getirmişlerdir. Görüşülen yöneticiler, kurumlarındaki kritik yerlerde görev yapan personeli her daim koruduklarını belirtmişlerdir. Ancak personel performansında kasıtlı bir azalma olduğu takdirde önce uyarı, daha sonra kınama cezaları verilerek personelin performansını düzeltmesini beklemekte, ancak yine de düzelme olmuyorsa o zaman işten çıkarılma ile sonuçlanan bir süreç söz konusu olmaktadır. Ancak finansal sıkıntıların giderilmesi adına personelin işine son verilmesi kurumların gerek görmediği bir hareket olarak vurgulanmıştır.

4.9.5 Sağlık Kurumlarında Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına İlişkin Bulgular

Finansal yönetim, ihtiyaç duyulan kaynakların elde edilmesi ve bu kaynakların uygun varlıklarda değerlendirilmesi sürecidir. Yönetim muhasebesi ise, yöneticilere sağlanan finansal veriler ışığında kurumlara yönelik yatırım, fiyat belirleme ve finansman kararlarının alınmasını sağlayan bir muhasebe türüdür. Muhasebe verilerinin yönetime sunulması ile gerekli kararların alınmasını sağlayan bir süreci ifade etmektedir. Çalışmada belirtilen 20 yönetim muhasebesi uygulamasının kurumlarda kullanılıp kullanılmadığı, kamu ve özel sağlık kurumları tarafından hangi uygulamaların daha fazla kullanılarak yöneticiye karar sürecinde fayda sağladığı tespit edilmiştir.

Anket verilerine göre, sağlık kurumlarında kullanılan ve yöneticiye karar alma noktasında destek sağlayan yönetim muhasebesi uygulamalarının kamu ve özel sağlık kurumlarında kullanılıp kullanılmadığına dair yöneticilerin ifadelerine ilişkin bulgular Tablo 59’da verilmektedir.

Tablo 59. Sağlık Kurumlarında Kullanılan Finansal Yönetim ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

Finansal Yönetim ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları		SAĞLIK KURUMLARI					
		TOPLAM (14 kurum)		KAMU (7 kurum)		ÖZEL (7 kurum)	
		Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
1	Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	9	64,3	5	71,4	4	57,1
2	Kıyaslama	9	64,3	5	71,4	4	57,1
3	Karlılık Analizi	7	50,0	3	42,9	4	57,1
4	Geleneksel Maliyet Teknikleri	6	42,9	5	71,4	1	14,3
5	Nakit Bütçeleme	5	35,7	1	14,3	4	57,1
6	Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	5	35,7	4	57,1	1	14,3
7	Oran Analizi	5	35,7	1	14,3	4	57,1
8	Hedef Maliyetleme	4	28,6	0	0	4	57,1
9	Ürün Yaşam Boyu Maliyetleme	4	28,6	2	28,6	2	28,6
10	Esnek Bütçeleme	3	21,4	2	28,6	1	14,3
11	Satış Analizi	3	21,4	0	0	3	42,9
12	Dengeli Skor Kartı	2	14,3	0	0	2	28,6
13	Kaizen Maliyetleme	2	14,3	0	0	2	28,6
14	Dönüşüm Muhasebesi	2	14,3	1	14,3	1	14,3
15	Müşteri Karlılık Analizi	2	14,3	0	0	2	28,6
16	Başa Baş Noktası Analizi	2	14,3	0	0	2	28,6
17	Değer Zinciri Analizi	2	14,3	1	14,3	1	14,3
18	Sıfır Tabanlı Bütçeleme	1	7,1	0	0	1	14,3
19	Yöneylem Analizi	1	7,1	0	0	1	14,3
20	Veri Zarflama Analizi	1	7,1	0	0	1	14,3

Yukarıdaki tabloda bulunan uygulamalar, en fazla kullanılan en az kullanılan doğru sıralanmıştır. Sağlık kurumlarından (14 kurum) en fazla 9 kurum en az ise 1 kurum bu uygulamaları kullandıklarını ifade etmişlerdir. Kamuda en fazla 5 kurum bu uygulamaları kullandığını ifade ederken, 9 uygulamanın hiçbir kamu kurumu tarafından kullanılmadığı ifade edilmiştir. Özelde ise en fazla 4 ve en az 1 kurum bu uygulamaları kullanmaktadır.

Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarında Kullanılan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

Yönetim muhasebesi uygulamaları, muhasebeye doğru ve sistemli veri sağlayarak, yöneticiye karar sürecinde yol göstermektedir. Aşağıda, bu uygulamaların kamu ve özel sağlık kurumlarındaki kullanımlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme: FTB ile sağlık kurumları gelecekte gerçekleşecek faaliyetlerin planlamasını yaparak hangi faaliyette ne kadar kaynağa ihtiyaç duyulacağı ve bu kaynakların maliyetinin ne olacağının tespitini yapabilmektedirler. Yönetici, FTB ile faaliyetlerdeki maliyet kontrolünün sağlanmasıyla faaliyetlerin performanslarının artırılması hedeflemektedir. Öte yandan, kaynak ihtiyacı noktasında da daha kesin sonuçlar elde edebilmektedir. Bu sebeple FTB sağlık kurumları gibi çok çeşitli maliyet kalemine sahip işletmelerde kendine kullanım alanı bulmaktadır.

Çalışmadaki kamu sağlık kurumlarının çoğu (5 kurum) ve özel sağlık kurumlarının da çoğunun (4 kurum) bu bütçeleme tekniğini kullanmakta olduğu görülmektedir. Ertürk (2019) bir diyaliz merkezinde gerçekleştirdiği çalışmada, FTB sisteminin kurulmasını sağlayarak FTB' nin sağlık işletmelerinde de kullanılabilir olduğunu göstermiştir.

2. Kıyaslama: Sağlık kurumları kendilerini sektördeki diğer sağlık kurumları ile karşılaştırarak en iyi işleyişe sahip olma amacındadırlar. Sağlık kurumunun finansal ve operasyonel durumunun sektöre göre ne düzeyde olduğu, yapılan kıyaslamalarla belirlenebilmektedir. Kıyaslama sonucunda gerekli iyileştirmelerin yapılması ile kurumlar rekabet üstünlüğü kazanabilmektedirler. Bu sebeple kıyaslama, sağlık kurumlarının mevcut durumlarının tahlil edilmesi bakımından önemli bir faaliyettir. Tüm sektörlerde olduğu gibi sağlık sektöründe de yaygın kullanımı olan bir yöntemdir.

Çalışmada, kamu sağlık kurumları kendi rollerindeki ve bir üst roldeki sağlık kurumları ile kendilerini kıyaslayarak belirlenen eksikliklerin giderilmesine çalışmaktadırlar. Özel sağlık kurumları da kendilerini bölgelerindeki diğer özel sağlık kurumları ve finansal olarak daha güçlü kurumlar ile sürekli karşılaştırarak rekabet üstünlüğü elde etmeyi amaçlamaktadırlar. Çarıkçı ve Acar'ın (2017) yaptıkları çalışmaya göre kıyaslama, sağlık kurumlarında en fazla uygulanabilir ileri maliyet yönetimlerinden biridir.

3. Karlılık Analizi: Sağlık kurumlarının sağlık hizmetlerinden elde ettikleri gelirlere yönelik karlılık durumlarının belirlenebilmesine olanak veren bir yöntemdir. Tüm işletmelerde olduğu gibi sağlık işletmelerinde de karlılık analizinin yapıldığı birçok çalışma bulunmaktadır. Yöneticilerin alacakları stratejik kararlarda temelde gelir ve gider durumuna dair veri sağlayan bir yöntemdir. Kurumun karlılığının yani gelir ve gider dengesinin ne durumda olduğunu göstererek yönetime fayda sağlamaktadır. Çok temel bir yöntem olması sebebiyle sağlık kurumları tarafından sıklıkla kullanılmaktadır.

Çalışmada 3 kamu, 4 özel sağlık kurumu tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir. Kamu sağlık kurumları her ne kadar kar amacı gütmeyen kurumlar olsa bile gelir ve giderlerinin takiplerini çoğu zaman bu analizden sağlanan veriler ile yapmaktadırlar. Özel sağlık kurumlarında ise karlılık durumunun tespiti daha önemli bir faaliyettir. Kamudan farklı bir işleyişe sahip olan özel sağlık kurumlarının temel amaçları kar ederek hayatta kalmaktır. Bu sebeple karlılık analizi, özel sağlık kurumlarında daha fazla kullanım alanına sahiptir.

4. Geleneksel Maliyet Teknikleri: Geleneksel yöntemde, maliyetler ürün veya hizmetlere yüklenmektedir. Maliyetlerin içindeki GÜG' ün payının artması, bu yöntemin kurumlara doğru ve sağlıklı maliyet bilgileri sağlamasını engellemektedir. Sağlık kurumlarında geleneksel maliyet yöntemlerinin kullanılmasının yeterli olmadığı, doğru ve kesin maliyet verisi sağlamadığına yönelik birçok çalışma bulunmaktadır. Buna karşılık bu çalışmada çoğu kamu sağlık kurumu (5 kurum) tarafından hala kullanılan bir yöntemdir. Kamu sağlık kurumlarında, yönetime veri sağlayan yeni yönetim muhasebesi tekniklerinin yanında geleneksel tekniklerden de hala vazgeçilemediği görülmektedir. Bunun nedeni olarak kamu sağlık kurumlarında geleneksel maliyetleme tekniklerinin, yöneticilere temel bir maliyet bilgisi sunduğu gösterilebilir. Özel sağlık kurumlarında ise sadece 1 kurum tarafından kullanıldığı ifade edilmiş ve kendisine kullanım alanı bulamamıştır.

5. Nakit Bütçeleme: Sağlık kurumlarında nakit giriş ve çıkışlarına yönelik planlama sürecini gösteren nakit bütçeleme ile yöneticilere, nakit ihtiyacı ve fazlası olması durumunda nasıl bir yol izleyeceği noktasında fayda sağlamaktadır. Yöneticinin, kurumun nakit durumunu zamanlı olarak nasıl yöneteceğini göstermektedir.

Çalışmaya katılan özel sağlık kurumlarının çoğu (4 kurum) tarafından bu uygulamanın kullanıldığı ifade edilmiştir. Nakit yönetiminin önem arz ettiği özel sektörde bu uygulamanın daha fazla kullanıldığı tespit edilmiştir. Kamuda ise yalnızca 1 sağlık kurumu tarafından kullanılmaktadır.

6. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Sağlık kurumlarının faaliyetlerinin belirlenerek hangi faaliyetin ne kadar gideri olacağını belirlenmesini sağlayan FTM, yöneticiye geleneksel yöntemlere göre daha net ve ayrıntılı maliyet bilgisi verebilmektedir. Ayrıntılı maliyet bilgisine sahip olan yönetici karar sürecinde daha doğru kararlar alabilmektedir. FTM' nin sağlık kurumlarında kullanımına ilişkin çok sayıda çalışma bulunmaktadır.

Çalışma kapsamındaki kamu sağlık kurumlarının çoğu (4) da bu uygulamayı kurumlarında kullandıklarını belirtmişlerdir. FTM özel sağlık kurumlarında ise kendine kullanım alanı bulamamıştır. Yalnızca 1 özel sağlık kurumu tarafından kullanılmaktadır.

Kocaoğlu (2014) tarafından ağız ve diş sağlığı polikliniğinde yapılan bir çalışmada, FTM yöntemi kullanılarak detaylı maliyet verilerine ulaşılması amaçlanmıştır. Geleneksel maliyetlemeye göre gerçeğe daha yakın sonuçlar veren FTM sonucunda kurumun daha verimli çalışabilmesi adına hangi noktalara yoğunlaşması gerektiği belirlenmiştir.

7. Oran Analizi: Finansal tablo kalemleri arasındaki ilişkilerin gösterildiği bir yöntem olan oran analizi ile kurumların finansal performansları ile ilgili yöneticiye veri sağlanabilmektedir. Kurumun finansal performansının iyileştirilmesi noktasında yarar sağlayan oran analizi, diğer taraftan da sağladığı verilerle sektördeki durumunun belirlenmesine ve diğer sağlık kurumları ile kıyaslama yapmaya imkân vermektedir.

Özel sağlık kurumlarının çoğunun (4 kurum) oran analizini birçok amaca hizmet ettiği için kullanmayı tercih ettikleri düşünülmektedir. Kamu sağlık kurumlarından ise 1 tanesi oran analizini kullandığını ifade etmiştir. Kamu sağlık kurumunun faaliyetleri çoğunlukla kamu otoritesi tarafından yönlendirildiği için oran analizlerinin kurum bazında çok kullanılmadığı söylenebilir.

Sağlık kurumlarında oran analizinin kullanıldığına dair çok sayıda çalışma mevcuttur. Alper ve Biçer (2017) tarafından yapılan çalışmaya göre, bir kamu hastanesinin 3 yıllık bilanço ve gelir tablosu verileri kullanılarak kurumun finansal performansının belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda hastanenin likidite durumunun iyi olduğu, net çalışma sermayesinin yeterli düzeyde olduğu, alacaklarını zamanında tahsil edebildiği, stokların hızlı bir şekilde satışa dönüştürebildiği, mali yapısının güçlü olduğu, ilk iki yıl karlılık oranlarında düşüş yaşayıp üçüncü yıl karlılığının arttığı gözlenmiştir. Yöneticiye bu verileri sağlaması bakımından tercih edilen bir analiz yöntemidir.

8. Hedef Maliyetleme Yöntemi: HMY ile maliyetlerin oluşmadan belirlenip gerekli planlamaların yapılması söz konusudur. Ürün veya hizmetin maliyetinin azaltılması için ürün yaşam döneminin erken aşamasındaki bir maliyetleri düşürme metodudur. Sağlık kurumları için maliyetlerin erken dönemde belirlenerek yönetilmesi karlılık durumlarına da etki ederek, yöneticinin kararlarına yol göstermektedir.

Özel sağlık kurumlarının çoğu (4 kurum) tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir. Maliyetlerin oluşmadan önce tespitine olanak veren yöntem ile özel sağlık kurumlarındaki hizmet fiyatlaması noktasında da yetkililere yardımcı olduğu için tercih edildiği düşünülmektedir. Kamu sağlık kurumları tarafından kullanılmadığı ifade edilmiştir. Kamu sağlık kurumlarının maliyet yönetimi noktasında diğer uygulamaları tercih ettiği söylenebilir. Öte yandan hizmet fiyatlaması noktasında da bir belirleme yapamayan kamu kurumlarının aynı zamanda hedef maliyetleme yapmaması bir eksiklik olarak görülebilir.

Ceran ve Özdemir (2013) tarafından bir diyaliz merkezinde maliyetlerin kontrol edilebilmesi adına yapılan HMY ile maliyetlerin azaltılması ile ilgili yönetime sunulan önerilere ilişkin çalışmalar yapılırsa maliyetlerin oluşmadan önlenebileceğini göstermişlerdir.

9. Ürün Yaşam Boyu Maliyetleme: Ürün veya hizmetin yaşam dönemi boyunca katlandığı maliyetlerin belirlenerek uzun vadede yöneticinin stratejik kararlar almasına yardımcı olan bir yöntemdir. Herhangi bir sağlık hizmeti sunumunun gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesi noktasında ve o sağlık hizmetine yönelik maliyetlerin kontrolüne imkân vererek yönetime veri sağlamaktadır.

Kamu sağlık kurumlarının ve özel sağlık kurumlarının yalnızca 2 tanesi bu uygulamayı kurumlarında kullandıklarını belirtmişlerdir. Sağlık kurumlarının çoğu bu uygulamayı kullanmamaktadırlar. Bunun nedeni olarak sağlık hizmetlerinin çeşitli yapıda olması ve her hastaya uygulanan işlemin farklı olmasının yaşam seyri boyunca maliyetlerin belirlenmesini zorlaştırdığı gösterilebilmektedir.

Çarıkçı ve Acar (2017) tarafından gerçekleştirilen çalışmaya göre, ileri maliyet yöntemlerinden biri olan ürün yaşam boyu maliyetleme yönteminin yöneticiler tarafından sağlık kurumlarında uygulanmadığı belirlenmiştir.

10. Esnek Bütçeleme: Sağlık kurumlarının farklı faaliyet düzeylerindeki hedeflerini gösteren bir bütçeleme türüdür. Sağlık kurumlarında kullanım alanı bulan esnek bütçeleme ile farklı düzeylerdeki sağlık hizmeti sunumunun planlanması sağlanmaktadır. Geleceğe yönelik tahminler yapmada yöneticiye yol göstermektedir. Sağlık kurumlarının çeşitli giderleri olduğu için maliyet kontrolünün sağlanması esnek bütçeler ile sağlanabilmektedir. Esnek bütçeler, gerçekleşen ve bütçelenen miktarın karşılaştırılmasına imkân vermektedir.

Çalışma kapsamındaki kamu sağlık kurumlarının 2 tanesi, özel sağlık kurumlarının ise 1 tanesi bu uygulamayı kullanmaktadır. Çalışmaya katılan kurumların yalnızca 3 tanesi tarafından bu uygulama kullanılmaktadır. Diğer kurumlarının farklı maliyet kontrol yöntemlerini kullanmaları sebebiyle bu uygulamayı kullanmadıkları düşünülmektedir.

Özen (2020) tarafından yapılan bir çalışmada, bir eğitim ve araştırma hastanesinde yatan hasta sayısı ve hasta yatış günü faaliyet hacimlerinin maliyetler üzerine etkisinin belirlenmesi istenmektedir. Esnek bütçeleme denklemlerinin oluşturulması ile bu maliyetlerin tespitine olanak sağlayarak esnek bütçeleme sağlık kurumlarında maliyetlerin belirlenmesi noktasında kullanıldığını göstermektedir.

11. Satış Analizi: Sağlık hizmetlerinin değerlendirilmesine yönelik gerçekleştirilen bir analizdir. Sunulan sağlık hizmetlerinden kar edip edilmediğinin tespitine olanak sağlayan satış analizi, hangi hizmetin daha fazla gelir getirdiğini, hangi hizmetin ise zarara yol açtığını belirleme noktasında yöneticiye bilgi vermektedir.

Satış analizinin çalışmaya katılan kamu kurumları tarafından kullanılmadığı ifade edilmiştir. Kamu sağlık kurumlarına başvuran sigortalı hastaların ihtiyaç duyduğu tüm tedavilerin hastadan bir ücret talep etmeden veriliyor olması, böyle bir analize ihtiyaç duyulmadığı anlamına gelmektedir. Fiyatların devlet tarafından belirlenmesi ve kamu kurumlarının da bu hizmetleri vermekle yükümlü olmaları sebebiyle bu analizin kullanılmadığı düşünülmektedir. Önceliği kar-zarar olmayan kamu kurumlarının bu analiz ile elde edebileceği sonuçlar sınırlı olmaktadır. Bununla birlikte kurum yönetiminin inisiyatifine bağlı yeni yatırım ve departman büyütme kararlarında satış analizi yapmasının, rekabet avantajı kazandırabileceği söylenebilir. Ancak 3 özel sağlık kurumu satış analizi yaptığını ifade etmişlerdir. Özel sektörde rekabet avantajı kurumlar için önemlidir. Bu avantajı elde etmek için özel sağlık kurumlarının satış karlılığının belirlenmesini önemsedikleri düşünülmektedir.

12. Dengeli Ölçüm Kartı: DÖK, finansal ölçütlerin yanında finansal olmayan ölçütlerin de kullanılması ile sağlık kurumunun performansının ölçülmesini sağlayan bir yöntemdir. Finansal ölçütler geçmişe yönelik finansal verilerden oluşurken, finansal olmayan ölçütler kalite çalışmaları, hasta beklentileri, personel güçlendirilmesi ve yapılan yenilikleri kapsamaktadır. Kurum performansının artırılması, verimliliğin artırılması, hasta memnuniyetinin artırılması ve karlılığın artırılması noktasında kurumlara fayda sağlayan bir yöntemdir. Sağlık kurumlarında kullanım alanı bulan bir uygulama olan DÖK ile ilgili literatürde çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmada ise kamu sağlık kurumları tarafından kullanılmadığı ifade edilmiştir. Kamu sağlık kurumlarının finansal ve operasyonel olarak performans ölçümü noktasında Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenen bazı kriterlerin yer aldığı ölçüm kartları bulunmaktadır.

Kamu sağlık kurumlarının hâlihazırda bir performans ölçüm sistemleri bulunduğu için DÖK yönteminin kamuda daha az kullanıldığı söylenebilir. Özel sağlık kurumlarından ise yalnızca 2 özel sağlık kurumu bu yöntemi kullandığını ifade etmiştir. Özel sağlık kurum yöneticilerinin gerek bilgi yetersizliği gerekse performans ölçümüne yönelik başka yöntemleri kullanmaları sebebiyle bu uygulamayı daha az kullandıkları düşünölmektedir.

Yılmaz ve Erdem (2017) tarafından kamu ve özel hastanelerde DÖK' ün hangi sıklıkta ölçöldüğüne, bu ölçümün ne seviyede algılandığını belirlenmeye ve DÖK' ün uygulanabilirliğinin tespitine yönelik yapılan bir çalışmaya göre, DÖK boyutlarının (finansal boyut, müşteri boyutu, iç iş süreçleri boyutu, öğrenme ve gelişme boyutu) hastanelerdeki ölçüm sıklıkları belirlenmiştir. Yöneticilerin genel itibarıyla bu performans ölçütlerine verdikleri önem kadar ölçüm gerçekleştirmediği tespit edilmiştir.

13. Kaizen Maliyetleme: Üretim aşamasındaki maliyetlerin sürekli olarak düşürölmesi mantığındaki bu yöntem ile ürün veya hizmete değeri katmayan faaliyetlere ait maliyetlerin azaltılmasını sağlayan bir yöntemdir. Kaizen maliyetleme, sağlık kurumlarındaki malzeme alımları ve stok yönetimine ilişkin maliyetlerin belirlenmesinde ve azaltılmasında yöneticiye fayda sağlamaktadır

Bu çalışmada kamu sağlık kurumları kaizen maliyetlemeyi kullanmadıklarını ifade etmişlerdir. Kamu sağlık kurumlarının bu yöntemi kullanmadıklarını belirtmelerinin sebebi olarak belirli bazı maliyet tekniklerini kullanıyor olmaları gösterilebilmektedir. Özel sağlık kurumlarından ise yalnızca 2 tanesi bu tekniği kullandıklarını ifade etmişlerdir. Özel sağlık kurumlarının her birinin farklı farklı maliyet azaltıcı yöntemleri tercih etmeleri sebebiyle az sayıda kurumun bu uygulamayı kullandığı sonucuna ulaşılmıştır.

Çarıkçı ve Acar (2017) tarafından kamu hastanelerinde yapılan bir çalışmaya göre, kaizen maliyetlemenin sağlık kurumlarında en çok kullanılan maliyet azaltıcı tekniklerden birisi olduğu tespit edilmiştir. Vargün ve Doğan'ın (2020) çalışmasında ise, özel hastanelerde stratejik maliyet sistemlerinin yöneticiler tarafından kullanılmasına ilişkin yaptıkları çalışmada kaizen maliyet yönteminin uygulanabilir bir yöntem olmadığı, sağlık kurumlarında daha az kullanım alanı bulduğu saptanmıştır.

14. Dönüşüm Muhasebesi: Sağlık hizmeti sunumunu engelleyen bir kısıtın ortadan kaldırılması ve sistemin etkin bir şekilde işlemleri için yöneticilerin karar sürecinde başvurdukları bir yöntemdir. Gereksiz maliyetlerin giderilmesini sağlamaktadır. Sağlık sektöründeki kullanımı kısıtlı bir uygulamadır.

Kamu sağlık kurumlarının 1 tanesi, özel sağlık kurumlarının da yine 1 tanesi bu uygulamayı kullandıklarını ifade etmişlerdir. Sağlık kurumu yöneticilerinin gerek bilgi yetersizliği gerekse altyapının elverişsizliği sebebiyle bu uygulamayı kullanmayı tercih etmedikleri düşünölmektedir.

Vargün ve Doğan (2020) tarafından özel hastanelerde yapılan çalışmaya göre, stratejik maliyet yöntemlerinden biri olan dönüşüm muhasebesi yönteminin hastanelerde çok fazla kullanım alanının bulunmadığı tespit edilmiştir.

15. Müşteri Karlılık Analizi: Sağlık kurumlarının daha fazla kar getiren hasta ve hasta grubuna yönelmesine imkân sağlayan bir analizdir. Hangi hasta grubu karlı, hangi hasta grubu zarar getiriyor bunun tespitine olanak vererek yöneticiye vereceği stratejik kararlarda destek sağlamaktadır.

Çalışmadaki kamu sağlık kurum yöneticileri bu uygulamayı kullanmadıklarını ifade ederken, özel sağlık kurumlardan ise 2 tanesi bu uygulamayı kullandıklarını ifade etmişlerdir. Kamu sağlık kurumları, hastaları kar getiren bir müşteri olarak görmedikleri için müşteri karlılık analizini kullanmadıkları düşünülmektedir. Öte yandan özel sağlık kurumları daha fazla kar amacı güden kurumlar olduğu için müşteri karlılık analizini kamuya göre daha fazla kullanmaktadırlar.

Sayın ve Yüksel (2018) tarafından, bir üniversite hastanesinin genel cerrahi bölümündeki hastaların (yatan ve ayakta) karlılık analizi yapılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre hasta bazında ayakta ve yatarak tedavi gören ve aynı tanıya sahip hastaların gelir ve maliyetleri farklılık göstermiştir. Yatan hastaların karlılık oranı ayakta tedavi olan hastaların karlılık oranına göre yüksek olduğu tespit edilmiştir.

16. Başa Baş Noktası Analizi: Sağlık kurumun toplam gelirlerinin toplam maliyetlerine eşit olduğu düzeyi göstererek kurumun nereden itibaren kar edeceğinin bilgisini yöneticiye vermektedir.

Sağlık kurumlarında kullanıldığını gösteren birçok çalışmanın bulunduğu başa baş noktası analizini, bu çalışmadaki kamu kurumları kullanmadıklarını ifade etmişlerdir. Özel sağlık kurumlarının ise 2 tanesi bu uygulamayı kullandığını belirtmiştir. Kar amacıyla hareket etmesi sebebiyle, özel sağlık kurumlarının başa başnoktası analizini kullanımının kamudan daha fazla olduğu düşünülmektedir.

Ocak ve diğerleri (2004) tarafından Muğla Devlet Hastanesi'nin tomografi ünitesinde maliyet-hacim-kar analizinin uygulanabilirliğinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre başa baş analizinin de kullanılmasıyla satış hacminin belirlenmesi sağlanmış ve gerekli fonksiyon ve grafiklerle de gösterilmiştir. Böylece maliyet – hacim - kar analizinin hastanelerde uygulanabileceği sonucuna varılmıştır.

17. Değer Zinciri Analizi: Sağlık kurumlarında kuruma değer katan faaliyet ve işlemlerin belirlenerek hastanın gözünde kurum değerini yükseltmek esastır. Kurum değerinin yükseltilmesi ile hastaların aynı kurumu daha fazla tercih etmeleri sağlanmaktadır. Böylece kurumlar rekabet üstünlüğüne sahip olacaklardır.

Sağlık kurumlarında değer zincirinin uygulanabilirliğini gösteren birçok çalışma bulunmaktadır. İlgili çalışmalar değer zincirinin özel sektörde daha az kullanıldığını gösterirken kamuda daha fazla kullanım alanı bulunduğunu göstermektedir. Ancak bu çalışmada yalnızca 1 kamu kurumu bu uygulamayı kullanmaktadır. Öte yandan özel kurumların da 1 tanesi bu uygulamayı kullandığını ifade etmiştir. Bu analizin çalışmaya katılan sağlık kurumları tarafından kullanılmamasının sebebi olarak yetersiz bilgi ve ihtiyaç olmaması gösterilebilmektedir.

18. Sıfır Tabanlı Bütçeleme: Kaynakların etkin dağıtılması amacıyla geçmiş yıl verileri kullanılmadan yapılan STB sağlık kurumlarında tercih edilen bir sistem olmaktan uzaklaşmıştır. Kullanılmamasının nedeni olarak önceki yıl verilerinin göz ardı edilerek bir bütçe oluşturulması gösterilebilmektedir. Çünkü sağlık kurumlarında önceki yıla ait veriler bir sonraki yıl bütçesi hazırlanırken oldukça önem taşımaktadır. Sıfırdan bir bütçe hazırlayarak yıla başlama gibi bir durum yöneticilere fayda sağlayan bir yöntem olarak görülmemektedir.

Yalnızca 1 özel sağlık kurumu sıfır tabanlı bütçelemeyi kullandığını ifade etmiştir. Kamu sağlık kurumları tarafından ise kullanılmadığı belirtilmiştir. Literatürde de sıfır tabanlı bütçelemenin sağlık kurumlarında uygulandığına dair bir çalışmaya rastlanmamıştır.

19. Yöneylem Analizi: Karar mekanizmasındaki problemlerin çözümüne yönelik en doğru sonucun elde edilmesine ilişkin gerekli matematik, istatistik ve bilgisayar bilimlerinin kullanılmasıyla bir model oluşturarak çözüme ulaşma amacı söz konusudur. Ancak bilimsel bir teknik olması sebebiyle yöneticiler tarafından çok fazla bilinmediği ve bu sebeple de kullanılmadığı düşünülmektedir. Yalnızca 1 özel sağlık kurumu bu tekniği kullandığını ifade etmiştir. Kamu sağlık kurumları ise bu uygulamayı kullanmamaktadır.

Literatürde sağlık kurumlarında yöneylem analizinin yapıldığına dair çok fazla çalışmaya rastlanmamıştır. Rastlanan çalışmanın birisi de Kılıç ve diğerleri (2007) tarafından birinci basamak sağlık kurumları olan sağlık ocaklarında yapılan 3 yıllık (1999-2002) yöneylem araştırmasıdır. Elde edilen sonuçlara göre sunulan hizmetlerin tamamında düzelme olmuştur. 3 yıllık süreçte yapılan yöneylem analizinin sağlık bölge yönetimine veri sağlama açısından yararlı olduğu ve hizmet sunumunda da gerekli iyileşmelerin yaşanmasını sağladığı tespit edilmiştir.

20. Veri Zarflama Analizi: Sağlık kurumlarının verimliliklerinin ölçülmesine imkân veren bir analizdir. Verimliliğin artırılmasına yönelik karar birimlerinin kıyaslanması ve etkinliği düşük olanların etkinliğinin artırılması amaçlanmaktadır. VZA ile yönetici girdi-çıktı değişkenleri yardımıyla hizmet sürecinin daha net görülmesini ve daha etkin kararlar alınmasını sağlamaktadır.

VZA ile ilgili literatürde sağlık kurumlarında yapılan birçok uygulama olduğu görülmüş ve bu uygulamalar VZA'nın sağlık kurumlarında uygulanabildiğini göstermişlerdir. Ancak bu çalışmaya katılan 14 sağlık kurumundan yalnızca 1 özel kurum VZA tekniğini kullandığını ifade etmiştir. Kamu sağlık kurumlarında ise bu uygulama kullanılmamaktadır. Sağlık kurumuna gelen her hastaya uygulanan tedavinin farklılık göstermesi bu analizin uygulanması noktasında kurumlara bazı zorluklar yaratabilmektedir. Bunun sebebi olarak sağlık sektöründe çeşitli hizmet sunumları söz konusu olduğu için girdi ve çıktı değişkenlerinin belirlenmesinin zor olması gösterilebilmektedir. Bu sebeplerle yöneticilerin daha iyi bildikleri ve daha kolay yöntemleri tercih etme yoluna gittikleri düşünülmektedir.

Şenol ve Gençtürk (2017) tarafından yapılan bir araştırmaya göre, Türkiye'deki kamu hastanelerini inceleyen çalışmada 80 ildeki Kamu Hastane Birliklerine bağlı hastaneler VZA analizine tabi tutulmuştur. Literatürdeki girdi ve çıktı değişkenlerinden yola çıkarak

çalışma amacına hizmet eden değişkenler belirlenmiştir. Gerek nüfus yoğunluğu ve rakip firmanın olması gerekse teknolojik altyapının yetersiz olması nedeniyle bu çıktıların verimsizliğe sebep olduğu tespit edilmiştir.

Bal ve Bilge (2013) yaptıkları çalışmada, Sağlık Bakanlığı'na bağlı 35 eğitim ve araştırma hastanesinde VZA yöntemi kullanılarak verimlilik ölçmüşlerdir. Verimli olarak çalışmayan hastanelerin, girdilerde maliyet azaltma yaparak ya da çıktıları artırarak verimliliklerini artıracabilecekleri sonucuna varılmıştır.

4.9.6 Sağlık Kurumlarında Kullanılan Sağlık Bakanlığı'nın Web Tabanlı Uygulamaları

Sağlık Bakanlığı web uygulamaları, en başta Bakanlığa olmak üzere daha sonra sağlık kurumları yönetimine sistematik bilgiler sağlamaktadır. Sağlık kurumları, birçok işlemi bu uygulamalar vasıtasıyla dijital ortamdan yürütmektedirler. Kamu ve özel tüm sağlık kurumları bu web uygulamalarını kendi ihtiyaçları dâhilinde kullanmaktadırlar. Sağlık kurumları yöneticileri, bu uygulamaların sağladığı veriler sayesinde kurumlarına yönelik gerekli planlamaları yapabilmekte ve gerekli kontrolleri de sağlayabilmektedirler. Bu sebeple bu uygulamalar, yöneticiler için temel veri kaynağıdır.

Sağlık Bakanlığı web sitesinden 2019 yılında, tüm sağlık kurumlarında çeşitli amaçlarla kullanılan web tabanlı uygulamaların listesi alınmış (29 web uygulaması) ve saha çalışması kapsamında ulaşılan kurumlara, bu uygulamaları kullanıp kullanmadıkları sorularak hangi uygulamaların kurumlara daha çok veri sağladığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda aşağıdaki veriler elde edilmiştir.

Tablo 60. Sağlık Kurumlarında Kullanılan Sağlık Bakanlığı'nın Web Tabanlı Uygulamaları

Sağlık Bakanlığı'nın Web Tabanlı Uygulamaları		SAĞLIK KURUMLARI					
		TOPLAM (14 kurum)		KAMU (7 kurum)		ÖZEL (7 kurum)	
		Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde	Frekans	Yüzde
1	Çekirdek Kaynak Yönetimi Sistemi (ÇKYS-TSİM)	14	100,0	7	100,0	7	100,0
2	Hasta Hakları	12	85,7	7	100,0	5	71,4
3	Elektronik Belge Yönetim Sistemi	11	78,6	7	100,0	4	57,1
4	Karar Destek Sistemleri (Sağlık.NET)	11	78,6	7	100,0	4	57,1
5	Hastane Enfeksiyonları	10	71,4	4	57,1	6	85,7
6	Halk Sağlığı Yönetim Sistemi	10	71,4	5	71,4	5	71,4
7	Doktor Bilgi Bankası	9	64,3	3	42,9	6	85,7
8	Muayene Bilgi Yönetim Sistemi (MBYS)	8	57,1	4	57,1	4	57,1
9	Sağlık.Net Yönetim Web	8	57,1	5	71,4	3	42,9
10	Döner Sermaye Bütçe Uygulaması	7	50,0	7	100,0	0	0
11	Karar Destek Sistemleri (İş-Zekâsı)	7	50,0	5	71,4	2	28,6

12	Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)	7	50,0	7	100,0	0	0
13	Türkiye Organ ve Doku Bağışısı Bilgi Sistemi (TODBS)	7	50,0	4	57,1	3	42,9
14	Ulusal Tüberküloz Sistemi (UTS)	5	35,7	2	28,6	3	42,9
15	Türk Türkiye Diyaliz Bilgi Yönetim Sistemi (DYOB)	5	35,7	3	42,9	2	28,6
16	Türkiye Yoğun Bakım İzleme Sistemi (YOBİS)	5	35,7	1	14,3	4	57,1
17	Türkiye Organ ve Doku Bilgi Sistemi (TODBS)	5	35,7	3	42,9	2	28,6
18	İl Sağlık Müdürlükleri İşçi Takip Sistemi	4	28,6	3	42,9	1	14,3
19	İşçi Sayısı Tespit Sistemi	4	28,6	3	42,9	1	14,3
20	Türkiye Ulusal İşitme Tarama Programı (İTP)	3	21,4	1	14,3	2	28,6
21	Türkiye Ulusal Neonatal Tarama Programı (NTP)	3	21,4	1	14,3	2	28,6
22	Yeşil Kart Bilgi Sistemi	3	21,4	1	14,3	2	28,6
23	Yardımcı Sağlık Personeli Bilgi Bankası (YSP)	2	14,3	1	14,3	1	14,3
24	Web Hosting	2	14,3	1	14,3	1	14,3
25	e-kütüphane	1	7,1	1	14,3	0	0
26	İl Özel İdareleri Ödenek Takip Sistemi	1	7,1	1	14,3	0	0
27	Programları İzleme Değerlendirme Sistemi	1	7,1	1	14,3	0	0
28	Türkiye Kemik İliği Bilgi Sistemi (KİBS)	1	7,1	0	0	1	14,3
29	Sosyal Tesis Muhasebe Takip Sistemi	0	0	0	0	0	0

Tablo verilerine göre Sağlık Bakanlığı web sistemlerini (29 uygulama) kullandığını ifade eden kurum sayısı en fazla olandan en az olana doğru sıralanmıştır. 28 uygulamanın sağlık kurumları tarafından ihtiyaçları dahilinde kullanıldığı. Ancak Sosyal Tesis Muhasebe Takip sisteminin hiçbir kurum tarafından kullanılmadığı belirlenmiştir.

Sağlık kurumlarında kullanılan web uygulamalarına ilişkin tanımlar ve sağlık kurumlarında kullanım durumuna yönelik bilgiler aşağıda verilmektedir.

1. Çekirdek Kaynak Yönetimi Sistemi (ÇKYS-TSİM): Tüm sağlık kurumları tarafından kullanıldığı ifade edilen ÇKYS, Sağlık Bakanlığı'na ait insan, malzeme ve finans kaynaklarının yürürlükte bulunan mevzuat kapsamında etkin olarak yönetilmesi ve tüm düzeylerdeki karar süreçlerine doğru ve tutarlı veri üretimi sağlayan sistemdir (www.ckysportal.saglik.gov.tr, 2020). ÇKYS' nin bazı modülleri bulunmaktadır. Bunlar:

YTS (Yatırım Takip Sistemi): Sağlık Bakanlığı'nın yatırımları takip ettiği bir modüldür. Bakanlığa bağlı tüm binalar, mahalli bilgiler, tapu bilgileri, yangın denetimleri, deprem analizi ve fatura tüketim ikame bilgilerinin sağlandığı bir sistemdir.

SKYS (Özel Sağlık Kuruluşları Yönetim Sistemi): Özel sağlık kurumlarının takip edildiği bir modüldür. Ruhsatlandırma işlemleri, doktor kadroları, çalışan doktorlar, doktor başlatma, sağlık kurumlarının mahal listeleri, sağlık kurumlarının donanımları, faaliyet izin belgelerinin takibinin yapıldığı bir modüldür.

MKYS (Malzeme Kaynak Yönetim Sistemi): Bakanlığa bağlı kurumların malzeme takibinin yapıldığı bir modüldür. Depolardaki taşınırların takibinin yapılabilmesi, fiyatların ve ihtiyaç fazlası malzemelerin izlenebildiği bir sistemdir.

İKYS (İnsan Kaynakları Yönetim Sistemi): Personel işlemlerinin doğru, hızlı ve mevzuata uygun olarak yürütüldüğü bir modüldür. Politika belirleyici konumdaki yöneticilere, insan kaynaklarının yönetimi noktasında veri sağlayan bir sistemdir.

TSİM (Temel Sağlık İstatistikleri Modülü): Bakanlık ve İl Sağlık Müdürlüklerine kaynak planlaması ve gerekli programların oluşturulması noktasında güncel veriler sağlayan bir sistemdir. Bu veriler ülkedeki sağlık durumu ve sağlık risklerini kapsamaktadır.

2. Doktor Bilgi Bankası: Bakanlık bünyesinde çalışan doktor ve eczacıların kişisel, eğitim ve aldıkları sertifikalı eğitimlerle ilgili bilgilerinin bulunduğu bir sistemdir (www.sbu2.saglik.gov.tr, 2020). Doktor bilgi bankası, sağlık kurumlarının 9 tanesi tarafından kullanılmaktadır. Bu kurumlardan 3 tanesi kamu 6 tanesi özel sağlık kurumudur.

3. Döner Sermaye Bütçe Uygulaması: Tüm kamu sağlık kurumları tarafından kullanılan bir sistemdir. Döner sermayeli sağlık kurumlarında kullanılan bütçe uygulaması, Analitik Bütçe Sistemi (ABS)'dir. Bütçe tahminlerinin Analitik Bütçe Sistemine girilmesi ile belirlenen artış oranı doğrultusunda bütçenin otomatik olarak oluşturulmasını sağlayan bir sistemdir. ABS üzerine girilen ilk bütçe, revize bütçe ve ek bütçe talepleri değerlendirilerek uygun olanlar onaylanmaktadır (www.istanbulism.saglik.gov.tr, 2020). Döner sermaye ile yönetilen kurumların yaptıkları harcamaların takip edildiği bir sistemdir. ABS, faaliyetlerin kurumsal, fonksiyonel ve ekonomik olarak sınıflandırılmasını sağlayan bir bütçeleme sistemidir. Amaç döner sermaye bütçesinin etkin kullanımını sağlamaktır (www.khgmbutcemuhasebedb.saglik.gov.tr, 2020).

4. Elektronik Belge Yönetim Sistemi: Bilgi ve belge alışverişinin elektronik ortamda gerçekleştirildiği bir sistemdir. Belgelerin üretim, kayıt, erişim ve saklanma işlemlerinin belirli bir plana göre yürütülmesini sağlamaktadır. Kurumlardaki belgesel işlerin daha düzenli ve etkili bir biçimde sürdürülmesini sağlamaktadır (www.ebysportal.saglik.gov.tr, 2020). Sağlık kurumlarının 11 tanesi (7 kamu, 4 özel) tarafından kullanıldığı ifade edilen bir sistemdir.

5. e-kütüphane: Sağlık sektörüne yönelik yapılan bilimsel araştırmalar kapsamında hazırlanan kitaplar, dergiler ve makalelerin bulunduğu bir sistemdir. Bu sistemde bilimsel araştırmaların yanında sağlığa dair her türlü belge ve dokümana ulaşabilmektedir. Yalnızca 1 kamu sağlık kurumu tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir.

6. Ulusal Tüberküloz Sistemi (UTS): Tüberküloz hastalarının kayıt, tedavi ve takip işlemlerinin yapıldığı bir sistemdir. Sağlık kurumlarının 5 tanesi (2 kamu, 3 özel) tarafından bu sistem kullanılmaktadır (www.adanaism.saglik.gov.tr, 2020).

7. Halk Sağlığı Yönetim Sistemi (HSYS): Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü bünyesinde gerçekleştirilen sağlık hizmetlerinin kayıtlarının tutulduğu sistemdir. Birinci, ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetleri sunumunun gerçekleştirildiği ve bu işlemlerin kontrolünün sağlanabildiği bir sistemdir. Sağlık kurumlarının 10 tanesi tarafından kullanıldığı bir sistemdir. Bu kurumlardan 5 tanesi kamu, 5 tanesi özel sağlık kurumudur.
8. Muayene Bilgi Yönetim Sistemi (MBYS): Sağlık kurumlarına tedavi amacıyla başvuran hastaların tüm tanı, teşhis ve tedavi bilgilerinin kaydedildiği ve e-reçete oluşturulabilen bir sistemdir (www.kalemzen.com, 2020). Sağlık kurumlarının 8 tanesi (4 kamu, 4 özel) tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir.
9. Hasta Hakları: Hastaların sağlık kurumları ile ilgili şikâyet ve memnuniyetlerini ifade edebildikleri bir sistemdir (www.hastahaklari.gov.tr, 2020). Kamu sağlık kurumlarının hepsi tarafından kullanılmaktadır. Özel sağlık kurumlarının ise 5 tanesi bu sistemi kullandığını ifade etmiştir.
10. Hastane Enfeksiyonları (Ulusal Sağlık Hizmeti İlişkili Enfeksiyonlar Sürveyansı Ağı (USHİESA)): Sağlık hizmeti ilişkili enfeksiyonlar, doğrudan veya dolaylı olarak hastanın sağlık kurumunda aldığı sağlık hizmeti sebebiyle ortaya çıkan enfeksiyonlardır. USHİESA, tüm sağlık kurumlarında meydana gelen sağlık hizmeti ilişkili enfeksiyonların işlendiği bir sistemdir (www.hsgm.saglik.gov.tr, 2020). Kamuda 4, özelde 6 kurum olmak üzere toplam 10 sağlık kurumu, bu sistemi kullandığını ifade etmiştir.
11. İl Sağlık Müdürlükleri İşçi Takip Sistemi: İl Sağlık Müdürlükleri, sağlık kurumlarında çalışan personellere ilişkin tüm bilgileri, Sağlık Personel Takip Sistemi (SPTS) ile takip etmektedir. Kurumlarda yaşanan personel değişikliklerine ilişkin tüm bilgilerin bu sistem üzerine girilmesiyle müdürlükler tarafından personele yönelik gerekli takip sağlanmaktadır (www.kocaeliism.saglik.gov.tr, 2020). Çalışma kapsamındaki sağlık kurumlarının 4 tanesi (3 kamu, 1 özel) bu sistemi kullandığını belirtmiştir.
12. İl Özel İdareleri Ödenek Takip Sistemi: İl Özel İdarelerine aktarılan ödeneklerin kurumlara dağıtılması noktasında işlemlerin yürütülmesini sağlayan bir sistemdir (www.sgbodenektakip.saglik.gov.tr, 2020). Bu sistem yalnızca 1 kamu sağlık kurumu tarafından kullanılmaktadır.
13. İşçi Sayısı Tespit Sistemi: Sağlık kurumlarında çalışacak işçi sayısına ilişkin gerekli planlamaların yapıldığı bir sistemdir. Personel hareketlerinin izlenebildiği, tüm kurumların kadrolarının takibinin yapıldığı bir sistemdir (www.yhgm.saglik.gov.tr, 2020). Sağlık kurumlarının 4 tanesi (3 kamu, 1 özel) tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir.
14. Karar Destek Sistemleri (İş-Zekâsı): Karar vermeyi kolaylaştırmak amacıyla tasarlanan bir sistem olan karar destek sistemleri ile çok sayıda veri, veri ambarlarında toplanmakta ve ihtiyaç duyulan alana göre raporların oluşturularak yöneticiye sunulmaktadır. Sağlık kurumlarının 7 tanesi (5 kamu, 2 özel) bu sistemi kullandığını belirtmiştir.
15. Karar Destek Sistemleri (Sağlık.NET): Sağlık kurumlarında yönetimin vereceği kararlara yönelik gerekli bilgilerin sınıflandırılıp, gruplandırılmasına yönelik bir sistemdir. Çok sayıda ve çeşitteki verinin belirli bir standart ile toplanıp gerekli raporların oluşturulmasını sağlamaktadır. Karar sürecinde, ilgili veriye hızlı erişimin sağlandığı, etkin sağlık politikalarının oluşturulmasına yardımcı olan bir sistemdir (www.e-saglik.gov.tr, 2020). Kamu sağlık kurumlarının hepsi (7 kurum), özel sağlık kurumlarının ise 4 tanesi karar vermede yardımcı olan bu sistemi kullanmaktadır.
16. Programları İzleme Değerlendirme Sistemi: Sağlık kurumlarının faaliyetlerinin İl Sağlık Müdürlükleri tarafından izlenmesine imkân veren ve gerekli iyileştirmeler noktasında kurumlara yol gösteren bir sistemdir (www.kid.saglik.gov.tr, 2020). Yalnızca 1 kamu sağlık kurumu tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir.
17. Sağlık.Net Yönetim Web: Ulusal Sağlık Sistemi (USS) yönetim bilgi sistemidir. Yalnızca yetkilendirilen yöneticiler tarafından kullanılmaktadır. Kamu sağlık kurumlarından 5 tanesi, özel sağlık kurumlarından 3 tanesi bu sistemi kullanmaktadır.

18. Sosyal Tesis Muhasebe Takip Sistemi: Sağlık Bakanlığı'na bağlı kurumlar tarafından işletilen dinlenme tesisi, yemekhane, spor tesisi vb. sosyal tesislere yönelik muhasebe kayıtlarının tutulduğu bilgi sistemidir. Çalışma kapsamındaki sağlık kurumları bu sistemi kullanmadıklarını ifade etmişlerdir.
19. Türkiye Kemik İliği Bilgi Sistemi (KİBS): Kemik iliği nakillerinin etkin olarak takibinin sağlanmasına ilişkin, bağışçı ve nakil taleplerinin kaydedilebildiği ve üzerinde çalışılan nakillerin tüm süreçlerinin takip edilebildiği bir sistemdir (www.shgmabdb.saglik.gov.tr, 2020). Sağlık kurumlarından 1 tane özel kurum tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir.
20. Türkiye Ulusal Neonatal Tarama Programı (NTP): Yeni doğan bebeklerde gerçekleştirilen ve oluşabilecek erken tanı ve tedavinin sağlanması ile engellilik durumunun önüne geçilmesi amacıyla yapılan tarama testlerinin sonuçlarının kayıt edildiği sistemdir (www.hsgm.saglik.gov.tr, 2020). Sağlık kurumlarının 3 tanesi (1 kamu, 2 özel) tarafından kullanıldığı belirtilmiştir.
21. Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS): Sağlık Bakanlığı'na bağlı döner sermayeli kurumlarda muhasebe faaliyetlerine ilişkin verilerin bulunduğu genel bir muhasebe bilgi yönetim sistemidir. Tüm kurumların aynı hesap planını kullandığı, aynı ilkeleri benimsediği, aynı tablo ve raporları oluşturduğu ve detaylı bilgiler sağladığı bir muhasebe sistemidir (www.tdmsvs.saglik.gov.tr, 2020). Yalnızca kamu sağlık kurumları (7 kurum), bu sistemi kullandığını ifade etmiştir.
22. Türk Türkiye Diyaliz Bilgi Yönetim Sistemi (DYOB): Ülke genelindeki tüm diyaliz hastalarının bilgilerinin bulunduğu bir bilgi yönetim sistemidir. Özel, kamu ve üniversite olmak üzere tüm sağlık kuruluşları tarafından kullanılmaktadır. Sağlık kurumlarının 5 tanesi (3 kamu, 2 özel) bu sistemi kullandığını ifade etmiştir.
23. Türkiye Yoğun Bakım İzleme Sistemi (YOBİS): Yoğun bakımda tedavi gören hastalarının güncel durumunun takip edilmesini sağlayan bir sistemdir. Sağlık kurumlarının 5 tanesi (1 kamu, 4 özel) bu sistemi kullandığını ifade etmiştir.
24. Türkiye Organ ve Doku Bağışı Bilgi Sistemi (TODBS): Gönüllü olarak organ bağışlamak isteyen kişilerin bilgilerinin yer aldığı sistemdir.
25. Türkiye Organ ve Doku Bilgi Sistemi (TODBS): Organ nakli, doku nakli ve diyaliz işlemlerinin gerçekleştirildiği hastaların bilgilerinin ve gerçekleştirilen işlemin ayrıntılarının yer aldığı bir sistemdir.
26. Türkiye Ulusal İşitme Tarama Programı (İTP): Yeni doğan ve okul çağındaki çocukların işitme kaybının erken tanısı ile gereken önlemlerin alınması ve tedavi edilmesini sağlayan bir uygulama olan işitme tarama testi sonuçlarının kaydedildiği sistemdir (www.bursaism.saglik.gov.tr, 2020). Sağlık kurumlarının 3 tanesi (1 kamu, 2 özel) tarafından kullanıldığı ifade edilmiştir.
27. Yardımcı Sağlık Personeli Bilgi Bankası (YSP): Yardımcı sağlık personeline ait kişisel bilgilerin, eğitim bilgilerinin ve aldıkları sertifikalarının bulunduğu bir sistemdir (www.sbu2.saglik.gov.tr, 2020). Kamu sağlık kurumlarından 1, özel sağlık kurumlarından da 1 kurum bu sistemi kullandığını ifade etmiştir.
28. Web Hosting: Sağlık Bakanlığı, sağlık hizmetlerinin daha düzenli ve kontrollü sunumu noktasında birçok sistem kullanmaktadır. Ülke genelinde birçok kurum tarafından eş zamanlı kullanılan bu sistemlerin, web hosting sayesinde internet üzerinden erişilmesi ve sistemdeki bilgilerin ilgili kurumlarca ve kişilerce görülebilmesi ve kullanılabilmesi sağlanmaktadır. Sağlık kurumlarının 2 tanesi (1 kamu, 1 özel) tarafından bu sistemin kullanıldığı belirtilmiştir.
29. Yeşil Kart Bilgi Sistemi: Yeterli geliri olmayan vatandaşlara sigorta primlerini ödemediği sağlık hizmetlerinden faydalanma imkanı sağlayan bir uygulamadır. Yeşil kart sahiplerinin bilgileri 2012 yılına kadar yeşil kart büroları tarafından kullanılan Yeşil Kart Bilgi Sistemi (YKBS) üzerinden sağlanmaktaydı. Ancak 2012 yılında SGK'ya devredilen yeşil kart sahiplerinin tüm kayıtları artık SGK tarafından tutulmaktadır. MEDULA ve Sağlık Provizyon Aktivasyon Sistemi (SPAS) üzerinden yeşil kart sahiplerine ait tüm işlemler yürütülmektedir. Sağlık kurumlarının 3 tanesi (1 kamu, 2 özel) bu sistemi kullandığını ifade etmiştir.

Sağlık Bakanlığı'nın Web Tabanlı Uygulamalarının Yöneticinin Karar Sürecindeki Etkisi

Yönetici ifadelerine göre, en fazla kurum tarafından kullanıldığı belirtilen uygulamalar ÇKYS-TSİM, Doktor bilgi bankası sistemi, elektronik belge yönetim sistemi, halk sağlığı yönetim sistemi, hasta hakları, hastane enfeksiyonları, karar destek sistemleridir. Bu sistemler kamu ve özel sağlık kurumlarında diğer uygulamalardan daha fazla kullanılmaktadır. Özellikle ÇKYS sistemi sağlık kurumları için personel, malzeme ve finans kaynakları ile ilgili temel veri sağlaması bakımından ve Bakanlığın sağlık hizmetlerine ilişkin tüm süreçleri takip edebilmesi bakımından tüm sağlık kurumları tarafından kullanılması gereken bir sistemdir. Gerek Bakanlığa gerek kurum yöneticisine önemli bilgiler sağlayarak karar sürecinde etkisi olan bir sistemdir.

Web tabanlı bu sistemler sayesinde sağlık kurum yöneticileri daha düzenli ve sistematik bilgilerle faaliyetlerini sürdürdüklerini dile getirmişlerdir. Öte yandan bazı yönetici görüşlerine göre sağlık kurumu yönetiminde ya da sağlık hizmeti sunumunda herhangi bir aksaklık meydana geldiğinde Sağlık Bakanlığı, bu aksaklığın giderilmesi adına bazı sistemler geliştirmektedir. Kurumlarda gerçekleştirilen neredeyse her faaliyete yönelik bir web uygulamasının bulunması ve bu faaliyetlerin kayıtlarının düzenli olarak gerçekleştirilmesi kurum yönetimine karar sürecinde oldukça faydalı olmaktadır. Bakanlığın sağladığı bu web tabanlı hizmetler, yöneticiler tarafından kurumlara kolaylık sağlayan sistemler olarak görülmektedir.

Sağlık kurumları, web uygulamalar sayesinde birçok alanda sistemli bilgiye sahip olmaktadır. Sağlanan veriler muhasebe birimi başta olmak üzere birçok birime kolaylık sağlamaktadır. Muhasebe birimi, bu sistematik veriler sayesinde bir takım işlemlerini yapmada hız kazanmaktadır. Sistemden alınan verilerin çeşitli amaçlar için işlenmesini sağlayan muhasebe birimi, yönetim muhasebesine ihtiyaç duyduğu konu hakkında bilgi sağlamaktadır.

4.9.7 Finansal Yönetim Uygulamalarının Sağlık Kurumlarına Sağladığı Katkıları Yönelik Bulgular

Bu bölümde sağlık kurumu yöneticileri ile gerçekleştirilen, finansal yönetim uygulamalarının kurumlara sağladığı katkıları yönelik anket ve yarı yapılandırılmış mülakat sonuçlarına yer verilmektedir. Öncelikle her bir ifadeye ilişkin bir frekans tablosu hazırlanmıştır. Daha sonra da anket bulgularını pekiştirecek yarı yapılandırılmış mülakat bulgularına yer verilmiştir. Kamu ve özel olmak üzere iki ayrı sektörün yanıtlarına yönelik sonuçlar aşağıda bulunmaktadır.

1. Yıllık Planlama Yapma

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, yıllık planlama yapma anlamında kurumlara katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 61. Yıllık Planlama Yapmaya İlişkin Frekans Analizi

1. Yıllık planlama yapmayı sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	0	0	5	71,4	2	28,6
Özel	0	0	0	0	0	0	5	71,4	2	28,6
Toplam	0	0	0	0	0	0	10	71,4	4	28,6

Tablodan elde edilen bilgilere göre, sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, yıllık planlama yapma noktasında kurumlara katkı sağladığı görülmektedir. Sağlık kurumlarının 10 (%71,4) tanesi bu ifadeye katıldıklarını belirtmiştir. Bu kurumların 5 tanesi kamu, 5 tanesi de özel sağlık kurumudur. Kurumların 4 (%28,6) tanesi de kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu kurumların da 2 tanesi kamu, 2 tanesi özel sağlık kurumudur.

Kamu sağlık kurumlarında yıllık bütçe planlaması yapılırken bir önceki yıldaki gerçekleştirmeler ve planlanan yıldaki yatırımlar göz önünde bulundurularak, Bakanlık tarafından yayınlanan Bütçe Hazırlama Kılavuzu doğrultusunda oluşturulmaktadır. Kamu sağlık kurum yöneticileri, finansal uygulamaların kurumlarda daha sağlıklı bir bütçeleme yapmayı sağladığını belirtmişlerdir.

Özel sağlık kurumu yöneticileri de finansal uygulamaların sağladığı veriler ile daha yerinde kararlar alabildiklerini ifade etmişlerdir. Bu uygulamaların kurumlarında birçok finansal kararı kolaylaştırdıklarını belirtmişlerdir.

2. Hızlı Karar Verme

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, kurumlarda hızlı karar verme noktasında katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 62. Hızlı Karar Vermeye İlişkin Frekans Analizi

2. Hızlı karar verebilmeyi sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	1	14,3	0	0	0	0	4	57,1	2	28,6
Özel	0	0	0	0	1	14,3	3	42,9	3	42,9
Toplam	1	7,1	0	0	1	7,1	7	50,0	5	35,7

Tablodan elde edilen bilgilere göre, sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, kurumların hızlı karar vermeleri noktasında genel itibarıyla katkı sağladığı görülmektedir. Yalnızca 1 kamu sağlık kurumu için bir katkıdan söz edilememektedir. Öte yandan 1 özel sağlık kurumu da bu ifadeye yönelik kararsız olduğunu ifade etmiştir. Kurumların 7 (%50) tanesi bu ifadeye katıldığını, 5 (%35,7) tanesi ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Katıldığını söyleyenlerin 4 tanesi kamu, 3 tanesi özel sağlık kurumudur. Kesinlikle katıldığını söyleyenlerden ise 2 tanesi kamu 3 tanesi özel sağlık kurumudur.

Kamu sağlık kurum yöneticileri, kullanılan finansal uygulamaların mali yönetim açısından oldukça faydalı olduğunu vurgulamışlardır. Kesinlikle katılmadığını ifade eden sağlık kurumu, kamu kurumlarındaki sistemin belirli olması sebebiyle herhangi bir finansal uygulamanın tek başına hızlı karar vermede etkisi olmadığını dile getirmiştir. Yönetici, bu uygulamaların yanında hızlı karar verebilmeyi sağlayan birçok etkenin de olduğunu ifade etmiştir.

Özel sağlık kurum yöneticileri ise bu uygulamalar sayesinde kurumdaki çoğu kararın daha hızlı verilebildiğini ifade etmiştir. Kararsız olduğunu belirten sağlık kurumu ise tıp merkezidir. Daha küçük bir işletme olmaları sebebiyle çoğu zaman karar vermede bu uygulamaların bir etkisinin olmadığı ifade edilmiştir.

3. Önceliklerin Netleşmesi

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, önceliklerin netleşmesi noktasında kurumlara katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 63. Önceliklerin Netleşmesine İlişkin Frekans Analizi

3. Kurumun önceliklerinin netleşmesini sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	0	0	5	71,4	2	28,6
Özel	0	0	0	0	0	0	4	57,1	3	42,9
Toplam	0	0	0	0	0	0	9	64,3	5	35,7
Tablodan elde edilen bilgilere göre sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, kurumlarda önceliklerin netleşmesi noktasında katkı sağladığı görülmektedir. Kurumların 9 (%64,3) tanesi bu ifadeye katıldığını, 5 (%35,7) tanesi ise kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Katıldığını söyleyen kurumların 5 tanesi kamu, 4 tanesi özel sağlık kurumudur. Kesinlikle katıldığını söyleyen kurumların ise 2 tanesi kamu, 3 tanesi de özel sağlık kurumudur.										

Kamu kurum yöneticilerinin ifadelerine göre, finansal yönetim uygulamalarının kullanılması kurumlardaki mevcut duruma ilişkin bilgi verdiği için kurumlara katkı sağlamaktadır. Öte yandan yatırımlar noktasında da kurumlara yol gösteren bu uygulamalar sayesinde kurumlar, çoğu zaman hangi yatırımı nceleyecekleri noktasında daha kolay karar verebilmektedirler.

Özel sağlık kurum yöneticilerinin ifadelerine göre ise, bu uygulamaların sağlık kurumuna katkısının büyük olduğu, atılacak önemli adımlarda kuruma yol gösterdiği ifade edilmiştir. Bu uygulamalar sayesinde kurumda hangi polikliniğin daha fazla getirisinin olduğu hangi polikliniğin ise daha maliyetli olduğu tespit edilebilmekte ve ona göre önlemler alınabilmektedir.

4. Finansal Risklere Hazırlıklı Olması

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, finansal risklere belirli oranda hazırlıklı olunması noktasında katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 64. Finansal Risklere Hazırlıklı Olunmasına İlişkin Frekans Analizi

4. Kurumun finansal risklere belirli oranda hazırlıklı olmasını sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	0	0	4	57,1	3	42,9
Özel	0	0	0	0	1	14,3	4	57,1	2	28,6
Toplam	0	0	0	0	1	7,1	8	57,1	5	35,7

Tablodan elde edilen bilgilere göre sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, kurumun finansal risklere belirli oranda hazırlıklı olunması noktasında genel itibariyle katkı sağladığı söylenebilmektedir. Yalnızca 1 özel kurum kararsız olduğunu belirtmiştir. Sağlık kurumlarının 8 (%57,1) tanesi bu ifadeye katıldıklarını ifade etmişlerdir. Bu kurumlardan 4 tanesi kamu, 4 tanesi özel sağlık kurumudur. Sağlık kurumlarının 5 (%35,7) tanesi ise kesinlikle katıldıklarını ifade etmişlerdir. Kurumların 3 tanesi kamu, 2 tanesi ise özel sağlık kurumudur.

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin ifadelerine göre finansal yönetim, kurumların ayakta kalabilmeleri için gerekli bir araçtır. Finansal yönetim adı altında yapılan tüm işlemler de yine kurumların varlıklarını sürdürmesini sağlayan faaliyetlerdir. Kurumlar maliyet analizleri, performans analizleri ve karlılık analizleri yaparak oluşabilecek finansal risklere hazırlıklı olabildiklerini ifade etmişlerdir. Yöneticiler, bu analizler ile bütçenin açık vermemesini, yıl içerisindeki harcamalarda mali sorunlarla başa çıkabilmeyi ve mali risklerin önüne geçebilmeyi sağladığını belirtmişlerdir.

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin ifadelerine göre, finansal uygulamalar kurumun karşılaşacağı finansal risklere karşı tedbir alabilmesini sağlamaktadır. Özellikle bazı yöneticiler yatırım yapılacağı zaman, o yatırıma ilişkin her ayrıntının doğru bir şekilde belirlenmesini sağladıklarını ifade etmişlerdir. Oluşabilecek olağanüstü durumlara karşı hazırlıklı olmaları gerektiğini bu uygulamalar sayesinde öğrendiklerini vurgulamışlardır.

5. Kaynakların Verimli Kullanılması

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, kaynakların en verimli şekilde kullanılması noktasında katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 65. Kaynakların Verimli Kullanılmasına İlişkin Frekans Analizi

5. Finansal yönetim araçları, kaynakların en verimli şekilde kullanılmasını sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	0	0	5	71,4	2	28,6
Özel	0	0	0	0	0	0	6	85,7	1	14,3
Toplam	0	0	0	0	0	0	11	78,6	3	21,4

Tablodan elde edilen bilgilere göre sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, kaynakların en verimli şekilde kullanılması noktasında genel itibarıyla katkı sağladığı görülmektedir. Sağlık kurumlarının 11 (%78,6) tanesi bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Kurumlardan 5 tanesi kamu, 6 tanesi özel sağlık kurumudur. Sağlık kurumlarının 3 (%21,4) tanesi ise bu ifadeye kesinlikle katıldıklarını bildirmişlerdir. Kurumlardan 2 tanesi kamu, 1 tanesi de özel sağlık kurumudur.

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin ifadelerine göre finansal yönetim v uygulamalarının, çoğu zaman kurumlardaki kaynak planlamasına yardımcı olduğu ifade edilmiştir. Öz kaynak kullanım analizi yapılarak bütçesi olmayan alımların önüne geçildiği belirtilmiştir. Böylece gereksiz harcamaların önüne geçilerek kamu yararının gözetildiği ifade edilmektedir.

Özel sağlık kurumu yöneticilerinin ifadelerine göre bu uygulamalar öz kaynakların standart faaliyetler dışında hangi alanda ve ne miktarda kullanılacağına ilişkin bilgi verebilmektedir. Öte yandan kredi ihtiyacının olup olmadığı ve ne kadar olacağına ilişkin bilgilere de bu analizler sonucunda ulaştıklarını ifade etmişlerdir. Böylece öz kaynak veya kredi kullanım kararı noktasında kurumlara katkıda bulunduğu vurgulanmıştır.

6. Yıl İçinde Yapılacak Çalışmaların Mali Yükünün Önceden Bilinmesi

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, yıl içinde yapılacak faaliyetlerin getireceği mali yükün önceden bilinmesi noktasında kurumlara katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 66. Yıl İçindeki Mali Yükün Önceden Bilinmesine İlişkin Frekans Analizi

6. Yıl içinde yapılacak çalışmaların (büyüme-personel alımı, yeni hizmet) kuruma getireceği mali yükün önceden bilinmesini sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	0	0	5	71,4	2	28,6
Özel	0	0	0	0	0	0	6	85,7	1	14,3
Toplam	0	0	0	0	0	0	11	78,6	3	21,4

Tablodan elde edilen bilgilere göre, sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, yıl içinde yapılacak faaliyetlerin kuruma getireceği mali yükün önceden bilinmesi noktasında katkı sağladığı görülmektedir. Sağlık kurumlarının 11 (%78,6) tanesi bu ifadeye katıldıklarını ifade etmişlerdir. Kurumların 5 tanesi kamu, 6 tanesi özel sağlık kurumudur. Sağlık kurumlarının 3 (%21,4) tanesi ise bu ifadeye kesinlikle katıldıklarını ifade etmişlerdir.

Kamu kurumu yöneticilerine göre, finansal uygulamalar yardımıyla kurumun gerçekleştireceği faaliyetler noktasında bir öngörü yapılabilirdiği ifade edilmiştir. Kurumlar, bütçelerini oluştururken bu uygulamalardan da yardım almaktadırlar. Böylece belirli giderler dışında yaşanabilecek giderlerin de öngörüsü yapılabilir. Öte yandan yıl içinde ihtiyaç duyulan yatırım varsa yine bunun planı gerekli analizlere dayanarak yapılmaktadır. Bir poliklinik açılması gerekiyorsa bu alana ilişkin gerekli maliyet analizleri yapılmakta, yatırımın geri dönüşü noktasında da gerekli uygulamaları kullanarak analizler gerçekleştirilmektedir.

Özel sağlık kurumu yönetici ifadelerine göre, yine sağlık kurumlarının yıl içerisinde gerçekleştirecekleri faaliyetlerine ilişkin gereken analizleri yaparak, ilgili faaliyete ilişkin

maliyetlerin ne olacağı tespit edilmektedir. Bu sonuçlara göre de özel kurumlar bir ödeme planı yapmaktadırlar.

7. Maliyet Azaltan Stok Yönetimine Geçilmesi

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, maliyet azaltan stok yönetimine geçiş noktasında kurumlara katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 67. Maliyet Azaltan Stok Yönetimine Geçilmesine İlişkin Frekans Analizi

7. Maliyet azaltan stok yönetimine geçişi sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	2	28,6	1	14,3	4	57,1
Özel	0	0	0	0	4	57,1	2	28,6	1	14,3
Toplam	0	0	0	0	6	42,9	3	21,4	5	35,7

Tablodan elde edilen bilgilere göre, sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, maliyet azaltan stok yönetimine geçilmesi noktasında 6 (%42,9) sağlık kurumunun kararsız olduğu, 3 (%21,4) kurumun katıldığı ve 5 (35,7) kurumun da kesinlikle katıldığı görülmektedir. Sağlık kurumlarının neredeyse yarısı kararsız olduklarını belirtmişlerdir. Bu kurumlardan 2 tanesi kamu, 4 tanesi özel sağlık kurumudur. Katıldığını ifade eden sağlık kurumlarının, 1 tanesi kamu, 2 tanesi özel sağlık kurumudur. Kesinlikle katıldığını ifade eden sağlık kurumlarının 4 tanesi kamu, 1 tanesi de özel sağlık kurumudur

Kamu sağlık kurumlarının, düzenleyici birçok çalışmanın yanında finansal yönetim uygulamalarının kullanılmasının da stok yönetimi noktasında fayda sağladığı söylenebilmektedir. Belirli web tabanlı sistemler (TDMS, MKYS) ile stokların etkin kullanımının sağlandığı belirtilmiştir. Daha yerinde bir stok yönetimine sahip olduklarını söyleyen yöneticiler, stoklardaki etkin kullanımın fazla stok bulundurmaya engellediği için stok maliyetlerinin de olması gereken seviyede olduğunu ifade etmişlerdir. Fazla stokların bir şekilde kurumlar arasında eritildiğini ifade eden yöneticiler, kurumlarında fazla stok maliyetlerinden de böylece kurtulduklarını vurgulamışlardır. Öte yandan önceden 3 aylık stok bulundurmaları istenen kamu kurumlarına, son dönemlerde 5 aylık stok bulundurmaları talimatı verildiği ifade edilmiştir. Burada ise Bakanlığın amacı, ekonomik sıkıntılar ve Pandeminin kurumlara getireceği yük nedeniyle sağlık hizmetlerinde bir aksama olmaması noktasında önlem almak olduğu düşünülmüştür.

Özel sağlık kurumlarında stok yönetimin etkin bir şekilde yapılmasının gerekliliğini vurgulayan yöneticiler, bu konuda oldukça titiz davrandıklarını da ifade etmişlerdir. Çünkü stok demek sağlık hizmetinin sunulabilmesi demektir. Sağlık hizmetleri ertelenemez hizmetler olduğu için kurumlar hem gerektiği kadar stok bulundurma hem de fazla stok bulundurmama noktasında denge sağlamak durumundadırlar. Özel kurumlar 1-2 aylık olarak stok bulundurduklarını ifade etmişlerdir. Çünkü malzemeler, genellikle Euro-dolar üzerinden alındığı için, dövizdeki dalgalanmalar sağlık kurumlarının stok maliyetlerini de çok fazla etkilemektedir. Bu sebeple ihtiyaç tespiti yaparken kullandıkları analizler sayesinde daha doğru alım kararları verdikleri söylenebilir.

8. Verimli ve Verimsiz Alanların Belirlenmesi

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, verimli ve verimsiz alanların belirlenmesi noktasında kurumlara katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 68. Verimli ve Verimsiz Alanların Belirlenmesine İlişkin Frekans Analizi

8. Verimli ve verimsiz alanları belirlenmesini sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	0	0	5	71,4	2	28,6
Özel	0	0	0	0	2	28,6	4	57,1	1	14,3
Toplam	0	0	0	0	2	14,3	9	64,3	3	21,4

Tablodan elde edilen bilgilere göre, sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, verimli ve verimsiz alanların belirlenmesi noktasında genel itibarıyla kurumlara katkı sağladığı söylenebilmektedir. Yalnızca 2 özel sağlık kurumu kararsız olduklarını ifade etmişlerdir. Sağlık kurumlarının 9 (%64,3) tanesi katıldıklarını ifade etmişlerdir. Kurumlardan 5 tanesi kamu, 4 tanesi özel sağlık kurumudur. Sağlık kurumlarının 3 (%21,4) tanesi ise kesinlikle katıldıklarını ifade etmişlerdir. Kurumların 2 tanesi kamu, 1 tanesi özel sağlık kurumudur.

Kamu kurum yöneticilerine göre, kurumlarda fazla ve az gelir getiren bir alanın belirlenmesinde finansal yönetim uygulamalarının önemi büyüktür. Kurumun finansal yapısına katkı sağlayan veya finansal olarak katkısı olmayan birimlere ait tüm süreçler analiz edildikten sonra, bir kayıp söz konusuysa nedenleri ortaya koyularak gerekli iyileştirici ve gelir artırıcı faaliyetlerin gerçekleştirildiği belirtilmiştir. Kamu kurumlarında bir poliklinik kapatmak çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Çünkü o hizmete ihtiyacı olan hastaların mutlaka bulunduğu bazı yöneticiler tarafından ifade edilmiştir. Verimsiz dahi olsa o birimle ilgili maliyetlere bir şekilde katlanıldığı vurgulanmıştır. Bu uygulamaların kurumlara verimsiz alanların ne şekilde verimli hale dönüştürülebileceği noktasında yol gösterdiği sonucuna varılmaktadır.

Özel sağlık kurumu yöneticilerine göre de yine kurumda bulunan herhangi bir verimsiz alanın tespitinde maliyet ve performans analizlerinin önemi büyüktür. Kurumlarda boş kalan alanların olması, o alandan gelir elde edebilecekken edilmediği anlamına gelmektedir. Bu sebeple özel sağlık kurumları, mümkün olduğunca boş bir alan bırakmamaya çalıştıklarını ifade etmişlerdir. Bu boş alanların gelir getirecek şekilde doldurulduğu da belirtilmiştir. Öte yandan verimli olan bir birimden daha fazla nasıl verim alınabileceğine ilişkin tespiti, yine bu uygulamalar ile yapılabildiği söylenebilir.

9. Bütçe Projeksiyonları Sayesinde Hedeflere Ulaşıp Ulaşılmadığının Bilinmesi

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, yapılan bütçe projeksiyonları ile yıllık hedeflere ulaşılıp ulaşılamayacağını önceden görülebilmesi ve önlem alınması noktasında kurumlara katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 69. Hedeflere Ulaşıp Ulaşılmadığının Bilinmesine İlişkin Frekans Analizi

9. Yapılan bütçe projeksiyonları ile yıllık hedeflere ulaşılıp ulaşılamayacağını önceden görebilmeyi ve ona ilişkin önlem almayı sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	0	0	3	42,9	4	57,1
Özel	0	0	0	0	0	0	6	85,7	1	14,3
Toplam	0	0	0	0	0	0	9	64,3	5	35,7

Tablodan elde edilen bilgilere göre, sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, yapılan bütçe projeksiyonları ile yıllık hedeflere ulaşılıp ulaşılamayacağını önceden öngörebilme ve önlem alabilme noktasında katkı sağladığı görülmektedir. Sağlık kurumların 9 (%64,3) tanesi bu ifadeye katıldıklarını belirtmişlerdir. Kurumların 3 tanesi kamu, 6 tanesi özel sağlık kurumudur. Sağlık kurumlarının 5 (%35,7) tanesi kesinlikle katıldıklarını belirtmişlerdir. Kurumların 4 tanesi kamu, 1 tanesi de özel sağlık kurumudur.

Kamu kurumlarında bütçeleme işlemi Bakanlığın talimatıyla gerçekleştirilmektedir. Bakanlık kurumlara yılsonu itibariyle bütçe çağrısında bulunmaktadır. Öte yandan bütçeleme işlemleri yapılırken finansal uygulamaların, gelecekte gerçekleşmesi olası faaliyetlerin tahmininde kurumlara fayda sağladığı ifade edilmiştir. Önceki yıl verileri ve piyasadaki durum göz önünde bulundurularak yapılan bütçeleme faaliyetleri ile kurumlar yıllık gerçekleştirilecek faaliyetleri planladıklarını ifade etmişlerdir. Ekonomik durgunluk ve Pandemi nedeniyle son birkaç yılda bu noktada tahminlerinin dışında bir maliyetle karşılaştıkları da belirtilmiştir. Yöneticilerden bir tanesi, Pandemi başlamadan yaşanacak problemlere ilişkin kurumlarında bazı önlemleri aldıklarını ve bu amaçla bazı bölümlerin hastalar için hazır hale getirildiğini ifade etmiştir. Böylece Pandeminin etkisinin biraz olsun azaltılabildiği belirtilmiştir.

Özel sağlık kurumlarında ise yine kullanılan finansal uygulamalar ile gelecek öngörülerini yapılarak bütçelerinin oluşturulduğu ifade edilmiştir. Yöneticilerin bazıları, sektörün mevcut durumu, bulunulan çevrenin mevcut durumu, piyasanın durumu ve fiziki şartlar göz önüne alınarak bir planlama yapılması gerektiğini vurgulamışlardır. Gerekli maliyet analizlerinin yapılmasıyla giderlere ilişkin kesin veriler elde edilmeye çalışıldığı ifade edilmiştir. Özellikle hasta potansiyeli çerçevesinde bütçelerin oluşturulduğu, hasta sayısının bu anlamda çok önemli ve belirleyici olduğu da vurgulanmıştır.

10. Alacak ve Ödeme Süreçlerinin Uzun Vadeli Planlanması

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, alacak ve ödeme süreçlerinin uzun vadeli planlanmasının karlılığı sağlaması noktasında kurumlara katkı sağladığına yönelik bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 70. Alacak ve Ödeme Süreçlerinin Uzun Vadeli Planlanmasına İlişkin Frekans Analizi

10. Alacak ve ödeme süreçlerinin uzun vadeli planlanması karlılık sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	1	14,3	2	28,6	2	28,6	2	28,6
Özel	0	0	0	0	2	28,6	4	57,2	1	14,3
Toplam	0	0	1	7,1	4	28,6	6	42,9	3	21,4

Tablodan elde edilen bilgilere göre sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, alacak ve ödeme süreçlerinin uzun vadeli planlanmasının karlılığı sağlaması noktasında kurumlar kısmen sıkıntı yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Sağlık kurumlarının 4 (%28,6) tanesi kararsız olduğunu, 6 (%42,9) tanesi katıldığını ve 3 (%21,4) tanesi de kesinlikle katıldığını ifade etmiştir. Kamu kurumlarının 1 tanesi de bu ifadeye katılmadığını ifade etmiştir.

Kamu kurum yöneticilerinin ifadelerine göre önceden 60 günlük olarak yapılan borç ödemelerinin ödeme sürelerinin, son yıllarda yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle 1 yılı aştığı ifade edilmiştir. Sağlık kurumları ödemeler noktasında bazı öncelikleri olduğunu belirtmişlerdir. Bu öncelikler personel giderleri ve devletin yasal kesintileridir. Her ay bu iki kalem ödendikten sonra alınan malzemelerin ödenebildiği ifade edilmiştir. Ekonomik sıkıntının yaşandığı son birkaç yıllık dönemde bu sabit giderler ödendikten sonra kurumun malzeme ücretlerini ödeme noktasında sıkıntılar yaşadıkları belirtilmiştir. Bu sebeple Bakanlık ödeme sürelerini 1 yılın üzerine çıkartmış ve kurumları ödemeler noktasında rahatlatmıştır. Bu vadeler planlanırken kurumun ödeme sürecinin yeniden planlandığı ifade edilmiştir. Öte yandan alacak noktasında büyük bir problem yaşamadığını ifade eden yöneticiler gerektiği zaman alacaklarının tahsil edilebildiğini de belirtmiştir. Kurumların SGK, özel sigortalar, ücretli hastalar, Adalet Bakanlığı, AFAD, İl Göç İdaresi, vb kurumlardan alacaklı olduğunu bildiren yöneticiler, bu kurumların ödemeler noktasında sorun çıkartmadıklarını da vurgulamışlardır. Ödemeler noktasında sorun yaşadığını ifade eden kurum yöneticileri, alacaklar noktasında sorun yaşamadıklarını ifade etmişlerdir.

Özel sağlık kurumlarının yöneticileri, tıbbi sarf malzemelerinin alımında genel itibariyle kısa vadeli borçlanma yoluna gittiklerini ifade etmişlerdir. Daha büyük yatırımları kapsayan alımlarda ise uzun vadeli borçlandıklarını belirtmişlerdir. Çalışmaya katılan özel sağlık kurumlarının çoğu, öz kaynak ile yönetilen kurumlar olduğu için ödemeler noktasında çok fazla sıkıntı çekmediklerini de vurgulamışlardır. Yöneticilerden bazıları, ödemeler noktasında oldukça titiz davrandıklarını belirtmişlerdir. Bir borç sarmalının içerisine girmemeye özen gösterdiklerini, girseler bile bu süreci iyi bir şekilde yönetmeye çalıştıklarını ifade etmişlerdir. Bu süreçte finansal uygulamalardan yararlandıklarını, bu uygulamalar sayesinde birçok şeyi bir plan dâhilinde gerçekleştirdiklerini ifade etmişlerdir. Alacaklar noktasında ise genel itibariyle bir sorun yaşamadıklarını vurgulamışlardır.

Alacaklarını zamanında ya da az bir gecikme ile alabildiklerini ve bu noktada bir sorun olmadığını ifade etmişlerdir.

11. Kurumların Strateji Oluşturması

Sağlık kurumlarında uygulanan finansal yönetim uygulamalarının, kurumun bir strateji oluşturması ve kurumdaki tüm bölümlerin de bu stratejiye yönelmesi noktasında katkı sağladığına ilişkin bulgular ve bazı özel ifadeler aşağıda verilmektedir.

Tablo 71. Strateji Oluşturulmasına İlişkin Frekans Analizi

11. Finansal uygulamalar, kurumun bir strateji oluşturmasını ve bütün bölümlerin bu stratejik amaca yönelmesini sağladı										
	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum	
	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde	Sayı	Yüzde
Kamu	0	0	0	0	2	28,6	3	42,9	2	28,6
Özel	0	0	0	0	0	0	6	85,7	1	14,3
Toplam	0	0	0	0	2	14,3	9	64,2	3	21,4

Tablodan elde edilen bilgilere göre, sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, kurumun bir strateji oluşturması ve kurumdaki tüm bölümlerin de bu stratejiye yönelmesi noktasında kurumların büyük bir sıkıntı yaşamadığı görülmektedir. Sağlık kurumlarının, 2 (%14,3) tanesi de kararsız olduğunu ifade etmişlerdir. Bu kurumların hepsi kamu sağlık kurumudur. Sağlık kurumlarının 9 (%64,2) tanesi katıldığını, 3 (%21,4) tanesi ise kesinlikle katıldığını ifade etmişlerdir.

Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin ifadelerine göre, her kurumun kendisine özgü bir misyon, vizyon ve stratejik amacı bulunmaktadır. Bu amaçların belirlenmesinde kurum kültürü, yönetici tutumu ve finansal durum belirleyici olmaktadır. Öte yandan bazı performans analizleri ile de yine gerek birimlere gerekse kurum geneline hitap edecek bazı stratejik amaçların belirlenmesinin söz konusu olduğu da ifade edilmiştir. Yatırımların planlanmasında veya önceliğinde maliyet analizlerinin, performans analizlerinin sonuçları göz önünde bulundurularak planlamalar yapıldığı da ifade edilmiştir. Ayrıca iyileştirici veya düzenleyici faaliyetlerin belirlenmesinde bu uygulamaların sonuçları esas alındığı yöneticiler tarafından belirtilmiştir. Yöneticilerinden bazıları, kendilerini öğrenen kurum olarak tanımlamış ve kurumlarına ait bazı stratejilerinin olduğunu ve bu stratejilerin tüm karar alıcılarda bulunduğunu belirtmişlerdir. Böylece herhangi bir karar alınacakken kurumun temel stratejilerine uygun mu değil mi diye bakıldığı ve gerekli kontrollerden sonra o kararın son haline ulaşıldığı ifade edilmiştir.

Özel sağlık kurumları yöneticilerinin ifadelerine göre, her kurumun belirli bir hedefi olduğunu ve bu hedeflerin de belirlenirken birçok faktörle birlikte finansal uygulamalardan da yararlanıldığı ifade edilmiştir. Verimlilik analizleri, performans ölçümleri ve maliyet analizleri ile kurumun mevcut durumunun belirlenmesi sonucu, kurumların bu verilerden yola çıkarak hedeflerini belirledikleri vurgulanmıştır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Sağlık kurumlarının genel finansal işleyişine yönelik yöneticiler, kurumlarında bütçe planlaması, karlılık planlaması, maliyet hesaplamaları ve yaşanacak finansal sorunlara karşı hazırlık yapıldığını ifade etmişlerdir. Sağlık kurumları için önemli bu 4 temel faaliyetin de çalışma kapsamındaki kurumlarda gerçekleştirildiği sonucuna varılmıştır. Yalnızca bir kamu sağlık kurum yöneticisi karlılık hesaplamalarını gerçekleştirmediğini belirtmiştir. Bunun sebebi olarak ise öncelikli amacının kar elde etmek olmadığı kamu kurumlarının gelir ve gider dengesinin sağlanması için çalıştıkları gösterilebilmektedir.

A. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Finansal İşleyişleri

Görüşme gerçekleştirilen kamu sağlık kurum yöneticilerinin finansal işleyiş noktasında daha detaylı bilgiler verdikleri, ancak özel sağlık kurumu yöneticilerinin ise bir kısmı detaylı bilgi verirken bir kısmının bu süreçlere ilişkin açıklama yapmak istemediği görülmüştür.

Bilgi veren kamu ve özel kurum yöneticilerinin farkındalıklarına yönelik bir saptama yapılmak gerekirse, her iki sektördeki yöneticilerin de kendi iş tanımları kapsamında gerçekleştirilen finansal faaliyetlere ilişkin gerekli donanımına sahip oldukları kanısına varılmıştır.

Görüşmelerden elde edilen bilgilere göre kamu ve özel sağlık kurumlarının finansal işleyişlerine ilişkin farklılık ve benzerlikler aşağıda verilmektedir.

1. Bütçeleme Faaliyetlerine İlişkin Sonuçlar

Tablo 72. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Bütçeleme Faaliyetleri

Bütçeleme Faaliyetleri	
KAMU	Bütçeleme faaliyeti, faydalı bir planlama aracı olarak görülmektedir. Bütçeleme işleminin çok iyi yapılması ile geriye yalnızca anlık problemlerin çözümü kaldığı bildirilmiştir. Yapılan planlama faaliyetinin gelecek dönem yapılacaklara ilişkin sistematik bir düzenin takip edilmesi noktasında yararı olduğu ve doğru bir şekilde yapılmasının önem arz ettiği belirtilmiştir. Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenen kurallar çerçevesinde bütçe oluşturulmaktadır. Kurum faaliyetlerini gerçekleştirmede döner sermaye bütçesi uygulanmaktadır. Kurumlar gider bütçesi oluşturarak Sağlık Bakanlığı'nın onayına sunmaktadırlar. Bütçeleme sürecinde muhasebe verilerinin ve finansal tekniklerin önemi büyüktür. Muhasebe verileri sayesinde gerek hasta potansiyeli gerekse gelir-gider miktarı bilinebilmekte ve bütçeleme işlemi kolaylaşabilmektedir. Bütçe faaliyetleri TDMS üzerinden hem Sağlık Bakanlığı hem de İl Sağlık Müdürlükleri tarafından takip edilmektedir. Genel bir bütçenin yanında birimlere ait gelir-gider tespiti ve taleplerin belirlenmesi ile bölüm bütçeleri de hazırlanmaktadır. Bütçe oluşturulurken alınacak malzemelere ilişkin, İhtiyaç Tespit Komisyonu gereklilik tespiti yapmaktadır. Kurumlar, bütçede ödeneği olmayan alımlar yapamamaktadırlar. Bütçe oluştururken hasta kapasitesi büyük önem taşımaktadır. Sağlık hizmetinin hangi sayı ve türdeki hastaya sunulacağı önemli bir faktördür. Bütçeleme faaliyetlerine ilişkin gider kalemleri yaklaşık olarak aşağıda belirtilen oranlarda gerçekleşmektedir. • Personel gideri: %60-70 • Yasal kesintiler: %6 • Tıbbi malzeme: %20 • Hizmet gideri: %10 • Yatırım: %4
ÖZEL	Bütçeleme işleminin gerçekleştirilebilmesi için sektörün durumu, bulunulan çevrenin durumu, piyasanın durumu ve fiziki şartların dikkate alınması önem arz etmektedir. İşletme bütçesi oluşturulmaktadır. Birim bazında bir değerlendirmeden sonra genel bütçe hazırlanmaktadır. Gelirden önce gider tespiti esastır. Hasta potansiyelinin belirlenmesi önem taşımaktadır. Hasta potansiyeline göre gelecek yıla ait gelir-gider öngörüsü yapılabilir. Kuruma verilen doktor kadrosuna göre gelecek hasta sayısı noktasında bir planlama yapılır.

2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Sonuçlar

Tablo 73. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Yatırım Faaliyetleri

Yatırım Faaliyetleri	
KAMU	Sağlık hizmeti sunumuna ilişkin tüm ödemeler döner sermayeden karşılanırken, sabit sermaye yatırımları genel bütçe tarafından sağlanmaktadır. Döner sermayede yatırım için ayrılan miktar toplam bütçenin %4'ü kadardır. Daha çok küçük çaptaki yatırımlar için kullanılabilir. Bu tutar yetmediği zaman genel bütçeden ödenek talebi söz konusu olmaktadır. Yatırım bütçesinin yeterli görülmediği ve bu durumun da kurumları yatırımlar noktasında kısıtladığı ifade edilmiştir. Sabit yatırımlara ilişkin genel bütçeden talep edilen ödeneği alabilmeleri için kurumların ilgili yatırımı çok iyi gerekçelendirmeleri gerekmektedir. Kurumlar genel itibariyle yatırımlara ilişkin genel bütçeden talep edilen miktarın %80-90'ı kadarını alabilmektedirler. Makine ve cihaz yatırımları için Bakanlık, yılsonu sağlık kurumlarından talepler toplamaktadır. İzne tabi olan makine ve cihazlar için Bakanlık, izne tabi olmayanlar için ise İl Sağlık Müdürlüklerinden onay alınması gerekmektedir. Makine ve cihaz alımları ya merkezi ihale kapsamında alınıp kurumlara gönderilir ya da Bakanlık kuruma genel bütçeden gerekli ödeneği tahsis ederek kurumun almasını sağlar. Merkezi ihale dışında doğrudan temin ve pazarlık ile alımlar gerçekleştirilebilmektedir. Acil durumlarda ise DMO mevzuatına göre alımlar yapılmaktadır. Kurumlar, sağlık bölge planlamasına göre belirlenen rollere göre (A,B, C, D, E) makine ve cihaz talebi yapmaktadırlar. Rol tanımlarında bulunmayan bir makinenin talep edilmesi söz konusu değildir. Büyüme, altyapının güçlendirilmesi, toplumda sağlık bilincinin artırılması vb. amaçlarla sağlık kurumları yatırımlar gerçekleştirmektedirler. Kur yükselişleri, sağlık kurumlarının yatırım kalemlerine ilişkin artışa sebep olmaktadır. Kurumlardaki tüm malzeme ve insan kaynağı ÇKYS üzerine kaydedilmekte ve kontrolü sağlanmaktadır. TDMS ile alınan malzemelere ilişkin tüm fatura bilgileri takip edilmektedir.
ÖZEL	Büyüme ve altyapı güçlendirmeye yönelik yatırımlar söz konusudur. Özellikle büyük çaplı bir yatırım söz konusu olduğunda her kalem ince ince değerlendirilmektedir. Ancak son 1-2 yıldır yaşanan ekonomik sıkıntılardan oldukça etkilenen özel sağlık kurumları bu dönemde yapılan yatırımlar noktasında bazı kısıtlayıcı önlemler almışlardır. Zaruri bir yatırım olmadığı sürece o yatırıma kalkışmamaktadırlar. Yatırımlar noktasında, ekonomik sıkıntının olduğu dönemlerde çoğunlukla kurumlar yeni makine ve cihaz yerine ikinci el makine ve cihaz alımı veya kiralama yoluna gitmektedirler. Yaşanan ekonomik sıkıntılar, özel sağlık kurumlarının da yatırım kararlarını etkilemiştir. Açılacak yeni birim için gerekli makine ve teçhizatın neler olduğu ve hastaneye maliyetinin ne olacağı ince ince hesaplanmaktadır. Yatırımlar, bazı özel sağlık kurumlarında daha çok öz kaynak ile bazı kurumlarda ise daha çok borç ile finanse edilmektedirler. Piyasa şartlarının yapılan yatırımlarda önemi büyüktür. Kredi faizlerinin yüksek olduğu dönemlerde kurumlar kredili yatırımlar yapmamaya özen göstermektedirler. Ekonomik sıkıntıların yaşandığı dönemlerde de yine yatırımlara ilişkin maliyetler artacağı için bu durum özel sağlık kurumlarının yatırım kararlarını etkilemektedir.

3. Ödeme Sistemlerine İlişkin Sonuçlar

Tablo 74. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Ödeme Sistemleri

Ödeme Sistemleri	
KAMU	Gelir-gider takibi noktasında Sağlık Bakanlığı'na tabidirler. Sağlık Bakanlığı, TDMS ile kurumların gelir ve gider durumlarını takip edebilmektedir. Ödemelerin takibi, sayman tarafından yapılmaktadır. Borçlar fatura tarihinden sonra 10 gün içerisinde muhasebeleştirilmektedir. Tıbbi sarf malzemesi ve tıbbi ilaçtan kaynaklanan ödemeler genel itibariyle kısa vadeli. Ödemeler noktasında genel itibariyle zorluk çekilmediği belirlenmiştir. Ekonomik sıkıntının yaşandığı dönemde (2019-2021) ise kurumların borçlarının bir sonraki yıla sarkma durumu söz konusudur. Sağlık Bakanlığı, ödemelere ilişkin vadeleri 3 aydan 1 yılın üzerine çıkartarak ekonomik sıkıntıdan etkilenen sağlık kurumlarına kolaylık sağlamıştır. Ödemelere ilişkin ilgili tedarikçi firmadan alınan feragatname ile de sağlık kurumlarına bir kolaylık sağlanmış ve borçların bitirilmesi yoluna gidilmiştir. Kredili işlemler söz konusu olmamaktadır. Ödemeler öncelikli olarak sırasıyla; personel ödemeleri, yasal kesintiler, tıbbi sarf malzemesi ve ilaç ödemeleri, hizmet kalemleri, diğer işletme giderleri ve yatırım giderleri şeklinde gerçekleştirilmektedir. Kur yükselişlerinden tedarikçi firmalar etkilense bile, bazıları fiyatlardaki bu artışı cüzi oranda sağlık kurumlarına yansıtmaktadırlar. Bazı firmalar ise fiyat artışlarını kurumlara doğrudan yansıtmaktadırlar
ÖZEL	Genel itibariyle borç ödeme noktasında çok sıkıntı yaşanmadığı fakat, son 1-2 yıllık süreçte özellikle borçla varlığını sürdürmeye çalışan kurumların çok fazla etkilendiği, öz kaynakla yönetilen kurumların ise bu süreçte biraz daha rahat oldukları görülmüştür. Kurumlarının bir borç sarmalına girmesini istemeyen yöneticiler, ödemeler noktasında titiz davranmaktadırlar. Kar eden kurumlar için borçların ödenmesi sorun yaratmazken, geliri giderini anca karşılayan kurumlar için sıkıntı yaratmaktadır. Ödemelerde öncelik personel giderleridir. Personel ödemeleri kurum giderlerinin yaklaşık %50'sini oluşturmaktadır. Personel ödemelerinden sonra sağlık kurumunun değişken ve sabit giderleri ödenmektedir. Daha sonra ise kurumda kullanılan hizmet giderleri ödenmektedir. Malzeme ve makine-cihaz ödemeleri ise personel, sabit-değişken işletme giderleri ve hizmet giderleri ödendikten sonra gerçekleştirilmektedir. Borç ile yönetilen ya da ağırlıklı olarak öz kaynak ile yönetilen sağlık kurumlarında ödeme süreçleri farklılık göstermektedir. Borç ile yönetilen kurumların ödeme planları kısa, orta ve uzun olmakta, öz kaynak ile yönetilen kurumlar ise tüm vade yapılarının yanında gerektiğinde nakit de kullanabilmektedirler. Genel olarak duran varlık yatırımları uzun vadede planlanmaktadır. Malzeme ve ilaç alımlarına yönelik ödemeler ise kısa vadeli olarak gerçekleştirilmektedir. Kur değişiklikleri, borç ile finanse edilen özel sağlık kurumlarını daha fazla etkilemektedir.

4. Kaynak Yapısı ve Gelir Kalemlerine İlişkin Sonuçlar

Tablo 75. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Kaynak Yapısı ve Gelir Kalemleri

Kaynak Yapısı ve Gelir Kalemleri	
KAMU	Kamu sağlık kurumlarının kaynakları, sağlık hizmetlerinden elde edilen döner sermaye bütçesi ve sabit yatırımların finansmanında kullanılan genel bütçedir. En fazla gelir elde edilen kurum SGK'dır. Bakanlık, sağlık kurumlarına SGK üzerinden her ay gerçekleştirdikleri hizmet tutarınca ödeme yapmaktadır. SGK üzerinden sağlanan bu gelirlerin yönetilmesi için yöneticilerin azami dikkat ve özen gösterdikleri belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumlarının kaynaklarının etkin olarak yönetilmesinin, kurumun mali sürdürülebilirliği açısından oldukça önem arz ettiğini de vurgulanmıştır. SGK dışında kamu sağlık kurumları zaman zaman özel sigortalardan, ücretli hastalardan ve yapılan bağışlardan bir gelir elde edebilmektedir. Bazı durumlarda Adalet Bakanlığı, İl Göç İdaresi, AFAD vb. kurumlardan sunulan hizmetin karşılığı alınmaktadır. Sağlık kurumunun kiraladığı bir alan bulunuyorsa, yine oradan bir gelir elde edilmesi söz konusudur. Kamu sağlık kurumları, kaynak bakımından her ne kadar devlet garantisinde gibi gözükse bile, işleyişin düzenli yürümesi ve kurumun varlığını sürdürebilmesi, eldeki mevcut kaynağın doğru yer ve zamanda değerlendirilip değerlendirilmediğine bağlıdır. Kamu sağlık kurumlarında öz kaynakların artırılması, büyümeleri ile doğru orantılıdır. Sağlık kurumları kendi rollerinin bir üstüne çıkarak büyüme yoluna gitmektedirler. A grubu bir sağlık kurumu ise daha fazla hizmet alanı oluşturarak (ek bina, ek bölüm, vb.) büyüme ve kaynak artırma yoluna gitmektedir. Sağlık turizmi noktasında da faaliyetlerini sürdüren kurumlar, yabancı hastaların kurumlarını tercih etmelerini sağlamaya çalışmaktadırlar.
ÖZEL	Özel sağlık kurumlarının büyük bir kısmı öz kaynağa sahip kurumlardır. Diğer kısmı da daha çok borç ile yönetilmektedir. Öz kaynak sahibi özel sağlık kurumlarının bir kısmı %100, bir kısmı %50 ve üzeri öz kaynağa sahiptirler. Bazı sağlık kurumları, başka sektörlerde faaliyet gösteren sermaye grupları tarafından yönetilmektedir. Öz kaynak sahibi kurum, bu güvence ile faaliyetlerini sürdürebilmektedir. Borç ile finanse edilen sağlık kurumları, banka kredileri ile faaliyetlerini devam ettirmektedirler. Ekonomik sıkıntı dönemi, tüm özel sağlık kurumlarını belirli düzeylerde etkilese de, finansman yapısı borçlanma olan özel sağlık kurumları bu süreçte daha fazla etkilemişlerdir. Özel sağlık kurumlarının da en büyük gelir elde ettiği kurum SGK'dır. Özel sigortalar ve ücretli hastalar da SGK gelirlerinden sonraki en büyük payı oluşturmaktadırlar. Bir başka gelir kalemi ise kuruma yapılan bağışlardır. Öz kaynakların artırılması için özel sağlık kurumları, gider kontrolü ve tasarrufa yönelik çalışmalar yapmaktadır. Bunun yanında bazı yatırımlar ile hasta potansiyelini artırarak büyüme yoluna gidilmesi de söz konusudur. Özel sağlık kurumları, öz kaynakların artırılması noktasında ortak alma yoluna da gitmektedirler.

5. Karlılık Durumuna İlişkin Sonuçlar

Tablo 76. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Karlılık Durumu

Karlılık Durumu	
KAMU	Kamu sağlık kurumları, kendilerini halkın sağlığına odaklanan ve kar amacı gütmeyen sağlık kurumları olarak tanımlamaktadır. Genel olarak, giderlerin gelirlerden az olması ya da en azından başa baş olması noktasında faaliyetler yürütülmektedir. Kamu sağlık kurumları, bir işletme oldukları ve varlıklarını devam ettirmeleri gerektiği için kar-zarar takibini de yapmak durumundadırlar. Buna yönelik yükümlülükleri bulunmaktadır. Kamu sağlık kurumlarında oluşan kar, izin dâhilinde yine sağlık hizmetinin geliştirilmesine yönelik gerekli iç yatırımlarda kullanılabilmektedir. SUT fiyatlarının yıllar itibariyle yeterli düzeyde artmıyor olması ve güncel fiyatları yansıtmıyor olması sağlık kurumlarının gelirlerini ve dolayısıyla karlılık durumlarını olumsuz etkileyen bir unsurdur. Zarar söz konusu olduğunda alınacak önlemler belirlenmektedir. Gerekli maliyet azaltıcı faaliyetler gerçekleştirilmektedir. Kurum yöneticileri, yaptıkları bazı uygulamalar ile karlılık sağlayabilmek adına maliyetleri olabildiğince kısma çalıştıklarını belirtmişlerdir.
ÖZEL	Özel sağlık kurumları temelde kar amacı güden işletmelerdir. Ancak özel sağlık kurumlarının zannedildiği gibi kar etmedikleri belirtilmiştir. Kurumlarda gelirden ziyade giderin ne olacağı önem arz etmektedir. Öncelikle bölüm bazlı maliyetler belirlenerek gerekli önlemler alınmaktadır. Kurum maliyetlerinin azaltılması sonucu, gelir artırıcı faaliyetler gerçekleştirilmektedir. Zarar eden kısımların maliyetlerinin azaltılması ve bu alana ilişkin kar edebileceği adına ne yapılması gerektiğinin tespitine çalışılmaktadır. Elde edilen kar, öncelikle altyapının güçlendirilmesi daha sonra ise yeni birimler açılması noktasında kullanılmaktadır. SUT fiyatlarındaki cüzi artışlar, özel sağlık kurumlarının karlılıklarını da olumsuz etkilemektedir. Çünkü en fazla gelir SGK' dan elde edilmektedir. Ekonomik durgunluk döneminde gerek alınan malzemelerin gerekse makine ve cihazların maliyetleri yükselmiştir. Kullanılan kredilerin de maliyetlerinde meydana gelen yükselişler bu süreçte sağlık kurumlarının karlılıklarını olumsuz etkilemiştir.

6. Finansal Sürdürülebilirliğe İlişkin Sonuçlar

Tablo 77. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Finansal Sürdürülebilirliği

Finansal Sürdürülebilirlik	
KAMU	Kamu sağlık kurumu yöneticilerinin ifadelerine göre, finansal sürdürülebilirlik noktasında yapabilecek şey, giderlerin kontrol altında tutulmasıdır. Sağlık kurumlarının finansal sürdürülebilirliğinin önündeki temel engel, giderlerin gelirlerden çok olması olarak gösterilmektedir. Giderlerin fazla olmasının sebebi olarak, SUT fiyatlarının yetersizliği gösterilmektedir. Kurumlar, sundukları hizmetlerin karşılığında güncel fiyatlar üzerinden gerekli ödemeyi alamadıklarını ifade etmişlerdir. Kamu sağlık kurumlarında, Bakanlık sübvansiyonu söz konusu olduğu için genel itibariyle finansal sürdürülebilirlik sağlanmaktadır. Belirli bir bütçe ile faaliyet gösterdikleri için kurumlarda finansal olarak yüksek giriş-çıkışlar söz konusu olmamaktadır. Öngörülebilir düzeydeki giriş çıkışların kontrol altında tutulabildiği de ifade edilmiştir. Son birkaç yıllık dönemde, bazı kurumlar finansal açıdan ödemelere ilişkin zorlandıklarını dile getirir de, Bakanlığın sağladığı ödeme kolaylıkları ile bu durumun üstesinden geldikleri belirlenmiştir.
ÖZEL	Özel sağlık kurumları, ilk önce ay sonu ve yılsonunda, başa başnoktasına ulaşma hedefindedirler. Özel sağlık kurumu yöneticileri, sürdürülebilir bir finansal yapıya ulaşabilmek adına maliyetleri kontrol altında tutmaktadırlar. SUT fiyatlarının sabit bir trend izlemesi ile sunulan sağlık hizmetlerinin tam karşılığını alamayan özel sağlık kurumları, finansal sürdürülebilirliğin sağlanması adına hastalardan daha yüksek tedavi ücretleri (2 katından daha fazla) talep etmektedirler. Ekonomik sıkıntı döneminde gerek malzeme alımlarında gerekse makine ve cihaz alımlarında artan fiyatların sağlık kurumlarının giderlerini artırdığı ve finansal sürdürülebilirliğini de olumsuz etkilediği belirlenmiştir.

7. Kontrol Mekanizmasına İlişkin Sonuçlar

Tablo 78. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Kontrol Mekanizması

Kontrol Mekanizması	
KAMU	Kamu sağlık kurumlarının en büyük denetleyicisi Sağlık Bakanlığı'dır. Sağlık kurumları faaliyetlerinin ilgili mevzuat, kanun, yönetmelik, genelge, yönerge, tüzük ve tebliğlere uygunluğu, Bakanlık denetçileri tarafından denetlenmektedir. Kamu sağlık kurumlarının kontrolü noktasında Bakanlığın birçok uygulaması ve sistemi bulunmaktadır. Bu uygulama ve sistemler sayesinde kurumlardaki mevcut işleyiş sistematik olarak kontrol edilmekte ve yönetilmektedir. ÇKYS, TDMS, TGAP vb. sistemler kurumlardaki işleyişin düzenlenmesi ve anlık kontrolüne imkân veren sistemlerdir. Bakanlıktan sonra İl Sağlık Müdürlüklerinin, sağlık kurumları üzerinde bir kontrol görevi bulunmaktadır. Kurum yönetiminde, en tepe yönetici başhekimdir. Kurumlardaki her alt bir üstüne karşı sorumludur. Finansal anlamda en yetkili kişi İdari ve Mali İşler Müdürü'dür. Sayman, muhasebe işlemlerinin takibinden sorumlu kişidir. Finansal kontroller, aylık ve yıllık olarak kurum müdürü tarafından yapılmaktadır. Kritik dönemlerde daha sık kontrol yapılması söz konudur. Alınacak malzeme ve makine-cihazlara ilişkin kontrol ve gereklilik araştırması, İhtiyaç Tespit Komisyonu tarafından gerçekleştirilmektedir.
ÖZEL	Özel sağlık kurumları da Sağlık Bakanlığı denetimlerine tabidir. Bakanlık denetçileri tarafından mevzuata yönelik olarak yılda en az iki defa denetlenmektedirler. ÇKYS sisteminde özel sağlık kurumlarına ait tüm veriler (insan kaynağı, malzeme kaynağı, makine ve cihazlar vb.) bulunmaktadır. Bakanlığın anlık kontrolü söz konusudur. Kurum içerisinde en üst kontrol mekanizması yönetim kuruludur. Daha sonra kurumdan kuruma değişmekle birlikte direktör, mesul müdür, başhekim, finans müdürü gibi yetkililer kurum yönetiminde yetkilidir. Her alt bir üstüne karşı gerçekleştirdiği işlemlerden sorumludur. Yapılan tüm faaliyetler önce ilgili birim müdürü daha sonra da başhekim ya da mesul müdür tarafından kontrol edilmektedir.

8. Büyüme Faaliyetlerine İlişkin Sonuçlar

Tablo 79. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Büyüme Faaliyetleri

Büyüme Faaliyetleri	
KAMU	Kurumun mevcut durumunun hasta potansiyelini karşılamada yetersiz kalması, büyümenin en temel ve geçerli sebebi olarak gösterilmektedir. Kamu sağlık kurumları, büyüme faaliyetlerini kendi rol grubuna göre belirlenen kurallar çerçevesinde gerçekleştirmektedirler. Her yönetici kendi kurumunun rol grubuna göre iş ve işlemlerini gerçekleştirmektedir. Gerek ek bina yaparak gerekse çeşitli makine ve cihazları bünyelerine katarak büyümeye çalışan kamu sağlık kurumlarının hedefi, bulunduğu rolün bir üstüne çıkabilmektir. En üst roldeki kurumlar (A-I) ise hizmet alanlarını artırıcı faaliyetlerde bulunmaktadır. Yeni binalar yapma, yeni birimler açma vb. yatırımlar ile hizmet alanlarının genişlemesi sağlanabilmektedir. Yöneticilerin, hasta potansiyelini iyi takip ederek atılacak büyüme adımlarını planladıkları belirlenmiştir. Büyümeye yönelik faaliyetler: Yeni binaya geçme, ek bina yapımı, eksik birimlerin açılması, kadro sayısını artırma, yatak sayısını artırma, sağlık turizmi noktasında çalışmalar yapma vb. Büyüme faaliyetleri için gerekli makine ve cihazların temini yılsonunda toplanan talepler doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Büyümeye yönelik gerekli doktor ve personel kadroları Bakanlık eliyle gerçekleştirilmektedir.
ÖZEL	Özel sağlık kurumları, Özel Hastaneler Yönetmeliği'ndeki büyümeye yönelik kurallar çerçevesinde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Gerek bina yapımı gerekse yatak sayısı ve kadroların belirlenmesi, Bakanlığın belirlediği kurallara göre gerçekleştirilmektedir. Bakanlık önce kadro sayısını, daha sonra da bu kadrolara göre de yatak sayısını belirlemektedir. 1 kadroya 3 yatak tahsisi yapılmaktadır. Özel sağlık kurumları, hastalara daha fazla hizmet verebilmek için yeni polikliniklerin açılması, altyapının iyileştirilmesi ya da metrekaresinin artırılmasına (yeni bina yapımı, mevcut binaya ek bölüm ya da bina yapımı) yönelik çalışmalar yaparak büyüme gerçekleştirilmektedirler. Güçlü ve daha fazla gelir getiren birimler belirlenerek bu birimlerdeki hasta potansiyelinin daha fazla nasıl artırılacağı noktasında çalışmalar yapılmaktadır. Personel alımları ise sağlık kurumu tarafından kurulan komisyonlar tarafından gerçekleştirilmektedir.

9. Stok Yönetimine İlişkin Sonuçlar

Tablo 80. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Stok Yönetimi

Stok Yönetimi	
KAMU	Yöneticiler stok yönetimi noktasında, kamu sağlık kurumlarının yaklaşık 10-15 yıl öncesine göre çok daha iyi durumda olduğunu belirtmişlerdir. Özellikle son birkaç yıllık süreçte anlık değişiklikler söz konusu olduğu için stok kontrolüne daha fazla önem gösterilmektedir. Stokların kontrolüne yönelik geliştirilen sistemler (web tabanlı) sayesinde eldeki malzeme miktarı bilinebilmekte ve alımlar da buna göre yapılabilir. Stokların kontrolüne yönelik geliştirilen sistemler (web tabanlı) sayesinde eldeki malzeme miktarı bilinebilmekte ve alımlar da buna göre yapılabilir. Kamu sağlık kurumlarının 3 aya yetecek kadar stok bulundurmaları gerekmektedir. Ancak Pandemi döneminde bu süre 5 aya çıkarılmıştır. Pandemi sürecinin ve ekonomik dalgalanmaların sağlık hizmetlerini aksatmaması adına böyle bir kural getirilmiştir. Kurumlar bazen fiyatı çok uygun olan malzemeleri doğrudan alım yöntemiyle fazladan alarak daha uzun süreli stoklar bulundurabilmektedirler. Ancak pahalı veya orta pahalı ilaçlar için yine Bakanlığın kuralları geçerli olmaktadır. Kurumlara ilişkin malzeme giriş ve çıkışlar, Bakanlık tarafından ÇKYS üzerinden anlık olarak görülebilmektedir. Stoklardaki malzemeler ilk giren ilk çıkar mantığına göre kullanılması nedeniyle, miadı geçen malzemelerin varlığı söz konusu olmamaktadır. Depodan çıkan malzemelerin tüketilene kadar takibi yapılmaktadır. Böylece depodan çıkan malzemenin ne zaman ve ne kadarının tüketildiği belirlenebilmektedir. Stok kontrolleri, sürekli olarak önce depo sorumluları sonra kurum müdürleri tarafından yapılmaktadır. Stoklar kritik düzeye gelmeden yenileri sipariş edilmektedir. Fazla stok kalması durumunda ise Tedarik Paylaşım Platformu üzerinden ihtiyacı olan kamu hastanelerine satılmakta ya da kurumlar arası ücretsiz devredilmektedir. Bu anlamda kamu kurumları arasında güçlü bir etkileşim bulunmaktadır. Yöneticilerin, stok yönetimine yönelik aktif bir takip ve kontrol sistemi yürüttükleri belirlenmiştir.
ÖZEL	Özel sağlık kurumlarında stoklama faaliyetleri, kamuya nazaran bazı parametrelere göre farklı şekillerde yürütülmektedir. Özellikle doktorların stok miktarında ve türünde etkisinin olması kamudan ayrılan bir faktördür. Stok sürelerinin kamuya göre daha kısa olması söz konusudur. Kurumlarda 1-2 aya yetecek kadar stok bulundurmalarının yeterli olduğu, stokların azaldıkça yerine hızlı bir şekilde yeni malzemeler getirildiği bildirilmiştir. Az stok bulundurmanın temel nedeni kurların yükselişidir. Kurlardaki dalgalanmalardan çok fazla etkilenen stok maliyetleri, az stok bulundurularak azaltılmak istenmektedir. Fazla stok kalma durumu ise çoğu zaman yaşanmamaktadır. Yalnızca, doktor taleplerine göre alınan malzeme ve ilaçların doktorun kurumdan ayrılması ve yerine gelen doktorun da bu malzeme ve ilaçları çok fazla kullanmıyor olması sebebiyle bazı malzemelerin elde kalması söz konusu olmaktadır. Kurumlarda, stokların tutulduğu temelde 2 depo bulunmaktadır. Bunlar, tüm malzemelerin stoklandığı ana depolar ve birim ya da kat depolarıdır. Birimlerdeki malzeme tükendikçe ana depodan birimlere malzeme transferi yapılmaktadır. Sağlık hizmetinin aksamasına müsaade edilmemesi noktasında oldukça titiz davrandıkları ve stok yönetiminin bu çerçevede gerçekleştirildiği vurgulanmıştır.

10. Performans Ölçümüne İlişkin Sonuçlar

Tablo 81. Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarının Performans Ölçümü

Performans Ölçümü	
KAMU	Bakanlık tarafından mali – mali olmayan bir takım kriterlerin yer aldığı ve yöneticinin performansının ölçülebilmesine imkân sağlayan gösterge kartları bulunmaktadır. Kurum verimliliğinin de ölçülmesine imkân veren gösterge kartları ile etkin bir performans yönetimi söz konusudur. Doktorlar ve diğer personellere, çalışma performanslarına göre ek ödeme sağlanmaktadır. Genel itibariyle ek ödemelerin doktorların iş motivasyonunu artırdığı yönünde görüşler bildirmişlerdir. Personel bazında da dağıtılan ek ödemelerin personeli yine daha fazla motive ettiği belirtilmiştir.
ÖZEL	Özel sağlık kurumlarında mevcut işleyişin ve sağlık hizmetlerinin devam edebilmesi için personelin yaptıkları görevlere göre yetkinlik derecelerinin ölçülmesi, işlerini zamanında bitirip bitirmediklerinin takibi, takım çalışmasını gerektiren yerlerde bunun bilinciyle çalışıp çalışmadıkları vb. faktörler noktasında gerçekleştirilen faaliyetler ile performansları zamanında ve hakkaniyetle ölçüldüğü ifade edilmiştir. Özel kurum yöneticileri, iyi çalışan ve kritik yerlerdeki personeli her zaman koruduklarından bahsetmişlerdir.

B. Sağlık Kurumlarında Yaşanan Finansal Sorunlara İlişkin Değerlendirmeler

1. Öz Kaynak Yetersizliğine İlişkin Değerlendirme

Sağlık kurumlarında yaşanan finansal sıkıntılara ilişkin bulgulara bakıldığında, öz kaynak yetersizliği nedeniyle kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurum yöneticileri, döner sermayelerini öz kaynakları olarak kabul etmektedirler. Döner sermayenin sabit sermaye yatırımı dışındaki faaliyetlerinde kullanımı ile öncelikle gelir ve giderlerin dengede tutulması esastır. Ancak 2019 yılı ve sonrası dönemde gerek yaşanan finansal sıkıntılar gerekse Pandeminin patlak vermesiyle döner sermayelerinin yeterli gelmediği sonucuna varılmıştır. Çalışma kapsamındaki özel sağlık kurumları ise genel itibariyle öz kaynak yapıları güçlü olduğu için kaynak yetersizliğine düşmedikleri belirlenmiştir.

2. Alternatif Finansal Tekniklerin Yeterince Kullanılmamasına İlişkin Değerlendirme

Sağlık kurumlarında alternatif finansal kaynakların (tahvil, kredi vb.) kullanılmamasına bağlı olarak kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurum yöneticileri, kendilerine tahsis edilen döner sermayeleri dışında herhangi bir alternatif finansal kaynağa sahip olmadıklarını ve bunun bir sorun olarak görüldüğünü vurgulamışlardır. Genel bütçeden tahsis edilen ve sabit sermaye yatırımlarında kullanılan tutar dış finansal kaynak olarak görülmektedir. Özel sağlık kurumlarında ise alternatif finansal kaynak olarak daha çok banka kredisi kullanıldığı ve bu kredilerin elde edilmesinde çok fazla sıkıntı yaşanmadığı belirlenmiştir. Bunun nedeni olarak çoğu kurumun öz kaynağa sahip olması sebebiyle yüksek kredi maliyetlerine katlanabildikleri gösterilebilir.

3.Dış Finansal Kaynaklardan Gerektiği Kadar Yararlanılmadığına İlişkin Değerlendirme

Sağlık kurumlarında, dış finansal kaynaklardan yeteri kadar yararlanılmadığına ilişkin kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları sonucuna varılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tahsis edilen genel bütçe, kurumlar tarafından dış finansal kaynak olarak ifade edilmektedir. Genel bütçeden kaynak talep edilirken ise bu kaynak ihtiyacının çok iyi gerekçelendirilmesi gerekmektedir. İyi gerekçelendirilemeyen taleplerin karşılanmasının geciktiği ve bu durumun da kurumlara sıkıntı yarattığı belirlenmiştir. Özel sağlık kurumlarının ise ihtiyaç halinde dış finansal kaynak olarak krediyi kullandıkları belirlenmiştir. Bazı durumlarda, kredi faizlerindeki yüksekliğin zaman zaman kredi kullanımını etkilediği ancak kurumların çoğunun öz kaynak temelli olması sebebiyle bu etkinin bertaraf edilebildiği sonucuna varılmıştır.

4. Ekonomik Durgunluk Halinde Gelirlerin Azalmasına İlişkin Değerlendirme

Ekonomik durgunluk halinde özel sağlık kurumlarının kamu sağlık kurumlarından gelirlerin azalması noktasında daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Özel sağlık kurumlarının ekonomik durgunluk nedeniyle yaşanan kur yükselmelerinin alınan tıbbi malzeme, ilaç, bakım - onarım ve makine-cihaz fiyatlarını etkilemesi sebebiyle sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumlarında ise ekonomik durgunluk hallerinin fiyatlar üzerinde yarattığı artışlardan etkilenildiği ancak böyle olağanüstü dönemlerde devlet tarafından sübvans edildikleri için bu etkinin az olduğu sonucuna varılmıştır.

5. Girdi Maliyetlerine İlişkin Değerlendirme

Girdi maliyetlerindeki artışın gelir seviyesinin önüne geçmesi bakımından, kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Girdi maliyetlerinde artışın yaşanması, ancak SUT fiyatlarında bu oranda bir artışın olmaması sebebiyle kamu sağlık kurumlarının gelirlerinin de istenen düzeyde artmadığı sonucuna varılmıştır. Özel sağlık kurumlarının ise girdi maliyetlerinin yükselmesi noktasında kamuya göre daha az sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Girdi maliyetlerinin artışı, özel sağlık kurumlarının da giderlerini artırıcı ve gelirlerine etki eden bir durumdur. Çünkü SUT ile belirlenen fiyatların yeterli gelmemesi giderlerin artmasıyla gelirlerin o oranda artmaması anlamına gelmektedir. Artan maliyet demek daha fazla borçlanmak anlamına gelmektedir. Özel sağlık kurumları, girdi maliyetlerindeki artışları, gerek öz kaynaklarıyla gerekse kredilerle karşılama yoluna gitmektedirler. Bazı zamanlarda ise ikinci el makine ve cihaz almanın daha az maliyetli olması düşüncesiyle bu yolu tercih ettikleri bilinmektedir. Ancak kurumların çoğunun öz kaynağa sahip olması, artan ödemeler noktasında bir garanti vermektedir.

6. Finansal Yönetimde Bilgi Eksikliğine İlişkin Değerlendirme

Finansal yönetimde bilgi eksikliği nedeniyle, kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarına göre daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Genel itibariyle küçük kamu sağlık kurumlarının finansal yönetim ile ilgili bilgi eksikliği nedeniyle sorunlar yaşayabildikleri sonucuna varılmıştır. Bunun sebebi olarak değişen mevzuatlar, yeni yayınlanan kanunlar vs. gibi süreçlerin takibi noktasında aksaklıklar yaşanıyor olması

gösterilebilir. Özel sağlık kurumlarında ise finansal bilgi eksikliği noktasında ankette zaman zaman sorun yaşandığı belirtilmiş olsa da görüşülen yöneticiler bu yönde bir bilgi vermemişlerdir. Ancak yapılan gözlemler sonucunda özel sağlık kurumu yöneticilerinin kendi alanlarında gerekli tüm bilgiye hâkim oldukları söylenebilir.

7. Teşvik Politikalarına İlişkin Değerlendirme

Teşvik politikalarının yetersizliği ile ilgili özel sağlık kurumlarının kamu sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Sağlık kurumlarında teşvik ile ilgili özel bir gündem dile getirilmemiştir. Devlettten sağlanan destekler, teşvik olarak görülmektedir. Ancak özel sağlık kurumlarının çok fazla desteklenmedikleri ve bu sebeple de sıkıntı yaşadıkları belirlenmiştir. Özellikle hasta sayısına yapılan sınırlandırmamaların özel sektörde oldukça sıkıntı veren bir kural olduğu görülmüştür. Kısa çalışma ödeneklerinden faydalanan bazı kurumlar ise devlet desteğinin bu anlamda alındığından bahsetmişlerdir. KDV indirimlerinden de yararlanabilmektedirler. Kamu sağlık kurumlarında ise devlet sübvansiyonu söz konusu olduğu için kurumların zorlandıkları ödemelere ilişkin ödeme kolaylıkları yapıldığı belirlenmiştir. Gerek ödeme gün sürelerindeki esneklik gerekse yılsonunda kalan borçların kapatılması noktasında tedarikçi firmalardan feragatname alınarak ödemelerin gerçekleştirilmesi gibi uygulamalar kamu sağlık kurumları için oldukça önemli destekler olarak görüldüğü söylenebilir.

8. Geri Ödemelerde Oluşan Gecikmelere İlişkin Değerlendirme

SGK geri ödemelerine ilişkin kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumlarının daha fazla sorun yaşamalarının nedeni olarak bazı zamanlarda SGK' nın, faturalara ilişkin eksik ve yetersiz bilgilerin varlığı sebebiyle o eksikler giderilene kadar geri ödemeleri geciktirdiği gösterilebilir. Özel sağlık kurumlarında da SUT' taki değişikliklerin takip edilememesi sebebiyle bazı zamanlarda sorun yaşandığı görülmüştür. Ancak bunların kamuya göre daha nadir olduğu ve özel sağlık kurumlarının genellikle geri ödemeleri kamu sağlık kurumlarına göre zamanında aldıkları sonucuna varılmıştır.

9. SUT Fiyatlarının Düşük Kalması veya Değişmemesine İlişkin Değerlendirme

SUT fiyatlarının düşük kalması ve değişmemesi sebebiyle kamu ve özel sağlık kurumlarının birbirine yakın oranda sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Ancak özel sağlık kurumlarında bu sorunun bir miktar daha fazla olduğu söylenebilir. SUT fiyatlarının düşük olması ve rayiç bedelleri yansıtmaması, sağlık kurumlarının sundukları sağlık hizmeti oranında gelir sağlayamamaları anlamına gelmektedir. Her iki sektörün gelirlerinin de bu durumdan etkilendiği görülmüştür. Kamu sağlık kurumlarının gelir ve gider dengesini sağlayamadıkları için, özel sağlık kurumlarının ise kar edemedikleri için SUT fiyatlarının düşüklüğü noktasında sorunlar yaşadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

10. SGK' ya Fatura Edilemeyen İşlemlere İlişkin Değerlendirme

SGK' ya fatura edilemeyen işlemlerin bulunması noktasında kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumlarının bazı birimlerdeki işlemleri (estetik hizmetleri, özürlülük raporu, ehliyet raporu, vasi tayini raporu, portör muayeneleri ve işlemleri, tarama amaçlı muayene ve işlemler vb.) faturalandırma noktasında zorlandıkları tespit edilmiştir. Özel sağlık kurumlarının ise SUT' un yenilenmesi sürecinin takibi noktasında bazı aksaklıklar olması sebebiyle fatura edilemeyen durumların söz konusu olması ile ilgili sorunlar olduğu belirlenmiştir.

11. Fark Ücretine Yapılan Kısıtlamalar Nedeniyle Yaşanan Sorunlara İlişkin Değerlendirme

Fark ücretine yapılan kısıtlamalar nedeniyle kamu ve özel sağlık kurumları benzer düzeyde sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumlarında fark ücretinin alınmadığı, ancak belirli bir oranda alınması gerektiği savunulmaktadır. Özel sağlık kurumlarında ise SUT fiyatları üzerinden yapılabilen 2 katı fark ücretinin yeterli gelmediği ve bu sebeple özel kurumların sorun yaşadıkları belirlenmiştir.

12. Yeni Yatırım Maliyetlerinin Ortaya Çıkmasına İlişkin Değerlendirme

Yeni yatırım maliyetlerine ilişkin kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumları, Bakanlığın tahsis ettiği belirli bir bütçe ile çalışmaktadırlar. Yatırımlara ilişkin Bakanlığın bütçeleri kısıtıcı ve bu sebeple yeni yatırımlar noktasında kurumların daha sınırlayıcı yatırım kararları aldıkları görülmüştür. Döner sermaye tarafındaki %4'lük yatırım ödeneği kullanılarak daha çok sabit sermaye yatırımları dışında kalan küçük yatırımlar gerçekleştirilmektedir. Özel sağlık kurumlarında ise yatırım maliyetlerinde meydana gelen artış ile gerek kurumların öz kaynakları gerekse gerçekleştirdikleri tasarruflarla baş edebildikleri belirlenmiştir. Özel sağlık kurumlarının çoğu daha çok öz kaynak ile finanse edildikleri için artan yatırım maliyetlerini sahip oldukları kaynaklar ile giderme yoluna gidebilmektedirler. İkinci el makine ve cihaz alınması ile kiralama yöntemi de kurumları, büyük yatırım maliyetlerinden kurtarmaktadır. Öte yandan, son dönemlerdeki finansal sıkıntılar özel kurumlarını daha tedbirli olmaya ve tasarruflarını artırmaya yöneltmiştir. Yapılan tasarrufların da bu maliyetlere katlanmada fayda sağladığı kanısına varılmıştır.

13. Teşhis ve Tedavi Maliyetlerinin Artmasına İlişkin Değerlendirme

Teşhis ve tedavi maliyetlerindeki artışın kamu ve özel sağlık kurumlarını belli düzeylerde etkilediği ancak en fazla özel sağlık kurumlarının maliyet artışlarından etkilendiği belirlenmiştir. Özel sağlık kurumları, kur yükselişleri nedeniyle alınan tıbbi malzemeler, makine ve cihaz yenilenmesi ile bakım - onarım gibi faaliyetlerdeki fiyat artışları noktasında artan giderlerinin kontrol altında tutulması adına belirli bir miktar nakit bulundurulduğu ve ödeme planlarının artan giderlere göre yeniden planlandığı bildirilmiştir. Kamu sağlık kurumlarının da tıbbi sarf malzemesi, ilaç, makine ve cihaz, bakım - onarım faaliyetlerine ait fiyatların artması ile giderlerin artmasına bağlı olarak ödemeler noktasında sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Dövizli alım söz konusu olan kalemlerin kur dalgalanmalarından etkilendikleri söylenebilir. Bazı tedarikçi firmaların kur

artışını kurumlara yansıtılmaları artan fiyatlara göre giderlerin fazla artmamasını da sağlamıştır.

14. Bankalarla Yaşanan Teminat Sorununa İlişkin Değerlendirme

Bankalarla teminat sorunu anlamında kamu ve özel sağlık kurumlarının büyük bir sorun yaşamadıkları belirlenmiştir. Ancak özel sağlık kurumlarının kamuya nazaran az bir farkla daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Özel sağlık kurumlarının çoğu öz kaynak temelli oldukları için teminat noktasında sorun da yaşamadıkları bildirilmiştir. Ancak çalışma kapsamındaki tıp merkezinin zaman zaman sorun yaşadığı belirtilmiştir. Bunun dışında görüşme yapılan yöneticilerden teminat ile ilgili bir sorun bildiren olmamıştır. Kamu sağlık kurumları da bankalarla kredi kullanımı söz konusu olmadığı için teminata yönelik bir sorun da yaşamadıklarını ifade etmişlerdir.

15. Faiz Oranı ile İlgili Sorun Yaşanmasına İlişkin Değerlendirme

Faiz oranı ile ilgili özel sağlık kurumlarının kamu sağlık kurumlarından daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Özel sağlık kurumları, kurumun finansmanı noktasında öz kaynakları dışında belirli bir nakit döngüsü ve bir takım giderlerin karşılanması için kredi de kullanmaktadırlar. Kredi faizlerindeki yükseklik kredi maliyetlerini artırmakta böylece kurum giderleri de artmaktadır. Faiz oranlarının yüksek veya düşük seyretmesi kurumların giderleri üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Kamu sağlık kurumlarının ise bankalarla faiz oranları ile ilgili bir sorunu genel itibarıyla bulunmamaktadır. Kredi kullanılmıyor olmaları bu durumun temel sebebi olarak gösterilebilir. Öte yandan bazı kurumlar, gelirlerinin mevduat hesabında değerlendirildiği ve buradan belli bir miktar faiz kazanıldığını bildirmişlerdir. Fakat kurumun bu faiz geliri ile ilgili harcama yetkisi bulunmamaktadır. Sayman tarafından kontrol edilen bu gelir ile ilgili kurumun yaşadığı bir sorundan bahsedilemez.

16. Bürokrasi ve Evrak İşleri Noktasında Sorun Yaşanmasına İlişkin Değerlendirme

Bürokrasi ve evrak işlerine yönelik sağlık kurumlarının çok fazla problemi bulunmamakla birlikte, özel sağlık kurumlarının kamuya göre daha fazla sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Özel sağlık kurumlarının mevzuatta meydana gelen değişikliklerin takibi ile ilgili bankalarla zaman zaman problem yaşadıkları görülmüştür. Ancak bu problemlerin uzun süreli problemler olmadığı, bankaların istediği gerekli düzeltmelerin hızlı bir şekilde yapılabildiği belirtilmiştir. Kamu sağlık kurumları da genelde büyük bir sorunun olmadığını ancak bazı zamanlarda ücretli verilen sağlık hizmetlerinin faturalandırılması noktasında aksaklıklar meydana gelebildiğini belirtmişlerdir.

17. Banka Kredisi Kullanılmaması Nedeniyle Sorun Yaşandığına İlişkin Değerlendirme

Banka kredisi kullanılmaları sebebiyle en fazla kamu sağlık kurumlarının sorun yaşadığı belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumları kredili işlem gerçekleştirmemektedirler. Görüşülen yöneticilerden bazıları kamu sağlık kurumlarının da kredi kullanıyor olabilmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Böylece ek bir dış finansman ile kurumlarını daha rahat yönetebileceklerini düşünmektedirler. Özel sağlık kurumları ise çoğunlukla kredi kullanılmamasına bağlı olarak sorun yaşamadıklarını belirtmişlerdir. Bunun nedeni olarak

çoğunun sermaye yapısının yeterli düzeyde olduğu gösterilebilir. Gerekli olduğu durumlarda nakit işlem gerçekleştirmeleri mümkün olabilmektedir. Öte yandan bazı yöneticiler belirli bir nakit döngüsünün sağlanması adına kredi kullanımının söz konusu olduğunu ifade etmişlerdir.

C. Finansal Durumu Etkileyen Yönetim Politikalarına İlişkin Değerlendirmeler

1. Borç ve Alacakların Aynı Para Biriminden Olmasına İlişkin Değerlendirme

Borç ve alacakların aynı para biriminden olması noktasında, kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarına göre daha fazla dikkat ettikleri belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumları, gelir gider dengesini gözetken kurumlardır. Kurumlarının alacakları genellikle SGK' dan sağlanan hizmet bedelleridir ve TL cinsindendir. Diğer taraftan borçlar ise çoğunlukla TL olmak üzere bazı ülkemizde bulunmayan ya da daha iyi fiyatlı malzeme ve makine-cihazlar ile bakım onarım ve garanti yedek parçaları ilgili döviz üzerinden sağlanmaktadır. Kamu kurumlarının yerli malzeme kullanımı noktasında fiyat indirimi söz konusudur. Bu sebeple daha çok yerel malzemeleri TL üzerinden temin etmektedirler. Özel sağlık kurumları ise en fazla SGK, daha sonra da özel sigorta ve ücretli hastalardan alacaklı olmaktadır. Bu alacaklar daha çok TL cinsindendir. Borçları ise en iyi fiyat teklifi aldıkları yerli ya da yabancı firmalara TL veya ilgili döviz üzerinden olabilmektedir. Borçları, değişkenlik göstermekle birlikte dövizli alımların daha fazla yapıldığı bildirilmiştir.

2. Borç ve Alacakların Aynı Miktardan Olmasına İlişkin Değerlendirme

Borç ve alacakların aynı miktardan olması noktasında kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarına göre daha fazla dikkat ettikleri belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumları, çoğunlukla denk bütçe hedefindedirler. Alımlar noktasında ihtiyaç tespiti gerçekleştirilerek, zararına olabilecek işlemlerin engellenmesi sağlanmaktadır. Kurumların gelirleri de genellikle yüksek düzeyde seyretmediği için borçlarının fazla olmaması noktasında çaba sarf ettikleri ve en azından gelirlerine eşit düzeylerde olması için çalıştıkları belirlenmiştir. Özel sağlık kurumlarının ise borç ve alacak miktarının aynı olmasının gerekli görülmediği, böylece daha fazla gelir elde edip karlılıklarını artırabilmek adına gerekli yatırımları yaparak borçlanabildikleri de belirlenmiştir.

3. İthal ve Yerel Malzeme Kullanımına İlişkin Değerlendirme

İthal malzeme yerine yerel malzeme kullanımına ilişkin sonuçlara göre, kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla yerel malzeme kullandıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumları, yerel malzeme kullanımını bir devlet politikası olarak gerçekleştirmektedir. Yapılan fiyat indirimleri, kamu kurumlarının yerli malzeme kullanımını artıran bir etken olmuştur. Zaman zaman ithal ürün de kullanabilen kamu kurumları çoğunlukla yerli ürün kullanımını tercih etmektedirler. Özel sağlık kurumları ise kamudaki gibi bir avantajına sahip olmadıkları için, fiyat olarak anlaşılabildikleri yerli veya yabancı firmalardan gerekli malzeme alımlarını gerçekleştirmektedirler.

4. Yatırım Projelerinin Ertelenmesine İlişkin Değerlendirme

Yatırım projelerinin ertelenmesine ilişkin sonuçlara göre özel sağlık kurumlarının yatırımları kamu sağlık kurumlarına göre daha fazla erteledikleri belirlenmiştir. Özel sağlık kurumları, son birkaç yıllık süreçte yaşanan finansal sıkıntılar sebebiyle çoğu zaman yatırımlarını ertelediklerini ifade etmişlerdir. Ancak bazı kaynak yapısı diğerlerine göre daha güçlü özel sağlık kurumları bu süreçte yeni yatırımlara yöneldiklerini ifade etmişlerdir. Kamu sağlık kurumlarının ise yapılacak yatırımların iyi gerekçelendirilmesi ile Bakanlığın desteğini genel itibarıyla alabildikleri bilinmektedir. Bakanlık, çoğu zaman yatırımlara gerekli onayı vermektedir. Özellikle son yıllardaki ekonomik sıkıntıda gerekli onayları alabildikleri belirlenmiştir. Yalnız, Bakanlığın bazı yatırım projelerini anlamlandıramadığı için onay sürecini uzatabildiği bilinmektedir.

5. Atıl Fonların Değerlendirilmesine İlişkin Değerlendirme

Atıl fonların menkul kıymetler veya yatırım araçları ile değerlendirilmesine ilişkin sonuçlara göre, özel sağlık kurumlarının kamu sağlık kurumlardan daha fazla atıl fonları değerlendirdikleri belirlenmiştir. Özel sağlık kurumları, sahip oldukları karlarını sabit sermaye yatırımlarında kullandıklarını bildirmişlerdir. Özel sağlık kurum sahiplerinin bazılarının diğer sektörlerde faaliyet göstermeleri, atıl fonların belirli yatırım araçlarında değerlendirildiği anlamına gelebilmektedir. Kamu sağlık kurumları yöneticilerinin atıl fonları herhangi bir yerde değerlendirme yetkileri bulunmamaktadır. Yalnızca sayman tarafından kurum gelirlerinin mevduata yatırılma durumu söz konusu olabilmektedir. Bunun dışında kamuda herhangi bir yatırım aracının kullanılmadığı belirlenmiştir.

6. Hastalara Taksitli ve Kredili İşlem Yapılmasına İlişkin Değerlendirme

Hastalara taksitli-kredili işlem yapılmasına ilişkin sonuçlara göre, kamu ve özel sağlık kurumlarının çoğunun bazı zamanlarda hastalara taksitli işlemler yaptıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumlarında genel itibarıyla hizmet ödemeleri SGK' dan elde edilmektedir. Ancak sigortası olmayan ücretli hastalar kuruma başvurduğunda verilen hizmetlerin ödemeleri kişinin ödeme durumuna göre nakit veya kredi kartı ile gerçekleştirilebilmektedir. Özel sağlık kurumları ise gerek SGK' lı ve özel sigortalı hastalardan talep edilen tutarı gerekse ücretli hastaların ödemelerini hastanın ödeme durumuna bağlı olarak nakit veya taksitli gerçekleştirebilmektedirler.

7. Üstün ve Güçlü Alanlara Yönelmeye İlişkin Değerlendirme

Üstün ve güçlü alanlara yönelme noktasında kamu ve özel sağlık kurumlarının gerekli çalışmaları gerçekleştirdikleri belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumlarının özel sağlık kurumlarından daha fazla üstün ve güçlü alanlara yöneldikleri bilinmektedir. Kamu sağlık kurumları, üstün oldukları hizmetleri her zaman geliştirmeye çalıştıklarını ve buna yönelik yatırımlarda bulunduklarını belirtmişlerdir. Üstün olunan hizmetlerdeki hasta memnuniyetinin artması kurumun tercih edilirliliğini de artıracığı için bu alanlarda sürekli iyileştirmeler söz konusu olmaktadır. Öte yandan üstün olmadıkları, hatta maliyeti yüksek bazı hizmetlerin verilmesi noktasında da yatırımlar gerçekleştiren kamu kurum yöneticileri, bu hizmetlere ihtiyaç duyan hastaların bulunması sebebiyle bu hizmetlerden vazgeçemediklerini belirtmişlerdir. Özel sağlık kurumlarında da kamuda olduğu gibi üstün

olunan branşlarda sürekli bir gelişim sağlandığı söylenebilir. Özel sağlık kurum yöneticilerinin, kaliteli hizmet sunumu adına yalnızca makine ve cihazlara değil doktor ve sağlık personeline de yatırım yaptıkları ve çalışanlarını titizlikle seçtikleri belirlenmiştir.

8. Fark Ücreti Alınmasına İlişkin Değerlendirme

Fark ücretine yapılan kısıtlamalar nedeniyle kamu ve özel sağlık kurumları benzer düzeyde sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Ancak özel sağlık kurumlarının kamuya nazaran daha fazla sorun yaşadıkları tespit edilmiştir. Özel sağlık kurumlarında SUT fiyatları üzerinden yapılabilen 2 katı fark ücretinin yeterli gelmediği ve bu sebeple özel kurumların sorun yaşadıkları belirlenmiştir. Kamu sağlık kurumlarında fark ücretinin alınmadığı, ancak belirli bir oranda alınması gerektiği savunulmaktadır.

9. Öz Kaynakların Artırılmasına İlişkin Değerlendirme

Öz kaynakların artırılmasına ilişkin sonuçlara göre, özel sağlık kurumlarının kamu sağlık kurumlarından daha fazla öz kaynaklarını artırdığı belirlenmiştir. Özel sağlık kurumları, temelde varlıklarını devam ettirebilmek adına sermaye yapısını güçlendirme peşindedirler. Özel sağlık kurumlarının kaynak artırımı noktasında atacağı en büyük adım, ortak almak olarak belirtilmiştir. Öte yandan yatırımlar ile de sermaye artırımı söz konusudur. Tasarruflar da kaynak artırımına etki eden bir unsurdur. Kamu sağlık kurumları, kendilerine tahsis edilen bütçe ile iş ve işlemlerini sürdürmektedirler. Kar amaçları bulunmasa bile gelirlerinin artırılması ile elde ettikleri karları bir takım yatırımlar için kullanabildikleri ifade edilmiştir. Çalışmadaki kamu kurumlarının geneli kaynaklarını artırdıklarını belirtmiş olsa da daha küçük sağlık kurumlarının yönetici ifadelerine göre, bir sağlık kurumunda verilmesi gereken hizmetin sunulabilmesi ile gelir ve gider dengesinin kurulması temel amaçtır.

10. Personelin Azaltılması

Personel azaltılmasına ilişkin sonuçlara göre, finansal sorunların azaltılması için kamu ve özel sağlık kurumlarının çok fazla personel azaltmadıkları belirlenmiştir. Kamu kurumlarında büyük bir sorun yaşanmaz ise finansal bir sıkıntı olsa dahi çalışanın işine son verilmesi söz konusu olmamaktadır. Özel sağlık kurumlarının bir tanesi hariç diğer 6 kurum finansal sorunlar nedeniyle genellikle personel azaltmadıklarını ifade etmişlerdir. Kritik yerlerdeki personelin her zaman korunduğu belirtilmiştir. Personelin performansındaki kasıtlı olduğu belirlenen azalma, gerekli uyarı ve kınamalarla düzeltilmeye çalışılmakta, düzelmediği zaman ise işten çıkarılmaya kadar gidebildiği vurgulanmaktadır.

D. Karar Sürecinde Yöneticiye Veri Sağlayan Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına İlişkin Değerlendirmeler

Aşağıdaki tabloda kamu ve özel sağlık kurumlarında en fazla ve en az kullanılan uygulamalara ilişkin özet bilgi mevcuttur. Sağlık kurumları tarafından kullanılarak yönetim kademesine en çok veri sağlayan uygulamalar ile yönetime veri sağlamayan veya yalnızca 1 kurum tarafından kullanılan uygulamalar yer almaktadır.

Tablo 82. En Fazla ve En Az Kullanılan Finansal Yönetim ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları

Sağlık Kurumlarında En Fazla ve Az Kullanılan Finansal Yönetim ve Yönetim Muhasebesi Uygulamaları		
	En Fazla Kullanılan Uygulama	En Az Kullanılan Uygulama
Tüm Sağlık Kurumları (14 kurum)	Faaliyet tabanlı bütçeleme (9) Kıyaslama (9) Karlılık analizi (7) Geleneksel maliyet teknikleri (6)	Sıfır tabanlı bütçeleme (1) Yöneylem analizi (1) Veri zarflama analizi (1)
Kamu Sağlık Kurumları (7 kurum)	Faaliyet tabanlı bütçeleme (5) Kıyaslama (5) Geleneksel maliyet teknikleri (5) Faaliyet tabanlı maliyetleme (4)	Nakit bütçeleme (1) Oran analizi (1) Hedef maliyetleme (0) Satış analizi (0) Dengeli ölçüm kartı (0) Kaizen maliyetleme (0) Dönüşüm muhasebesi (0) Müşteri karlılık analizi (0) Başa baş noktası analizi (0) Değer zinciri analizi (0) Sıfır tabanlı bütçeleme (0) Yöneylem analizi (0) Veri zarflama analizi (0)
Özel Sağlık Kurumları (7 kurum)	Faaliyet tabanlı bütçeleme (4) Kıyaslama (4) Karlılık analizi (4) Nakit bütçeleme (4) Hedef maliyetleme (4) Oran analizi (4)	Geleneksel maliyet teknikleri (1) Faaliyet tabanlı maliyetleme (1) Esnek Bütçeleme (1) Dönüşüm muhasebesi (1) Değer zinciri analizi (1) Sıfır tabanlı bütçeleme (1) Yöneylem analizi (1) Veri zarflama analizi (1)

Tablo 82’de görüldüğü üzere, özel sağlık kurumlarının kamu sağlık kurumlarından daha fazla sayıda uygulama kullandığı tespit edilmiştir. Kamu sağlık kurumlarının faaliyetleri, devlet eliyle planlandığı ve yürütüldüğü için bu uygulamaların çoğunun kamuda kullanılma durumunun olmadığı kanısına varılmıştır.

Yönetime bilgi sağlayan bu uygulamalar, kurumların finansal yönetimleri noktasında önemli bir araçlardır. Maliyet yönetimi, performans kontrolü ve karlılık noktasında yöneticiye bilgi vermektedirler. FTB, kıyaslama, karlılık analizi ve geleneksel maliyet tekniklerinin sağlık kurumları tarafından en çok kullanılan ve yöneticiye alacağı stratejik kararlarda fayda sağlayan teknikler oldukları tespit edilmiştir.

Sağlık kurumları tarafından en fazla kullanılan uygulamalardan FTB ile yönetici bir sonraki yıl için hangi faaliyete ne kadar kaynak aktaracağını daha doğru belirleyebilmektedir. Kamu ve özel sağlık kurumlarının bütçeleme noktasında FTB’yi kullandıkları ve geleceğe yönelik bu şekilde oluşturulan bütçe ile işlemlerini gerçekleştirdikleri görülmüştür. Kıyaslama ise kamu ve özel kurumların mevcut durumlarına ilişkin sektördeki diğer sağlık kurumları ile finansal ve operasyonel durumun diğer sağlık kurumları ile karşılaştırılarak gerekli önlemlerin alınmasının sağlanması bakımından önemli ve fazla kullanılan diğer bir yöntemdir. Karlılık analizi, temelde gelir ve gider durumuna yönelik yöneticiye bilgi vermesi bakımından kamu ve özel sektörde en fazla kullanılan uygulamalardan bir diğeridir. Karlılık analizini özel sağlık kurumlarının daha fazla kullandıkları belirlenmiştir. Geleneksel maliyet teknikleri ise eski yöntemleri içerse de temel maliyet verileri sağladığı için kamu sağlık kurum yöneticileri tarafından daha fazla kullanılmaktadır.

E. Karar Sürecinde Yöneticiye Veri Sağlayan Sağlık Bakanlığı'nın Web Tabanlı Uygulamalarına İlişkin Değerlendirme

Aşağıdaki tabloda sağlık kurumlarında, Sağlık Bakanlığı web tabanlı uygulamalarının en fazla ve en az kaç kurum tarafından kullanıldığını gösteren özet tablosu verilmektedir.

Tablo 83. Sağlık Kurumlarında En Fazla / Az Kullanılan Web Uygulamaları

Sağlık Kurumlarında En Fazla ve Az Kullanılan Sağlık Bakanlığı Web Uygulamaları		
	En Fazla Kullanılan Uygulama	En Az Kullanılan Uygulama
Tüm Sağlık Kurumları (14 kurum)	ÇKYS-TSİM (14) Hasta Hakları (12) Elektronik Belge Yönetim Sistemi (11) Karar Destek Sistemleri (Sağlık.NET) (11) Hastane Enfeksiyonları (10) Halk Sağlığı Yönetim Sistemi (10) Doktor Bilgi Bankası Sistemi (9) Muayene Bilgi Yönetim Sistemi (MBYS) (8) Sağlık.Net Yönetim Web (8)	e-kütüphane (1) İl Özel İdareleri Ödenek Takip Sistemi (1) Programları İzleme Değerlendirme Sistemi (1) Sosyal Tesis Muhasebe Takip Sistemi (0) Türkiye Kemik İliği Bilgi Sistemi (KİBS) (1)
Kamu Sağlık Kurumları (7 kurum)	ÇKYS-TSİM (7) Hasta Hakları (7) Elektronik Belge Yönetim Sistemi (7) Döner Sermaye Bütçe Uygulaması (7) Halk Sağlığı Yönetim Sistemi (5) Karar Destek Sistemleri (Sağlık.NET) (5) Sağlık.Net Yönetim Web (5) Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) (7)	e-kütüphane (1) İl Özel İdareleri Ödenek Takip Sistemi (1) Programları İzleme Değerlendirme Sistemi (1) Sosyal Tesis Muhasebe Takip Sistemi (0) Türkiye Kemik İliği Bilgi Sistemi (KİBS) (0) Türkiye Ulusal Neonatal Tarama Programı (NTP) (1) Türkiye Yoğun Bakım İzleme Sistemi (YOBİS) (1) Türkiye Ulusal İşitme Tarama Programı (İTP) (1) Yardımcı Sağlık Personeli Bilgi Bankası (YSP) (1) Web Hosting (1) Yeşil Kart Bilgi Sistemi (1)
Özel Sağlık Kurumları (7 kurum)	ÇKYS-TSİM (7) Doktor Bilgi Bankası (6) Halk Sağlığı Yönetim Sistemi (5) Hasta Hakları (5) Hastane Enfeksiyonları (6)	Döner Sermaye Bütçe Uygulaması (0) e-kütüphane (0) İl Sağlık Müdürlükleri İşçi Takip Sistemi (1) İl Özel İdareleri Ödenek Takip Sistemi (0) İşçi Sayısı Tespit Sistemi (1) Programları İzleme Değerlendirme Sistemi (0) Sosyal Tesis Muhasebe Takip Sistemi (0) Türkiye Kemik İliği Bilgi Sistemi (KİBS) (1) Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS) (0) Yardımcı Sağlık Personeli Bilgi Bankası (YSP) (1) Web Hosting (1)

Yönetici ifadelerine göre en fazla kurum tarafından kullanıldığı belirtilen uygulamalar ÇKYS-TSİM, Doktor bilgi bankası sistemi, elektronik belge yönetim sistemi, halk sağlığı yönetim sistemi, hasta hakları, hastane enfeksiyonları ve karar destek sistemleridir. Bu sistemler kamu ve özel sağlık kurumlarında diğer uygulamalardan daha fazla kullanılmaktadır. Özellikle ÇKYS sistemi sağlık kurumları için personel, malzeme ve finans kaynakları ile ilgili temel veri sağlaması bakımından ve Bakanlığın sağlık hizmetlerine ilişkin tüm süreçleri takip edebilmesi bakımından tüm sağlık kurumları tarafından kullanılması gereken bir sistemdir.

Web tabanlı bu sistemler sayesinde sağlık kurum yöneticileri daha düzenli ve sistematik bilgilerle faaliyetlerini sürdürdüklerini dile getirmişlerdir. Öte yandan bazı yönetici görüşlerine göre, sağlık kurumu yönetiminde ya da sağlık hizmeti sunumunda herhangi bir aksaklık meydana geldiğinde Sağlık Bakanlığı bu aksaklığın giderilmesi adına bazı sistemler geliştirmektedir. Kurumlarda gerçekleştirilen neredeyse her faaliyete yönelik bir web uygulamasının bulunması ve bu faaliyetlerin kayıtlarının düzenli olarak gerçekleştirilmesi kurum yönetimine karar sürecinde oldukça faydalı olmaktadır.

Sağlık kurumları, web uygulamaları sayesinde birçok alanda sistemli bilgiye sahip olmaktadır. Sağlanan veriler muhasebe birimi başta olmak üzere birçok birime kolaylık sağlamaktadır. Muhasebe birimi, bu sistematik veriler sayesinde bir takım işlemleri yapmada hız kazanmaktadır. Üstelik üst yönetime bilgi sağlama noktasında da web tabanlı uygulamalar sağlık kurumlarına fayda sağlamaktadırlar. Çünkü sistemden alınan verilerin çeşitli amaçlar için işlenmesini sağlayan muhasebe birimi, yönetim muhasebesine ihtiyaç duyduğu konu hakkında bilgi sağlamaktadır.

F. Finansal Yönetim Uygulamalarının Sağlık Kurumlarına Sağladığı Katkılara Yönelik Değerlendirme

Sağlık kurumlarında kullanılan finansal yönetim uygulamalarının, kurumlara sağladığı katkılara yönelik sonuçlar aşağıda bulunmaktadır. Finansal anlamda gerçekleştirilen tüm faaliyetler, yönetim muhasebesi uygulamaları ve web tabanlı sistemlerin kullanılmasının kurumlara ne gibi faydalar sağladığı aşağıda verilmektedir. Anket ve yarı yapılandırılmış mülakatlardan elde edilen bilgilere göre kamu ve özel kurumların yanıtlarının yüksek oranda örtüştüğü görülmüştür.



Tablo 84. Finansal Yönetim Uygulamalarının Sağlık Kurumlarına Sağladığı Katkılar

Finansal Yönetim Uygulamalarının Sağlık Kurumlarına Sağladığı Katkılar		
	KAMU	ÖZEL
Yıllık Planlama Yapma	Bütçeleme faaliyetleri daha iyi yapılmaktadır.	Bütçeleme faaliyetleri daha iyi yapılmaktadır.
Hızlı Karar Verme	Alınacak kararlar hız kazanmıştır. Hiçbir uygulama tek başına alınan kararı etkilemez.	Alınacak kararlar hız kazanmıştır.
Önceliklerin Netleşmesi	Hangi yatırımın önceleneceği belirlenebilmektedir.	Polikliniklerin maliyetlerinin belirlenmesi ile önce hangi alana önem verileceği belirlenmektedir.
Finansal Risklere Hazırlıklı Olma	Yapılan performans, maliyet ve karlılık analizleri ile finansal risklerin öngörülmesi söz konusudur.	Olağanüstü durumlarda karşılaşılabilecek durumların önceden bilinebilmesi ve önlem alınabilmesi söz konusudur.
Kaynakların Verimli Kullanılması	Kaynak planlamasına fayda sağlanmaktadır. Gereksiz harcamaların belirlenerek elimine edilmesi söz konusudur.	Öz kaynakların, standart faaliyetler dışında ne şekilde değerlendirileceği noktasında bilgi sağlamaktadır. Finansman ihtiyacının belirlenmesini sağlamaktadır.
Yıl İçinde Yapılacak Çalışmaların Mali Yükünün Önceden Bilinmesi	Bütçelerin oluşturulmasıyla, gerçekleştirilecek faaliyetlere ilişkin tahminler söz konudur.	Yıl içerisindeki faaliyetlerin giderleri tahmin edilmektedir.
Maliyet Azaltan Stok Yönetimine Geçilmesi	Giderlerin kontrolünü sağlayan uygulamalar ile etkin stok yönetimi söz konusu olmaktadır.	İhtiyaç tespiti noktasında, kullanılan uygulamaların faydası olmaktadır.
Verimli ve Verimsiz Alanların Belirlenmesi	Verimli alanların belirlenmesi söz konusudur. Verimsiz alana ilişkin alınacak tedbirlerin belirlenmesi söz konusudur.	Verimli olan bir alandan daha fazla nasıl gelir elde edilebileceği belirlenebilmektedir. Verimsiz alanların gelir getirecek hale dönüştürülmesi söz konusudur.
Bütçe Projeksiyonları Sayesinde Hedeflere Ulaşıp Ulaşılmadığının Bilinmesi	Bölüm bütçeleri ve genel bütçenin oluşturulması ile kuruma ilişkin faaliyetler planlanmakta ve uygulanması noktasında gerekli kontroller sağlanmaktadır. Pandemi döneminde bütçe dışında bir takım işlemler gerçekleştirilmek durumunda kalmıştır.	Finansal uygulamaların bütçeleri oluşturmada ve takibinde oldukça fayda sağladıkları belirlenmiştir.
Alacak ve Ödeme Süreçlerinin Uzun Vadeli Planlanmasının Karlılık Sağlaması	Son dönemlerde Bakanlığın, ödemeleri uzun vadeli (1 yıl ve daha fazlası) olarak planlaması kurumları mali açıdan rahatlatmıştır.	Uzun vadeli planlanan sabit yatırımların, kurum karlılığını olumlu yönde etkilediği belirlenmiştir.
Kurumların Strateji Oluşturması	Bazı finansal analizler, kurumun stratejilerinin oluşturulmasına yardımcı olabilmektedir.	Kurumların stratejik amaçları belirlenirken finansal olan ve olmayan birçok faktörden yararlanılmaktadır.

Sağlık kurumları genel bütçeden aldıkları pay itibariyle, cari harcamalar ve yatırım harcamaları açısından oldukça büyük bir bütçeye sahiptir. Ayrıca özel sağlık kurumları, kamu sağlık kurumları, eczane ve benzeri sağlık kurumlarında yapılan cepten ödemeler ve sigorta ödemeleri hesaba katıldığında, sağlık sektörü GSYH içinde büyük bir paya sahiptir. Sektörün yapısı gereği, arz tarafındaki hemen hemen her genişleme talep artışını da beraberinde getirmektedir. Bununla birlikte devasa bütçelerin, devasa personel sayısının ve devasa hizmet alan - müşteri sayısının olduğu bu sektörde kurumlar çoğunlukla özel bir finansal ve idari yönetim eğitimi almamış yalnızca tıbbi alanda eğitim almış tepe yöneticiler tarafından yönetilmektedir. Zaten tartışma konusu olan bu durum, son yirmi yıllık reform çalışmalarında da sık sık gündeme gelmiş, başhekim ve başhekim yardımcılarının yönetim ve ekonomi eğitimi almaları gibi yollara gidilmiştir. Ayrıca sonradan geri adımlar atılsa da bazı yönetim reformlarına gidilmiş, doktor dışı tepe yönetici istihdamı için yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışma, bütün bu süreçlerin ve tartışmaların sonrasında ve bir miktar sürdüğü noktada kamu ve özel sağlık kurumu yöneticilerinin özellikle finansal konular ile yönetim ve maliyet muhasebesi uygulamaları konusunda farkındalıklarının ortaya konması ve bir durum analizi için önemli görülmüş ve araştırma gerçekleştirilmiştir. Yukarıda konu ile ilgili sorulan sorulara olabildiğince ayrıntılı cevaplar alınmaya çalışılmıştır. Ayrıntılı sonuçlar yukarıda verilmekle birlikte sağlık kurumlarında, yönetim muhasebesi konularına olan ilginin ve farkındalığın olduğu söylenebilmektedir. Bazı cevaplarda yetersizlikler görülse de bir gelişme ve anlama çabasının olduğundan da bahsedilebilmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. (1998). İleri Maliyet Yönetim Yaklaşımı Olarak Hedef Maliyetleme. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (3). 81-95.
- Ağırbaş, İ. (2019). *Hastane Yönetimi ve Organizasyon* (2. b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Akbulut, F. ve Gençtürk, M. (2019). Hastanelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Genel Cerrahi Biriminde Örnek Bir Uygulama. *SDÜ Sağlık Yönetimi Dergisi*. 1(1), 26-45.
- Akca, N. ve Somunoğlu İkinci, S. (2014). Ankara'da Yer Alan Özel Bir Sağlık İşletmesinin Finansal Tablolarının Oran Analizi Yöntemi ile Değerlendirilmesi. *İşletme Bilimi Dergisi*. 2(1), 111-126.
- Akkuş, B. (2010). *Finans Yönetim* (2 b.). (İ. Bahar, Dü.) İstanbul: Kum Saati Yayınları.
- Aksu, İ. ve Apak, İ. (2014). Yeni Mamul Geliştirme Kararlarında Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Örnek İşletme Uygulaması. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*. 13(48), 235-253.
- Alper, A. ve Biçer, E. B. (2017). Kamu Hastanelerinde Finansal Performansın Oran Analizi ile Ölçülmesi: Bir Kamu Hastanesi Örneği. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 18(2), 337-357.
- Alphan, C. ve Demir, Ö. (2019). Modern Maliyetleme Sürecinde Değer Zinciri Yaklaşımı. *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 3(2), 59-80.
- Alpugan, O. (1984). Sağlık Hizmetlerinin Ekonomik Açısından İncelenmesi. *İstanbul Üniversitesi İktisat Bölümü Mecmuası*.
- Alu, A. (2017). Sağlıkın Temel Kavramları. *Sağlık Yönetimi Dergisi*. 1(2), 32-41.
- Aslan, T. ve Kızıl, C. (2019). İnovasyonun Muhasebe ve Denetime Etkileri. *İktisadi ve Sosyal Yönleriyle İnovasyon*. (159-196).
- Ayanoğlu, Y., Atan, M. ve Beylik, U. (2010). Hastanelerde Veri Zarflama Analizi (VZA) Yöntemiyle Finansal Performans Ölçümü ve Değerlendirilmesi. *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*. 2(2), 40-62.
- Aydemir, İ. (2018). Hastanelerde Finansal Performansın Değerlendirilmesi: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Hastane Hizmetleri Alt Sektör Bilançolarında Bir Uygulama. *Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi*. 4(2), 133-149.
- Aydın, N. (2014). Finansal Analiz. N. Aydın, M. Şen. ve N. Berk. *Finansal Yönetim-I* içinde (231). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Bal, V. ve Bilge, H. (2013). Eğitim ve Araştırma Hastanelerinde Veri zarflama Analizi ile Etkinlik Ölçümü. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 2(2), 1-14.
- Bayraktutan, Y., Arslan, İ. ve Bal, V. (2010). Sağlık Bilgi Sistemlerinin Hastane Performanslarına Etkisinin Veri Zarflama Analizi ile İncelenmesi. *Gaziantep Tıp Dergisi*. 13-18.
- Belgin, Ö. (2009). *Maliyetleme Sistemlerinde Güncel Yaklaşımlar: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Dönüşüm Muhasebesi*. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi.

- Bıçakçı, H., Ağırbaş, İ., Bülüş, F. ve Turgut, M. (2018). Özel Hastanelerde Finansal Analiz. III. *Uluslararası Al-Farabi Sosyal Bilimler Kongresi*. 782-787.
- Bilgili, E. ve Ecevit, E. (2008). Sağlık Hizmetleri Piyasasında Asimetrik Bilgiye Bağlı Problemler ve Çözüm Önerileri. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. 2(11), 201-228.
- Bozdemir, E. (2018). Bir Kamu Hastanesi Radyoloji Ünitesinin Zaman. *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*. 5(1), 13-24.
- Bülüş, F., Özkan, O. ve Ağırbaş, İ. (2017). Üniversite Hastanelerinin Finansal Performansının Oran Analizi Yöntemiyle Değerlendirilmesi. *Business & Management Studies: An International Journal*, 5(2), 268-281.
- Cemalcılar, İ. (1965). Yönetim Muhasebesi. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1(1), 73-81.
- Ceran, Y. ve Özdemir, Ş. (2013). Sağlık İşletmelerinde Paket İşlem Fiyat Uygulamasının Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Özel X Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* (26).
- Çabuk, A. ve Lazol, İ. (2011). *Mali Tablolar Analizi*. Ekin Kitabevi Yayınları.
- Çabuk, A. ve Lazol, İ. (2005). *Mali Tablolar Analizi* (14 b.). Ankara, Türkiye: Nobel Yayın Dağıtım.
- Çakmak, M., Öktem, M. ve Ömürgönülşen, U. (2009). Türk Kamu Hastanelerinde Teknik Verimlilik Sorunu: Veri Zarflama Analizi Tekniği ile Sağlık Bakanlığına Bağlı Kadın Doğum Hastanelerinin Teknik Verimliliklerinin Ölçülmesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. 12(1), 1-36.
- Çankaya, F. ve Aygün, D. (2006). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme: Kamu Hastanesi Uygulaması. *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (17).
- Çarıkçı, O. ve Acar, D. (2017). Hastane Yöneticilerinin İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına ve Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. 3(20), 275-298.
- Çataloluk, C. (2006). Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (16), 229-242.
- Çelik, Y. (2013). *Sağlık Ekonomisi* (2. Baskı b.). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Çelikay, F. ve Gümüş, E. (2010). Türkiye'de Sağlık Hizmetleri ve Finansmanı. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 11(1), 177-216.
- Çetiner, A. (2017). *Kamu Hastanelerinde Zaman Etkenli Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*.
- Çınaroğlu, S. (2018). Eğitim ve Araştırma Hastanesi Olan ve Olmayan Hastanelerin Teknik Verimliliklerinin Veri Zarflama Analizi ile Karşılaştırılması. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 21(2), 179-198.
- Demirbuğa, Ş. (2017). Muhasebe Ders Notu.
- Dereköy, F. ve Kalmış, H. (2013, Nisan). Hastanelerde Performans Ölçümünün Muhasebe Bilgi Sistemiyle İlişkilendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 139-159.

- Diril, M. (2018). Muhasebe TR. Muhasebe TR Türkiye'nin Muhasebe Sitesi: www.MuhasebeTR.com Erişim tarihi: 2 Mart 2021.
- Durmaz, T. ve Erdem, R. (2017). Hastanelerde Arz Kaynaklı Gereksiz Sağlık Hizmeti Kullanımının Hasta Algısı Üzerinden Değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. (29), 579-604.
- Elif, A., Önder, N. T., Kayalı, S., Keskin, Z. ve Yiğit, Ö. (2015). Kamu Hastanelerinde Branş Bazında Hasta Baş Maliyet Analizi (İstanbul Eğitim ve Araştırma Hastanesi Örneği). *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*. 2(1), 50-52.
- Ercan, C., Dayı, F. ve Akdemir, E. (2013). Kamu Sağlık İşletmelerinde Finansal Performans Değerlemesi: Kamu Hastaneleri Birlikleri Üzerine Bir Uygulama. *Asia Minor Studies*. 1(2), 54-67.
- Erdamar, C. ve Orhon Basık, F. (2006). *Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi (2 b.)*. İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Erdoğan, B. ve Mengi, B. T. (2018). Hata ve Hilelerin Önlenmesine Yönelik Kontroller ve Sağlık Sektörü Üzerine Bir Uygulama. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 4(8), 85-106.
- Ersoy, A., Utku, B. D., Dönmez, A. ve Berbereoğlu, B. (2006). Üretim İşletmelerinde Yönetim Muhasebesi Konularının Uygulanmasına İlişkin Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (32), 1-13.
- Ertürk, E. (2019). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme: Bir Sağlık İşletmesi Uygulaması*. Marmara Üniversitesi.
- Fidan, C. ve Akpınar, S. (2019). Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanmasını Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. 22(1), 1-18.
- Gider, Ö. (2011). Ekonomik Kriz Dönemlerinin Özel Hastanelere Etkileri: Bir Özel Hastanenin Oran Analizleri Yöntemiyle Finansal Performansına Bakış. Kocaeli Üniversitesi, Kocaeli Sağlık Hizmetleri Meslek Yüksekokulu. *Öneri Dergisi*. 9(36), 87-103.
- Göktürk, İ. E. (2012). *Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması*. (Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya.
- Haftacı, V. (2013). *Yönetim Muhasebesi (5 b.)*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- <https://www.adanaism.saglik.gov.tr/TR-116141/il-tuberkuloz-kontrol-kurulu-toplantisi-gerceklestirildi.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.bursaism.saglik.gov.tr/TR-143305/ulusal-isitme-tarama-programi-yeni-web-sistemine-gecis.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.ckysportal.saglik.gov.tr/TR,4675/hakkimizda.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.ckysportal.saglik.gov.tr/TR,4766/ikys.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.ckysportal.saglik.gov.tr/TR,4781/mkys.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.ckysportal.saglik.gov.tr/TR,4783/skys.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.ckysportal.saglik.gov.tr/TR,4801/tsim.html>. Erişim tarihi:2020.

- <https://www.ckysportal.saglik.gov.tr/TR,4677/yts.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.ebysportal.saglik.gov.tr/TR,2006/elektronik-belge-yonetim-sistemi-nedir.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.e-saglik.gov.tr/TR,7079/kds.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.hastahaklari.saglik.gov.tr/>. Erişim tarihi:2020.
- https://www.hsgm.saglik.gov.tr/tr/cocukergen-tp-liste/yenidogan_tarama_programi.html. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.istanbulism.saglik.gov.tr/TR-50542/butce-takip-birimi.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.kalemzen.com.tr/blog-muayene-bilgi-yonetim-sistemi-entegrasyonu-2>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.khgmbutcemuhasebedb.saglik.gov.tr/TR,44625/muhasebe-uygulamalari-rehberi.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.kid.saglik.gov.tr/System/Support/Info.aspx>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.kocaeliism.saglik.gov.tr/Eklenti/111901/0/saglik-personeli-takust yazib880501b-39cf-49fc-b05c-1c53e9a578eepdf.pdf>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.sbu2.saglik.gov.tr/dr bilgi/Hakkinda.aspx>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.sbu2.saglik.gov.tr/ysp/>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.sgbodenektakip.saglik.gov.tr/>. Erişim tarihi:2020.
- <https://shgmlabdb.saglik.gov.tr/TR,13168/doku-tipleme-laboratuvarlarına-kıbs-sistemine-veri-girisleri-hakkında-duyuru.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.tdmsvs.saglik.gov.tr/TR,32219/tdms-genel-bakis.html>. Erişim tarihi:2020.
- <https://www.yhgm.saglik.gov.tr/TR-34935/dairenin-gorevleri.html>. Erişim tarihi:2020.
- İSMMMO. (2020). <https://www.ismmmo.org.tr> Erişim tarihi: 2 Nisan 2021.
- İstanbuluoğlu, H., Güleç, M., & Oğur, R. (2010). Sağlık Hizmetlerinin Finansman Yöntemleri. *Dirim Tıp Gazetesi*. 2(85), 86-99.
- Işıklar, Z. E. (2016). *Sağlık Kurumlarında Balanced Scorecard'a Dayalı Stratejik Performans Ölçme ve Değerlendirme Süreci: Selçuk Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesi için Karar Destek Sistemi Model Önerisi*. (Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya.
- İzci, Ç. (2014). Muhasebe Verilerinin İşletmelerin Stratejik Yönetim ve Karar Alma Sürecinde Kullanımı ve Önemi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 12(23), 188-206.
- Kamu Sağlık Tesisleri Ruhsatlandırma Yönetmeliği. (2019). Resmi Gazete: www.resmigazete.gov.tr Erişim tarihi: 25 Mart 2021.
- Kamuyu Aydınlatma Platformu. (2020). www.kap.org. Erişim tarihi: 5 Şubat 2021.
- Karaca, N. (2008). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması.
- Karademir, R. ve Can, G. (2019). Sağlık İşletmelerinde Maliyetler ve Maliyet Hesapları. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 14(54), 125-144.

- Karagöz, F. ve Yıldız, M. S. (2015). Hastane İşletmelerinde Stok Yönetimi için ABC ve VED Analizlerinin Uygulanması. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*. 13(2), 375-396.
- Karasioğlu, F., & Çam, A. V. (2008). Sağlık İşletmelerinde Maliyet Analizi: Karaman Devlet Hastanesinde Birim Muayene Maliyetlerinin Hesaplanması. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 1(1), 15-24.
- Karsavuran, S. (2013). Stratejik Değerlendirme ve Kontrol: Dengeli Puan Kartı'nın Sağlık Hizmetlerinde Kullanımı. *Hacettepe Üniversitesi Sağlık İdaresi Dergisi*. 16(2), 69-89.
- Kerman, U., Altan, Y., Aktel, M., & Eke, E. (2012). Sağlık Hizmetlerinde Kamu Özel Ortaklığı Uygulaması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(3), 1-23.
- Kılıç, B., Günay, T., Demiral, Y., Ünal, B., Keskinoglu, P., Konakçı, S. K., . . . Civaner, M. (2007). Narlidere Eğitim ve Araştırma Bölgesi Sağlık Ocaklarında Yöneylem Araştırması (1999-2002). *TSK Koruyucu Hekimlik Bülteni*. 6(1).
- Kırlioğlu, H., & Atalay, B. (2014). Hastane işletmelerinde Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Modellemesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (41), 141-162.
- Kırlioğlu, H., & Atalay, B. (2014). Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Kapasite Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi ve Bir Hastane Uygulaması. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*. 10(23), 99-119.
- Kocaoğlu, S. Ü. (2014). *Sağlık İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ve Ağız Dış Sağlığı Polikliniğinde Örnek Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi. Ankara.
- Köse, T. (2002, Aralık). Ürün Maliyetlerine Göre Karar Alma Araçları: Ürün Yaşam Seyri Maliyetlemesi, Hedef Maliyetleme. Kaizen Maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 3(2), 77-104.
- Kurtulmuş, S. (1998). *Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi*. (İ. Demirci, Dü.) İstanbul: Değişim Dinamikleri Yayınları.
- Ocak, S., Gider, Ö., Top, M. ve Akar, Ç. (2004). Muğla Devlet Hastanesi Romografi Ünitesi Maliyet - Hacim Kar Analizi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. 7(1).
- Ocakçı, A. (2007). *İnşaat İşletmelerinde Maliyet Kontrol Aracı Olarak Esnek Bütçeleme ve Bir Uygulama*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü. İstanbul
- Okay, E. (2005). Finansal Değerlendirme Açısından Finansal Tabloların Şeffaflığı. Muhasebe ve Denetime Bakış.
- Orhan, F., Seyhan, F. ve Ayhan, F. (2018). Rekabet Avantajı Sağlamada Değer Zinciri Analizinin Sağlık Hizmetlerindeki Rolü. *International Conference on Applied Economics and Finance*.
- Orhaner, E. (2006). Türkiye'de Sağlık Hizmetleri Finansmanı ve Genel Sağlık Sigortası. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*.
- Önal, Y. B., Karadeniz, E. ve Kandır, S. Y. (2005). Otel İşletmelerinde Esnek Bütçeleme. *Journal of Social Sciences*.

- Özden, H. (2008). Veri Zarflama Analizi (VZA) ile Türkiye'deki Vakıf Üniversitelerinin Etkinliğinin Ölçülmesi. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, 37(2), 167-185.
- Özen, İ. (2020). Hastane Maliyetlerinin Yapısal Analizi. *Uluslararası Sosyal Bilimler Akademik Dergisi*, 4(4), 907-926.
- Özer, Ö. (2012). Mali Tablolar Analizi: Bir Hastane Örneği. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi* (6). 183-199.
- Özkan, M. (2013). Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 15(1), 155-182.
- Öztürk, Y. E. (2009). Türk Sağlık Sektörü ve Üniversite Hastaneleri. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 12(1-2), 119-145.
- Palteki, T. (2019). Bir Kamu Hastanesinde Maliyet Analizi Çalışması. *Sağlık Yönetimi ve Liderlik Dergisi* (1), 01-15.
- Parlakkaya, R. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9(1), 229-243.
- Pazarçeviren, S. Y. ve Ala, T. (2019). Türkiye'de Sağlık Sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemlerinin Kullanılmasına Yönelik Literatür Taraması. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 24(3), 417-429.
- Sağlık Bakanlığı. (2018). T.C. Sağlık Bakanlığı İstanbul İl Sağlık Müdürlüğü: <https://istanbulism.saglik.gov.tr/TR,50448/saglik-kurumlari.html> Erişim tarihi: 25 Temmuz 2020.
- (2016). Sağlık Bakanlığı Faaliyet Raporu. Ankara: Bizim Dijital Matbaa.
- Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü. (2018). Sağlık Turizmi Dairesi Başkanlığı: www.shgmturizmdb.saglik.gov.tr Erişim tarihi: 20 Ocak 2021.
- Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü. (2020). Sağlık Bakanlığı: www.saglik.gov.tr Erişim tarihi: 25 Mart 2021.
- Saraç, M. (2012). *Finansal Yönetim (I. b.)*. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Sargutan, A. E. (2005). Sağlık Sektörü Ve Sağlık Sistemlerinin Yapısı. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. 8(3), 400-428.
- Sayım, F. (2011). *Sağlık Piyasası ve Etik 'Sağlık Hizmetlerinde ve Sağlık Piyasasının Yapısında Etik'*. Bursa: MKM Yayıncılık.
- Sayım, F. (2016). Kamu Hastanelerinde Muhasebe İltisat Kurulan Faaliyetler ve Özel Hastane Karşılaştırılması-Yalova Örneği. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* (16).
- Sayım, F. (2017). Türkiye'de Sağlık Ekonomisi İstatistikleri ve Sağlık Harcamalarının Gelişimi. *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*.
- Sayım, F. (2011). Sağlık Bakanlığı Web tabanlı Merkezi Kayıt Modüllerinin Hastanelerde Muhasebe Düzeni ve Sistemi Açısından Değerlendirilmesi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*.
- Sayın, K. Ş. ve Yüksel, İ. (2018). Hastane İşletmelerinde Hasta Bazlı Finansal Analiz ve Örnek Bir Uygulama. *Business Economics and Management Research Journal*. 1(1), 1-14.

- Sevim, A. (2013). Stratejik Maliyet Yönetimi. A. Kartal, H. E. Gündüz ve A. Sevim, *Maliyet Yönetimi* (262). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- SGK. (2020). GSS Tescil ve Gelir Testi Süreci: http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/gss_tescil_sureci. Erişim tarihi: 25 Nisan 2020.
- Şen, M. (2014). Başabaş ve Kaldıraç Analizleri. N. Aydın, M. Şen, & N. Berk, *Finansal Yönetim-I* içinde (231). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Şenol, O. ve Gençtürk, M. (2017). Veri Zarflama Analiziyle Kamu Hastaneleri Birliklerinde Verimlilik Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 4(29), 265-286.
- T.C. Halk Sağlığı Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu. (2020). <https://hsqm.saglik.gov.tr>. Erişim tarihi: 25 Mart 2020.
- T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlığın Geliştirilmesi Genel Müdürlüğü. (2019). <https://sggm.saglik.gov.tr>. Erişim tarihi: 14 Aralık 2020.
- Tarım, M. (2004). Sağlık Organizasyonlarında Performans Ölçme ve Dengeli Puan Cetveli (Balanced Scorecard). *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*. 7(2), 233-248.
- Tatar, M. (2011). Sağlık Hizmetlerinin Finansman Modelleri: Sosyal Sağlık Sigortasının Türkiye'de Gelişimi. *Sosyal Güvenlik Dergisi*, 1(1), 103-133.
- Teker, C., Çavmak, D., Yıldırım, B., & Avcı, H. (2019). Sağlık İşletmelerinde Birim Maliyetleme: Bir Özel Hastane Erişkin Yoğun Bakım Ünitesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 1(22), 97-112.
- Temelli, F. (2019). Sağlık İşletmelerinde (Hastanelerde) Maliyet Analizi ve Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi. T. Çürük. *Muhasebe ve Maliye Araştırmaları I* içinde (149-163). Ankara: Akademisyen Kitabevi.
- Tengilimoğlu, D., Işık, O. ve Akbolat, M. (2017). *Sağlık İşletmeleri Yönetimi (8 b.)*. İstanbul: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.
- Tıraş, H. H. (2013). Sağlık Ekonomisi: Teorik Bir İnceleme. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3(2), 125-152.
- Turgut Genç, S. (2013). *Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve Bir Uygulama*. İstanbul.
- Turgutlu, T. (2006). *Perakende Sektöründe Veri Zarflama Analizi ve Analitik Hiyerarşik Süreç Yaklaşımlarıyla Tedarikçi Performans Değerlendirmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İzmir.
- TÜİK. (2020). Sağlık Harcamaları İstatistikleri 2019: www.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Saglik-Harcamalari-Istatistikleri-2019-33659 Erişim tarihi: 6 Kasım 2020.
- Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 14(1), 199-214.
- Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2019). <http://www.sbb.gov.tr> Erişim tarihi: 17 Eylül 2020.

- Uluyol, O. (2013). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Finansal Yönetim Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (60), 87-106.
- Uyar, C. (2016). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme: Bir Vakıf Üniversitesi Örneği*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Konya.
- Ülker, Y. ve İskender, H. (2005). Doğru Maliyet Hesaplamada Güvenilir Bir Sistem: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve John Deere Örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 8(13), 189-217.
- Vargün, H. ve Doğan, M. (2020). Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Kullanılabilirliğine Yönelik Bir Durum Analizi: Hastane İşletmeleri Örneği. *Mali Çözüm Dergisi*. 30(157), 145-161.
- Yaldır, A. ve Taşer, M. (2016). Hastane Bilgi Yönetim Sistemleri İçin OLAP Yöntemleri ile Karar Destek Modülü Tasarımı ve Uygulaması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 1(18), 153-171.
- Yener, E. ve Öksüz, S. (2017). Özel Hastanelerin Karşılaştığı Finansal Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 10(2), 222-246.
- Yereli, A. N. (2007). Yeni Nesil Kurumsal Kaynak Planlaması Sistemi'nin Yönetim Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Yönetim ve Ekonomi: *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 14(2), 65-80.
- Yiğit, V. ve Erdem, R. (2014). Sağlık Hizmetlerinde Maliyet Etkinlik Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 2(19), 211-236.
- Yıldız, Y. K. (2019). Sağlık Kuruluşlarında Değer Zinciri Yönteminin Değerlendirilmesi. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi*. (8), 840-851.
- Yılmaz, B. E. ve Yaraşır, S. (2011). Bir Küresel Kamusal Mal Olarak Sağlık ve Finansmanında Resmi Kalkınma Yardımlarının Rolü. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. (1-33). İstanbul.
- Yılmaz, F. (2001). İşletmelerde Bütçeleme. *Mali Çözüm Dergisi*. (55), 72-83.
- Yılmaz, N. ve Erdem, R. (2017). Dengeli Ölçüm Kartı Modelinin Hastanelerde Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma: Isparta İl Merkezi Hastaneleri Örneği. *Verimlilik Dergisi*. (1), 55-74.
- Yurdadoğ, V. (2007). Türkiye'de Sağlık Harcamalarının Finansmanı ve Analizi. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(1), 591-610.
- Yücel, M. (2004). Pazarlama Problemlerinin Çözümünde Yöneylem Araştırmasının Önemi. Doğu Anadolu Bölgesi Araştırmaları. *Fırat Üniversitesi Doğu Araştırmaları Dergisi*. 70-76.
- Yücel, R. ve Ahmetoğulları, K. (2015). İleri Yönetim Muhasebesi Uygulamalarının Rekabet Stratejileri ve Performans Üzerindeki Etkisi. *Business and Economics Research Journal*, 6(4), 179-201.

EK-1

SAĞLIK KURUMLARINDA FİNANSAL YÖNETİM UYGULAMALARI ANKETİ

Sayın Yetkili,

Araştırmanın konusu, sağlık sektöründe faaliyet gösteren kamu ve özel sağlık kurumlarının finansal yönetim faaliyetlerinin belirlenmesidir. Bu bağlamda sağlık kurumlarındaki finansal yönetim ve yönetim muhasebesi uygulamalarının ortaya koyularak, yönetici farkındalığının ölçülmesi amaçlanmıştır. Elde edilen sonuçlar, Yalova Üniversitesi/Lisansüstü Eğitim Enstitüsü/İşletme Ana Bilim Dalı kapsamındaki bir yüksek lisans tezi için kullanılacaktır.

Ankete vereceğiniz cevaplar yalnızca akademik amaçlar için kullanılacak ve verilen tüm bilgiler gizli tutulacaktır.

Katkılarınız için teşekkür eder, iyi çalışmalar dilerim.

SEDA BULUNMAZ

Yalova Üniversitesi

İşletme Yüksek Lisans Öğrencisi

1.Lütfen aşağıdaki soruları cevaplayınız.

Hastanenizin doktor sayısı nedir?	İdari göreviniz nedir?
Hastanenizin yatak sayısı kaçtır?	Hastanenizin faaliyet süresi nedir?
Hastanenizde kaç poliklinik vardır?	Yatak devir hızınız nedir?
Yıllık hasta kapasiteniz nedir?	

2. Lütfen aşağıdaki soruları cevaplayınız. (Yalnızca bir seçeneği işaretleyiniz.)

Hastanenizde Bütçe Planlaması yapılıyor mu?	Evet	Hayır
Hastanenizde Karlılık Hesaplamaları yapılıyor mu?	Evet	Hayır
Hastanenizde Maliyet Hesaplamaları yapılıyor mu?	Evet	Hayır
Hastanenizde, Yaşanabilecek Finansal Sıkıntılar için bir hazırlığı var mıdır?	Evet	Hayır

3.Lütfen aşağıdaki soruları cevaplayınız. (Yalnızca bir seçeneği işaretleyiniz.)

	Her zaman	Sıklıkla	Bazen	Nadiren	Hiçbir zaman
İşletmeye Yönelik Sorunlar					
1. Öz kaynak yetersizliğinden kaynaklı sorunlar yaşıyoruz					
2. Kurumumuzda alternatif finansal tekniklerin yeterince 3. kullanılmamasına bağlı olarak sorunlar yaşıyoruz					
3. Hastanemizde dış finansal kaynaklardan gerektiği kadar yararlanamıyoruz					
4. Ekonomik durgunluk halleri bizim de gelirlerimizi azaltır.					
5. Girdi maliyetlerindeki artışın gelir seviyesinin önüne geçmesinden dolayı sorun yaşıyoruz					
6. Finansal yönetimde bilgi eksikliğinden kaynaklı sorunlar yaşıyoruz					
7. Teşvik politikalarının yetersizliğinden kaynaklı sorunlar yaşıyoruz					
SGK ile İlgili Yaşanan Sorunlar					
8. Geri ödemelerde oluşan gecikmeler nedeniyle sorunlar yaşıyoruz					
9. SUT fiyatlarının düşük kalması veya değişmemesi nedeniyle sorunlar yaşıyoruz					
10. SGK' ya fatura edilemeyen işlemlerin bulunmasından kaynaklı sorunlar yaşıyoruz					
11. Fark ücreti alınmasına yapılan kısıtlamalar nedeniyle sorunlar yaşıyoruz					
Sağlık Bakanlığı Politika Değişikliği İle İlgili Yaşanan Sorunlar					
12. Yeni yatırım maliyetlerinin ortaya çıkmasından kaynaklı sorunlar yaşıyoruz					
13. Teşhis ve tedavi maliyetlerinin artması nedeniyle sorunlar yaşıyoruz					
Bankalara Yönelik Yaşanan Sorunlar					
14. Bankalarla teminat sorunu yaşıyoruz					
15. Bankalarla faiz oranı sorunu yaşıyoruz					
16. Bankalarla bürokrasi, evrak işleri sorunu yaşıyoruz					
17. Banka kredisi kullanmayı tercih etmediğimiz için sorun yaşamıyoruz					
Sağlık İşletmelerinde Finansal Durumu Etkileyen Yönetim Politikaları					
18. Borç ve alacaklarımızın aynı para biriminden olmasına dikkat ederiz					
19. Borç ve alacaklarımızın aynı miktardan olmasına dikkat ederiz					
20. İthal malzeme yerine yerel malzeme kullanıyoruz					
21. Yatırım projelerini erteliyoruz					
22. Atıl fonları menkul kıymetlerle ve yatırım araçları ile değerlendiriyoruz					
23. Hastalara taksitli-kredili işlem yapıyoruz					
24. Üstün ve güçlü olduğumuz alanlara yöneliyoruz					
25. Anlaşmalı kuruluşlara tabi hastalardan fark ücreti alıyoruz					
26. Öz kaynakları arttırmaya çalışıyoruz					
27. Personeli azaltıyoruz					

4.Finansal yönetim uygulamaları hastanenize ne tür katkılar sağlamaktadır. (Yalnızca bir seçeneği işaretleyiniz.)

	Kesinlikle	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle
1. Yıllık planlama yapmayı sağladı					
2. Hızlı karar verebilmeyi sağladı					
3. İşletmenin önceliklerinin netleşmesini sağladı					
4. İşletmenin finansal risklere belirli oranda hazırlıklı olmasını sağladı					
5. Finansal yönetim araçları, kaynakların en verimli şekilde kullanılmasını sağladı					
6. Yıl içinde yapılacak çalışmaların (büyüme-personel alımı, yeni hizmet) işletmeye getireceği mali yükün önceden bilinmesini sağladı					
7. Maliyet azaltan stok yönetimine geçişi sağladı					
8. Verimli ve verimsiz alanların belirlenmesini sağladı					
9. Yapılan bütçe projeksiyonları ile yıllık hedeflere ulaşıp ulaşılamayacağını önceden görebilmeyi ve ona ilişkin önlem almayı sağladı					
10. Alacak ve ödeme süreçlerinin uzun vadeli planlanması karlılık sağladı					
11. Finansal uygulamalar, işletmenin bir strateji oluşturmasını ve bütün bölümlerin bu stratejik amaca yönelmesini sağladı					

5.Yönetim muhasebesi uygulamalarından hangisi /hangilerini kullanıyorsunuz? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)

... Esnek Bütçeleme	... Dönüşüm Muhasebesi
... Sıfır Tabanlı Bütçeleme	... Müşteri Karlılık Analizi
... Nakit Bütçeleme	... Başa Baş Noktası Analizi
... Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	... Satış Analizi
... Dengeli Skor Kartı	... Yöneyim Analizi
... Hedef Maliyetleme	... Kıyaslama
... Ürün Yaşam Boyu Maliyetleme	... Karlılık Analizi
... Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	... Oran Analizi
... Kaizen Maliyetleme	... Veri Zarflama Analizi
... Geleneksel Maliyet Teknikleri	... Değer Zinciri Analizi

6.Sağlık Bakanlığı web uygulamalarından hangisi/hangilerini kullanıyorsunuz? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)

... Çekirdek Kaynak Yönetimi Sistemi (ÇKYS-TSİM)	... Programları İzleme Değerlendirme Sistemi
... Doktor Bilgi Bankası	... Sağlık.Net Yönetim Web
... Döner Sermaye Bütçe Uygulaması	... Sosyal Tesis Muhasebe Takip Sistemi
... Elektronik Belge Yönetim Sistemi	... Türkiye Kemik İliği Bilgi Sistemi (KİBS)
... e-kütüphane	... Türkiye Ulusal Neonatal Tarama Programı (NTP)
... Ulusal Tüberküloz Sistemi (UTS)	... Tek Düzen Muhasebe Sistemi (TDMS)
... Halk Sağlığı Yönetim Sistemi	... Türk Türkiye Diyaliz Bilgi Yönetim Sistemi (DYOB)
... Muayene Bilgi Yönetim Sistemi (MBYS)	... Türkiye Yoğun Bakım İzleme Sistemi (YOBİS)
... Hasta Hakları	... Türkiye Organ ve Doku Bağışı Bilgi Sistemi (TODBS)
... Hastane Enfeksiyonları	... Türkiye Organ ve Doku Bilgi Sistemi (TODBS)
... İl Sağlık Müdürlükleri İşçi Takip Sistemi	... Türkiye Ulusal İştme Tarama Programı (İTP)
... İl Özel İdareleri Ödenek Takip Sistemi	... Yardımcı Sağlık Personeli Bilgi Bankası (YSP)
... İşçi Sayısı Tespit Sistemi	... Web Hosting
... Karar Destek Sistemleri (İş-Zekâsı)	... Yeşil Kart Bilgi Sistemi
... Karar Destek Sistemleri (Sağlık.NET)	

* Yılmaz ve Ekşi (2018) ile Yavuztürk'ün (2018) çalışmalarında kullandıkları ölçeklerden yararlanılarak, danışman hocanın da yardımıyla anket formu oluşturulmuştur.

**SAĞLIK KURUMLARINDA FİNANSAL UYGULAMALARI YARI
YAPILANDIRILMIŞ MÜLAKAT SORULARI**

1. Yıllık planlama anlamında kurumunuzda hangi faaliyetler gerçekleştirilmektedir?
2. Kurumunuzun kaynak yapısı nedir?
3. Elde ettiğiniz karı genel itibarıyla nasıl değerlendirmektesiniz?
4. Kurumunuzda yatırım kararlarının planlanması nasıl yapılmaktadır? Yatırım faaliyetlerine ilişkin bilgi verir misiniz?
5. Yatırım ve pazarlama noktasında verilecek önemli kararlarda öncelik sıralamasını neye göre belirliyorsunuz? Muhasebe verileri bu anlamda nasıl fayda sağlıyor?
6. Döviz dayalı yatırımlar için nakit akışları TL üzerinden mi yoksa ilgili döviz üzerinden mi planlanıyor? Planlama yapılırken kur riski hesaba katılıyor mu?
7. Kurumunuz, alınan kararların yerindeliği noktasında bir kontrol mekanizması kullanıyor mu? Bu kontrol mekanizmasına, muhasebe verileri nasıl bir fayda sağlamaktadır?
8. Kurumunuz nakit bulmada sıkıntı yaşıyor mu? Yaşıyorsa, nakit ihtiyacını nasıl karşılıyor?
9. Sağlık Bakanlığı'nın kurum verimliliğini olumsuz etkilediğini düşündüğünüz uygulamaları nelerdir?
10. Kısa ve uzun vadeli ödeme süreçlerinizden bahsedebilir misiniz? Bu süreçleri ne şekilde yönetiyorsunuz?
11. Tedarikçi bulmada ve rekabetçi fiyat almada sorunlar yaşıyor musunuz? Bu süreçleri ne şekilde yönetiyorsunuz?
12. Alacaklarınız noktasında ne tür bir politika izlemektesiniz? Etkin bir alacak politikanız bulunuyor mu?
13. Kurumunuzun büyüme stratejilerine ilişkin bilgi verir misiniz?
14. Hizmet fiyatlarının belirlenmesinde fiyatlandırma politikanız nedir?
15. Stok yönetimi noktasında kurumunuzda gerçekleştirdiğiniz faaliyetler nelerdir? Muhasebe birimi, stok maliyetlerinin izlenmesinde siz yöneticilere ne gibi faydalar sağlıyor?
16. Fazla stok kalması söz konusu olduğunda neler yapıyorsunuz?
17. Verimli ve verimsiz alanlar kurumunuzda nasıl tespit edilmektedir? Bu alanlara yönelik hangi faaliyetleri gerçekleştiriyorsunuz?
18. Kurumunuz bünyesine katacağınız personelleri ne periyotta planlıyorsunuz?
19. Kurumunuzda performans ölçümü ne şekilde gerçekleştirilmektedir?
20. Kurumunuzda finansal anlamda bir hedefleme sistemi bulunuyor mu? Uygulanıyorsa bu uygulamanın fayda ve sakıncaları nelerdir?
21. Kurumunuzun uzun vadeli hedefler içeren stratejileri bulunuyor mu? Finansal raporlar ve uygulamalar ile muhasebe-finance departmanları bu stratejilerin belirlenmesinde ne tür görevler alıyorlar ya da alabilirler?

*Birinci aşamada hazırlanan anket formundaki sorulardan yola çıkarak, danışman hocası Prof. Dr. Ferhat Sayım' ın yönlendirmeleriyle yarı yapılandırılmış mülakat formu oluşturulmuştur.

ÖZGEÇMİŞ

Seda Bulunmaz, 2015 yılında Yalova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İngilizce İşletme lisans programından mezun olmuştur. Halen 2016 yılında başladığı Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme bölümünde tezli yüksek lisans eğitimine devam etmektedir.

