

T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
HASTANE İŞLETMECİLİĞİ BİLİM DALI

HASTANE İŞLETMELERİNDE BÜTÇEYE VE FİNANSAL VERİLERE
DAYALI PERFORMANS ÖLÇÜMÜ VE BİR MODEL ÖNERİSİ

144 970

MASTER TEZİ

144970

Hazırlayan
Serkan DENİZ

Tez Danışmanı
Yrd. Doç.Dr. Ganite KURT

Ankara-2004

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Serkan Deniz'e ait "Hastane İşletmelerinde Bütçeye ve Finansal Verilere Dayalı Performans Ölçümü ve Bir Model Önerisi" adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Hastane İşletmeciliği Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Doç.Dr. Beyhan MARŞAP

Üye: Doç.Dr. Tengiz ÜÇÖK

Üye: Yrd. Doç.Dr. Ganite KURT (Danışman)

ÖNSÖZ

Değişen ekonomik koşullar ve hastanelerin işletmecilik kurallarıyla yönetilmesi nedeniyle, hastane işletmelerinde performans ölçümünün yapılması gerekli hale gelmiştir. Hastane işletmelerinin, yüksek sermayelerle kurulması ve faaliyetlerini sürdürmesi, hastane işletmelerinde özellikle mali performansın ölçülmesini zorunlu kılmıştır. Hastane işletmelerinde bütçeler ve oran analizleriyle mali performans ölçülebilir.

Bu çalışmayla, hastane işletmelerinde bütçe ve finansal veriler kullanılarak, bütçelere ve finansal verilere dayalı performans ölçümünün yapılabilirliği ortaya konulmaya çalışılmıştır. Ayrıca bu tez ile hastane işletmelerinde mali nitelikteki performans ölçümü uygulamalarına katkı sağlanması amaçlanmaktadır.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ.....	ix
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

GENEL OLARAK HASTANE İŞLETMECİLİĞİ VE HASTANE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

1. Hastane İşletmesinin Tanımı	4
2. Hastane İşletmelerinin Özellikleri	6
2.1. Hizmet Üretirler	6
2.2. Hastanelerin Yapısı Karmaşıktır.....	7
2.3. Hizmet Yelpazesi Geniştir	7
2.4. Otelcilik Hizmetleri Verilir.....	8
2.5. Faaliyetlerinde Süreklilik Vardır.....	8
2.6. Eğitim Hizmetleri Verilir	8
2.7. Maliyetli Bir Sektördür	9
2.8. Koruyucu Hekimlik Hizmetleri Verilir.....	9
3. Hastane İşletmelerinin Sınıflandırılması	9
3.1. Hastaneleri İşletmelerini Sundukları Hizmet Türüne Göre Sınıflandırma.	10
3.1.1. Genel Hastaneler	10
3.1.2. Özel Dal Hastaneleri	10
3.1.3. Rehabilitasyon Merkezleri ve Servisleri.....	10
3.1.4. Eğitim Hastaneleri	10
3.2. Hastane İşletmelerini Bağlı Oldukları Kurumlara Göre Sınıflandırma....	11

3.2.1. Devlete Doğrudan Bağlı Hastaneler	11
3.2.2. Devlete Dolaylı Olarak Bağlı Hastaneler	11
3.2.3. Özel Hastaneler	11
3.3. Hastane İşletmelerinde Ortalama Kalış Süresine Göre Sınıflandırma	11
3.3.1. Kısa Süreli Kalınan Hastaneler	11
3.3.2. Uzun Süreli Kalınan Hastaneler	12
3.4. Hastane İşletmelerini Yatak Sayısına Göre Sınıflandırma	12
4. Hastane İşletmelerinin Fonksiyonları	12
4.1. Tedarik Fonksiyonu	13
4.2. Üretim Fonksiyonu	14
4.3. Pazarlama Fonksiyonu	14
4.4. Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Fonksiyonu	15
4.5. Yönetim Fonksiyonu	16
4.6. Finansman Fonksiyonu	16
5. Hastane İşletmelerinin Organizasyonu	17
5.1. Devlet Hastanelerinin Organizasyonu	17
5.2. Devlet Hastane İşletmelerinin Organizasyonu	21
5.3. Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) Hastanelerinin Organizasyonu	22
5.4. Üniversite Hastanelerinin Organizasyonu	24
5.5. Özel Hastane İşletmelerinin Organizasyonu	25

II. BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE BÜTÇELERİN VE ORAN ANALİZİNİN KULLANILMASI

1. Performans Kavramı	27
1.1. Performans Boyutları	27
1.1.1. Verimlilik	27
1.1.2. İktisadilik	28
1.1.3. Etkinlik	29
1.1.4. Karlılık ve Bütçeye Uygunluk	31

1.1.4.1. Kar ve Karlılık	31
1.1.4.2. Bütçeye Uygunluk	32
2. Hastane İşletmelerinin Performans Ölçüm ve Değerlendirmesi Açısından Özellikleri.....	32
2.1. Ürünün Soyut Oluşu	33
2.2. Üretim İle Tüketime Eş Zamanlı Oluşu (Ayrılmazlık)	33
3. Performans Değerlendirme Sürecinde Planlama	34
3.1. Stratejik Planlar	35
3.2. Kısa Süreli Planlar.....	35
3.2.1. Bütçe ve Bütçe İle İlgili Kavramlar	36
3.2.2. İşletme Bütçelerinin Özellikleri.....	38
3.2.3. Bütçelerin Amaçları	38
3.2.4. Bütçelerin Yararları.....	40
3.2.5. Bütçe İlkeleri.....	41
3.2.5.1. Yönetim Desteği İlkesi	41
3.2.5.2. Örgüt İlkesi.....	41
3.2.5.3. Katılma İlkesi	42
3.2.5.4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi	42
3.2.5.5. Gerçekçilik İlkesi	43
3.2.5.6. Esneklik İlkesi	43
3.2.6. Bütçe Dönemi.....	43
3.2.6.1. Kısa Dönemli Bütçeler	44
3.2.6.2. Uzun Dönemli Bütçeler	44
3.2.7. Bütçe Yönetimi.....	44
3.2.8. Hastane İşletmelerinde Bütçelerin Düzenlenmesi.....	46

3.2.9. Bütçe Türleri	46
3.2.9.1. Faaliyet Bütçeleri	47
3.2.9.1.1. Satış Bütçesi	47
3.2.9.1.2. Hizmet Üretim Bütçesi	52
3.2.9.1.3. Direkt Malzeme Bütçesi	54
3.2.9.1.3.1. Direkt Malzeme Miktar Bütçesi	56
3.2.9.1.3.2. Direkt Malzeme Satınalma Bütçesi	57
3.2.9.1.4. Direkt İşçilik Bütçesi	59
3.2.9.1.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi	61
3.2.9.1.6. Satılan Hizmetlerin Maliyeti Bütçesi	63
3.2.9.1.7. Faaliyet Giderleri Bütçesi	64
3.2.9.1.7.1. Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Giderleri Bütçesi	64
3.2.10.1.7.2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi	64
3.2.9.1.7.3. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi	66
3.2.9.1.8. Diğer Olağan Gelir ve Giderler Bütçesi	67
3.2.9.2. Finansman Bütçeleri	70
3.2.9.2.1. Nakit Bütçesi	70
3.2.9.2.2. Mali Tablolar Bütçesi	74
3.2.9.2.2.1. Proforma Gelir Tablosu	74
3.2.9.2.2.2. Proforma Bilanço	76
4. Performans Değerlendirme Sürecinde Koordinasyon	76
5. Performans Değerlendirme Sürecinde Kontrol	77
6. Hastane İşletmelerinde Performans Ölçümünde Kullanılacak Oranların Seçimi	78
6.1. Verimlilik Oranları	81
6.1.1. İşletme Varlıklarının Kullanım Verimliliği Oranı	82
6.1.2. Toplam Faktör Verimliliği Oranı	82
6.2. İktisadilik Oranı	83
6.3. Likidite Oranları	83
6.3.1. Cari Oran	84
6.3.2. Likidite Oranı (Asit Test Oranı)	84
6.3.3. Nakit Oranı	85

6.4. Mali Yapı Oranları	86
6.4.1. Borçların Varlıklar Toplamına Oranı (Kaldıraç Oranı)	86
6.4.2. Özsermayenin Aktif Toplamına Oranı	87
6.4.3. Finansman Oranı	87
6.4.4. Kısa Vadeli Borçların Kaynaklara Oranı.....	88
6.4.5. Uzun Vadeli Borçların Kaynaklara Oranı	89
6.4.6. Özsermayenin Maddi Duran Varlıklara Oranı	89
6.5. Etkinlik (Faaliyet – Devir) Oranları	90
6.5.1. Alacak Devir Oranı (Alacak Dönme Çabukluğu)	90
6.5.2. Stok Devir Oranı	91
6.5.3. Dönen Varlıklar Devir Oranı.....	92
6.5.4. Özsermaye Devir Oranı	93
6.5.5. Toplam Varlıklar Devir Oranı	93
6.5.6. Net İşletme Sermayesinin Devir Oranı.....	94
6.6. Karlılıkla İlgili Oranlar	94
6.6.1. Kar İle Sermaye Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar	95
6.6.1.1. Özsermayenin Karlılığı Oranı.....	95
6.6.1.2. Varlıkların Karlılığı Oranı	96
6.6.2. Kar İle Satışlar Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar	96
6.6.2.1. Faaliyet Kar Marjı.....	97
6.6.2.2. Net Kar Marjı.....	97
6.6.2.3. Brüt Kar Marjı.....	98

III. BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE BÜTÇELERİN VE FİNANSAL VERİLERİN KULLANIMINA İLİŞKİN BİR MODEL

1. Yöntem.....	99
2. Varsayımlar	99
3. Sınırlılıklar	100
4. A Hastanesi'ne Ait Bütçelerin ve Performans Raporlarının Düzenlenmesi	100
4.1. A Hastanesi'ne Ait Bütçelerin Düzenlenmesi.	100

4.1.1. A Hastanesi Satış Bütçesinin Düzenlenmesi	100
4.1.2. A Hastanesi Hizmet Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi.....	105
4.1.3. A Hastanesi Direkt Malzeme Bütçesinin Düzenlenmesi.....	106
4.1.3.1. A Hastanesi Direkt Malzeme Miktar Bütçesinin Düzenlenmesi.....	106
4.1.3.2. A Hastanesi Direkt Malzeme Satınalma Bütçesinin Düzenlenmesi.....	107
4.1.4. A Hastanesi Direkt İşçilik Bütçesinin Düzenlenmesi	109
4.1.5. A Hastanesi Genel Üretim Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi.....	110
4.1.6. A Hastanesi Satılan Hizmetin Maliyeti Bütçesinin Düzenlenmesi	111
4.1.7. A Hastanesi Faaliyet Giderleri Bütçelerinin Düzenlenmesi	113
4.1.7.1. A Hastanesi Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi.....	113
4.1.7.2. A Hastanesi Genel Yönetim Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi.....	114
4.1.8. A Hastanesi Diğer Olağan Gelir ve Giderler Bütçesinin Düzenlenmesi	116
4.1.9. A Hastanesi Proforma Gelir Tablosunun Düzenlenmesi.....	116
4.2. A Hastanesi'ne Ait Performans Raporlarının Düzenlenmesi	119
4.2.1. A Hastanesi Satış Faaliyetlerine İlişkin Performans Raporunun Düzenlenmesi	119
4.2.2. A Hastanesi Bütçelerine Göre Performans Raporunun Düzenlenmesi	121
5. A Hastanesi'nin Oran Analiziyle Performansının Ölçülmesi	126
5.1. A Hastanesi'nin Verimlilik Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi	126
5.1.1. İşletme Varlıklarının Kullanım Verimliliği Oranı	126
5.2. A Hastanesi'nin İktisadilik Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi	127
5.3. A Hastanesi'nin Likidite Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi.....	128
5.3.1. Cari Oran	128
5.3.2. Likidite Oranı (Asit Test Oranı)	129
5.3.3. Nakit Oranı.....	129
5.4. A Hastanesi'nin Mali Yapı Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi.....	130

5.4.1. Borçların Aktif Toplamına Oranı (Kaldıraç Oranı)	130
5.4.2. Özsermayenin Aktif Toplamına Oranı	131
5.4.3. Finansman Oranı	132
5.4.4. Kısa Vadeli Borçların Kaynaklara Oranı.....	133
5.4.5. Uzun Vadeli Borçların Kaynaklara Oranı	134
5.4.6. Özsermayenin Maddi Duran Varlıklara Oranı	134
5.5. A Hastanesi'nin Etkinlik (Faaliyet – Devir) Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi	135
5.5.1. Alacak Devir Oranı (Alacak Dönme Çabukluğu)	135
5.5.2. Stok Devir Oranı	136
5.5.3. Dönen Varlıklar Devir Oranı.....	137
5.5.4. Özsermaye Devir Oranı	137
5.5.5. Toplam Varlıklar Devir Oranı	138
5.5.6. Net İşletme Sermayesinin Devir Oranı.....	139
5.6. A Hastanesi'nin Karlılık Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi.....	140
5.6.1. Kar İle Sermaye Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar	140
5.6.1.1. Özsermayenin Karlılığı Oranı.....	140
5.6.1.2. Varlıkların Karlılığı Oranı	141
5.6.2. Kar İle Satışlar Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar	141
5.6.2.1. Faaliyet Kar Marjı.....	142
5.6.2.2. Net Kar Marjı.....	142
5.6.2.3.Brüt Kar Marjı.....	143
SONUÇ	144
KAYNAKÇA.....	147
ÖZET	153
ABSTRACT	155

TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ

Tablo 1 : X Hastanesi.... Yılı Satış Bütçesi.....	51
Tablo 2 : X Hastanesi.... Yılı Hizmet Üretim Bütçesi.....	54
Tablo 3 : X Hastanesi.... Yılı Direkt Malzeme Miktar Bütçesi.....	56
Tablo 4 : X Hastanesi.... Yılı Direkt Malzeme Satınalma Bütçesi.....	57
Tablo 5 : X Hastanesi.... Yılı Direkt Malzeme Bütçesi.....	58
Tablo 6 : X Hastanesi.... Yılı Direkt İşçilik Bütçesi.....	60
Tablo 7 : X Hastanesi.... Yılı Genel Üretim Giderleri Bütçesi.....	62
Tablo 8 : X Hastanesi.... Yılı Satılan Hizmetlerin Maliyeti Bütçesi.....	63
Tablo 9 : X Hastanesi.... Yılı Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi.....	66
Tablo 10 : X Hastanesi.... Yılı Genel Yönetim Giderleri Bütçesi.....	68
Tablo 11 : X Hastanesi.... Yılı Diğer Olağan Gelir ve Giderler Bütçesi.....	69
Tablo 12 : X Hastanesi.... Yılı Nakit Bütçesi.....	73
Tablo 13 : X Hastanesi.... Yılı Proforma Gelir Tablosu.....	75
Tablo 14: A Hastanesi 2000 Yılı Satış Bütçesi.....	104
Tablo 15: A Hastanesi 2000 Yılı Hizmet Üretim Bütçesi.....	105
Tablo 16: A Hastanesi 2000 Yılı Direkt Malzeme Miktar Bütçesi.....	106
Tablo 17: A Hastanesi 2000 Yılı Direkt Malzeme Satınalma Bütçesi.....	107
Tablo 18: A Hastanesi 2000 Yılı Direkt Malzeme Bütçesi.....	108
Tablo 19: A Hastanesi 2000 Yılı Direkt İşçilik Bütçesi.....	109
Tablo 20: A Hastanesi 2000 Yılı Genel Üretim Giderleri Bütçesi.....	112
Tablo 21: A Hastanesi 2000 Yılı Satılan Hizmetin Maliyeti Bütçesi.....	113
Tablo 22: A Hastanesi 2000 Yılı Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi.....	114
Tablo 23: A Hastanesi 2000 Yılı Genel Yönetim Giderleri Bütçesi.....	115
Tablo 24: A Hastanesi 2000 Yılı Diğer Olağan Gelir ve Giderler Bütçesi.....	116
Tablo 25: A Hastanesi 2000 Yılı Proforma Gelir Tablosu.....	117

Tablo 26: A Hastanesi 2000 Yılı Gelir Tablosu.....	118
Tablo 27: A Hastanesi 2000 Yılı Hizmet Satış Faaliyetleri Performans Raporu	119
Tablo 28: A Hastanesi 2000 Yılı Bütçelerine Göre Düzenlenen Performans Raporu	121
Şekil 1: Devlet Hastanelerinin Organizasyon Şeması.....	20
Şekil 2: Devlet Hastane İşletmelerinin Organizasyon Şeması.....	22
Şekil 3: SSK Hastanelerinin Organizasyon Şeması.....	23
Şekil 4: Üniversite Hastanelerinin Organizasyon Şeması.....	25
Şekil 5: Özel Hastanelerin Organizasyon Şeması.....	26

GİRİŞ

İşletmelerde performans ölçüm ve değerlendirilmesi, hem işletme yöneticilerinin karar almasında hem de işletme ile ilgili üçüncü kişilerin işletmenin başarısı ve gelişimi ile ilgili bilgiler edinmesinde bir araçtır. İşletmelerde performans ölçüm ve değerlendirilmesinde çoğu üretim işletmeleri için geliştirilmiş olan çok sayıda araçtan yararlanılmaktadır.

Hastane işletmeleri, üretilen hizmetin soyut oluşu, üretim ve tüketime genelde aynı zamanda gerçekleşmesi gibi özellikleri ile üretim işletmelerinden ayrılmaktadır. Ancak bu farklılıklar, hastane işletmelerinde performansın ölçülmesine engel değildir. Performans ölçümünde önemli olan işletmenin yapısına uygun performans araçlarını ve boyutlarını belirlemektir.

Bu çalışmada hastane işletmelerinde mali nitelikteki performans ölçümünde kullanılan bütçeler ve mali oranlar üzerinde durulmuştur. Hastane işletmelerinde bütçeler, üretim işletmelerinde olduğu gibi performans ölçümüne uygun bir yapıya kavuşturulabilir. Planlanan sonuçlarla fiili sonuçlar karşılaştırılarak, işletme sahip ve yöneticilerine işletmenin mali performansı hakkında bilgi verici ve karar almaya yardımcı bir araç haline getirilebilir.

Hastane işletmelerinde mali nitelikteki performansın ölçümünde kullanılan diğer bir araç mali oranlardır. Hastane işletmelerinde mali nitelikteki performansın ölçümünde kullanılacak mali oranlar, değerlendirilecek performans boyutlarına ve işletmenin yapısına uygun oranlar olmalıdır. Bu oranların, işletmenin geçmiş yıl verileriyle veya sektör ortalamaları ile karşılaştırılması suretiyle hastane işletmelerinde mali nitelikteki performans ölçümü yapılabilir.

Üretim işletmeleri ile ilgili çok sayıda performans ölçüm çalışması yapılmıştır. Hastane işletmelerinde bu yönde kapsamlı bir çalışmanın varlığının saptanamaması böyle bir çalışmanın gereğini ortaya koymuştur. Hastane işletmelerinde sistematik bir performans ölçümü yapılabileceğini ve bu ölçümün de bir hastane işletmesinde test edilebileceğini ortaya koymak bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Çalışma üç bölüm olarak planlanmıştır.

Birinci bölüm, dört ana başlık altında incelenecektir. Birinci bölümde, hastane ve hastane işletmesi kavramı, hastane işletmelerinin özellikleri, sınıflandırılması, fonksiyonları ve organizasyonu gibi konular üzerinde durulacaktır.

İkinci bölüm, altı ana başlık altında incelenecektir. İkinci bölümde, performans kavramı, performans boyutları ve hastane işletmelerinin performans ölçümü ve değerlendirilmesi açısından özellikleri, performans değerlendirme sürecinde planlama, bütçe kavramı, bütçe türleri, performans değerlendirme sürecinde koordinasyon, kontrol, mali analizin amacı ve hastane işletmelerinde kullanılacak oranların seçimi gibi konular üzerinde durulacaktır. Ayrıca bu bölümde tezimizde analiz edilecek oranlar açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde ise, bütçeler ve finansal veriler kullanılarak örnek bir hastanede performans ölçümü uygulaması yapılacaktır. Bütçelere dayalı performans ölçümü uygulamasında A Hastanesi'ne ait bütçeler oluşturulacaktır. Hazırlanan bütçelerle fiili sonuçların karşılaştırılması suretiyle performans ölçümü yapılacaktır.

Finansal veriler kullanılarak yapılacak performans ölçümü uygulanmasında ise, A Hastanesi'nin 1999 ve 2000 yılı mali tabloları kullanılarak yapılacak olan oran analizi sonuçlarına göre performans ölçümü yapılacaktır.

Böylece bütçeler ve oran analizi sonuçları ile, bütçelere ve finansal verilere dayalı performans ölçümünün hastane işletmelerinde yapılabilirliği ortaya konulmaya çalışılacaktır.



I. BÖLÜM

GENEL OLARAK HASTANE İŞLETMECİLİĞİ VE HASTANE İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ

1. Hastane İşletmesinin Tanımı

Hastane sektörünün yüksek yatırımlar gerektirmesi ve maliyetli bir sektör oluşu hastanelerin işletmecilik kuralları ile yönetilmesini zorunlu kılmıştır. Kamu hastanelerinin bile işletmecilik kurallarıyla yönetilmesi zorunlu hale gelmiştir. Ülkemizdeki kamu hastanelerinin, hastane işletmeciliği mantığıyla yönetilmesi için yapılan en ciddi çalışma, “Hastane ve Sağlık İşletmeleri Temel Kanunu” tasarısıdır. Bu tasarı ile hastanelerin, idari ve mali açıdan özerk, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre hizmet sunan, kaliteli, gelirleriyle giderlerini karşılayan bir yapıya kavuşturulması amaçlanmaktadır.

Hizmet işletmesi olan hastane işletmelerinin tanımını yapabilmek için öncelikle işletme ve hastane kavramlarını tanımlamak gerekir.

İşletme, insan ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla doğa, emek ve sermaye gibi üretim faktörlerinin bir araya getirildiği, ekonomik mal ve hizmetin üretildiği ve pazarlandığı örgütlerdir.

Topluma sağlık hizmeti sunan sosyal kuruluşların başında yer alan hastaneler şu şekilde tanımlanabilir:

Hastaneler, her türlü sağlık hizmetinin ekonomik ve kesintisiz üretildiği, bunun yanında eğitim, araştırma ve toplum sağlığı hizmetlerinin yürütüldüğü, genellikle kar amacı gütmeyen, çeşitli girdileri işleyip yararlı çıktılar haline dönüştüren karmaşık örgütlerdir (Ak,1990: 69-70).

Hastaneler, hastalara, yaralılara ve sağlığından şüphe edenlere, ayaktan veya yatarak, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon gibi ikinci ve üçüncü basamak sağlık hizmetlerini sunan sağlık kuruluşlarıdır.

Hastaneler, işletmeler gibi girdileri çıktılarına dönüştüren bir dönüşüm süreci yaşarlar. Hastane girdilerini, insangücü, hastaneye başvuran hastalar, tıbbi malzemeler, ilaçlar, hastanenin fiziksel donanımı ve hastanenin finansal kaynakları oluşturur. Hastane çıktıları ise, hasta ve yaralıların tedavisi, personelin ve öğrencilerin eğitimi, toplum sağlık seviyesinin yükseltilmesi gibi faaliyetler oluşturur. Hastanelerde bu dönüşüm süreci, hizmet birimlerinin aralarında gerçekleştirdikleri planlama, örgütleme, denetleme, yürütme gibi faaliyetler içerisinde gerçekleşir (Seçim, 1985:6).

Yukarıdaki işletme ve hastane tanımlarından hareket edilerek hastane işletmesi şu şekilde tanımlanabilir:

Hastane işletmesi, hasta, yaralı ve sağlığından şüphe edenlerin sağlık ihtiyaçlarını karşılamak, sağlık sorunlarını gidermek, sağlık hizmeti üretmek, sağlık eğitimi vermek ve toplum sağlık düzeyini yükseltmek için gerekli üretim faktörlerinin bir araya getirildiği sosyal ve ekonomik hizmet işletmeleridir.

2. Hastane İşletmelerinin Özellikleri

Hastane işletmeleri, çoğunlukla kar amaçsız hizmet sunması, sosyal yükümlülüklerinin bulunması ve yapısının karmaşıklığı gibi nedenlerden dolayı diğer hizmet işletmelerden ayrılır. Literatürde diğer hizmet işletmeleri ile hastane işletmelerini ayıran özellikler olarak sıralanan özellikler, aynı zamanda hastane işletmelerinin özelliklerini de yansıtmaktadır. Hastane işletmelerinin özellikleri şunlardır:

2.1. Hizmet Üretirler

Hastaneler, hizmet işletmeleridir. Hastane işletmelerinde üretimi yapılan hizmetler, tıbbi tedavi ve hasta bakım hizmetleridir.

Hastanelerin esas üretimi, girdi olarak aldığı hastaların ve hastalık şüphe edenlerin, ihtiyaçlarına, beklentilerine ve bilimsel metotlara uygun olarak sağlık hizmeti üretimidir. Hizmet işletmeleri ile karşılaştırıldığında hastanelerde her hasta ayrı bir vaka olarak ele alınır ve hizmet üretim biçimi her hastaya göre farklılık gösterir. Bundan dolayı sağlık hizmetlerinin üretiminde standardizasyon çok zordur (Akar, Özalp, 1998: 60).

Hastanelerde ayakta veya yatarak sunulan, muayene, teşhis, tedavi, rehabilitasyon, eğitim ve araştırma gibi hizmetler siparişe göre üretimdeki kesikli üretim tipine uygun üretimlerdir. Hizmet üretimi, hastanın talebine veya hekim tarafından verilen iş emrine uygun olarak yapılır (Akar, Özalp, 1998: 202).

2.2. Hastanelerin Yapısı Karmaşıktır

Hastane işletmeleri aynı büyüklükteki diğer hizmet işletmelerine göre daha karmaşık yapıdadır. Bunun nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Karadağ, 1998:9):

- Birbirinden farklı şikayetleri olan hastalar hastanelere farklı zamanlarda başvurmaktadır. Bundan dolayı hastanelerdeki talep tahminleri doğru yapılamamaktadır. Bu durum hastanelerde bütçe yapma açısından zorluğa neden olmaktadır.
- Hastanelerde işbölümü ve uzmanlaşma artmaya başlamıştır. Bu durum nitelikli personele olan ihtiyacı artırırken aynı zamanda hastane birimlerinin sayısında da artışa neden olmuştur.
- Tıp teknolojisindeki hızlı gelişmeler sonucu tanı ve tedavi için kullanılan cihazlar hem sayı hem de nitelik olarak artmıştır. Bu durum hastanelerde cihazların sayı olarak artmasına neden olmuştur.

2.3. Hizmet Yelpazesi Geniştir

Hastanelere, hasta ve hasta yakınları olmak üzere çok sayıda kişi başvurmaktadır. Hastanelerde bu kişilerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek postane, pastane, kafeterya gibi birimler bulunmaktadır. Bu birimler hastanelerde sunulan hizmetleri genişletmiştir. Bu birimlerin hepsi hastane işletmeciliği açısından gelir kaynağıdır.

2.4. Otelcilik Hizmetleri Verilir

Hastane işletmelerinde sunulan hizmetlerden, tıbbi fonksiyona ait hizmetler çıkarıldığı zaman geriye kalan hizmetlerin çoğu otelcilik hizmetleridir (Ak, 1990:180). Özellikle yatan hastalara sunulan konaklama ve yiyecek hizmetleri hastanelerde sunulan otelcilik hizmetlerinin esasını oluşturur.

2.5. Faaliyetlerinde Süreklilik Vardır

Hastaneler günün 24 saati, yılın her günü hizmet veren kuruluşlardır. Hastanelerden talep edilecek olan sağlık hizmetlerine ilişkin talep zamanının tahmin edilmesinin zor olması ve acil vakalar nedeniyle hastaneler her zaman kullanıma hazır bulundurulmaktadır (Sevin, 1998: 9). Hastane hizmetlerinin sürekliliğini sağlayabilmek için hastane departmanları ve personeli vardiyalar halinde nöbet usulü çalıştırılmaktadır.

2.6. Eğitim Hizmetleri Verilir

Hastanelerde, tedavi, hasta bakım ve toplum sağlığı gibi sağlık hizmetleri verilirken aynı zamanda sağlık eğitim hizmetleri de verilir. Hastanelerin eğitim fonksiyonu, hasta ve hasta yakınlarının eğitimi, hastane personelinin hizmet içi eğitimi ve sağlık konularında kamuoyu eğitimi kapsar.

2.7. Maliyetli Bir Sektördür

Hastanelerde verilen hizmetlerin acil olması, ikamesinin olmaması, ileri düzeyde teknoloji ve aşırı uzmanlık gerektirmesi ve hizmetin 24 saat hazır durumda tutulması, üretilen hizmetin vazgeçilmez; ancak yüksek maliyetli bir sektör olmasına neden olmuştur (Akar, Özalp, 1998: 63).

2.8. Koruyucu Hekimlik Hizmetleri Verilir

Koruyucu hekimlik, tedavisi mümkün yada mümkün olmayan hastalık çeşitlerinin gelişmesini imkanlar ölçüsünde önlemek ve var olan imkanları genişletmek amacını güder (Ak, 1990:181).

Hastanelerin, koruyucu tıp alanında da hizmet sunması hastanelerin yerine getirmesi gereken önemli faaliyetler arasında yer almıştır. Hastanelerde, hastalıkların önlenmesi ve insanların hastalıklardan korunması için topluma yönelik olarak yapılan, sağlık eğitim faaliyetleri, aşı kampanyaları, röntgen taramaları gibi faaliyetler koruyucu hekimlik hizmetlerini oluşturur (Akar, Özalp 1998;60).

3. Hastane İşletmelerinin Sınıflandırılması

Hastane işletmelerinin, diğer işletmelerden farklılık göstermesi, hastane işletmelerinin sınıflandırılmasında da farklılık göstermektedir. Hastaneler topluma sağlık hizmeti sunarken çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmaktadır.

Hastaneler, sundukları hizmet türüne, ait oldukları kurumlara, hastanede ortalama kalış sürelerine ve yatak sayılarına göre sınıflandırılmaktadır.

3.1. Hastane İşletmelerini Sundukları Hizmet Türüne Göre Sınıflandırma

Hastanelerin sundukları hizmet türüne göre sınıflandırılması, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nin 5.maddesine göre şu şekilde açıklanabilir (www.yargitay.gov.tr, 2000):

3.1.1. Genel Hastaneler: Yaş ve cinsiyet farkı gözetilmeksizin her türlü acil vaka ile bünyesinde mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği, ayakta ve yatarak, hastaların muayene, teşhis ve tedavi edildiği sağlık kuruluşlarıdır.

Genel hastaneler, tam teşekküllü hastaneler olup cerrahi, dahiliye, kadın doğum hastalıkları, çocuk hastalıkları, kulak burun boğaz hastalıkları, göz hastalıkları gibi alanlarda hizmet verirler.

3.1.2. Özel Dal Hastaneleri: Belirli bir yaş ve cinsiyet grubuna dahil hastalar ile belirli bir hastalığa yakalanan veya bir organ yada organ grubu hastalarının, muayene, teşhis ve tedavi edildikleri sağlık kuruluşlarıdır.

3.1.3. Rehabilitasyon Merkezleri ve Servisleri: Organ, sinir, adale ve kemik sistemi hastalıkları ile kazalar, yaralanmalar veya cerrahi müdahaleler sonucu meydana gelen sakatlıkların tıbbi rehabilitasyonunu uygulayan sağlık kuruluşları veya servisleridir.

3.1.4. Eğitim Hastaneleri: Eğitim, öğretim ve araştırma yapılan, uzman ve ileri dal uzmanları yetiştiren sağlık kuruluşlarıdır. Eğitim hastaneleri, aynı zamanda genel hastane, özel dal hastanesi veya rehabilitasyon merkezi de olabilir.

3.2. Hastane İşletmelerini Bağlı Oldukları Kurumlara Göre Sınıflandırma

Hastaneler ait oldukları kurumlara göre üçe ayrılır. Bunlar:

3.2.1. Devlete Doğrudan Bağlı Hastaneler: Bu hastaneler, devlete doğrudan bağlı hastanelerdir. Örneğin Sağlık Bakanlığı ve Milli Savunma Bakanlığı hastaneleri.

3.2.2. Devlete Dolaylı Olarak Bağlı Hastaneler: Bu hastaneler, bir genel müdürlük veya bir mahalli idare ile devlete bağlı olan hastanelerdir. Örneğin Devlet Demir Yolları ve belediyelere bağlı hastaneler.

3.2.3. Özel Hastaneler: Bu hastaneler, Hususi Hastaneler Kanunu'na göre kurulan, kişiler, azınlıklar ve yabancılar tarafından kendi finansal kaynakları ile işletilen hastanelerdir. Örneğin Balıklı Rum Hastanesi (azınlıklara ait), Amerikan Hastanesi (yabancılar için) ve Güven Hastanesi (kişilere ait) gibi (Akar, Özalp 1998:60).

3.3. Hastane İşletmelerinde Ortalama Kalış Süresine Göre Sınıflandırma

Hastanelerdeki kalış süresine göre hastaneler kısa süreli kalınan hastaneler ve uzun süreli kalınan hastaneler olarak ikiye ayrılır:

3.3.1. Kısa Süreli Kalınan Hastaneler: Hastalarının % 50'den fazlasının hastanede ortalama kalış süresinin 30 günden az olduğu hastanelerdir (Seçim, 1985:8).

3.3.2. Uzun Süreli Kalınan Hastaneler: Hastalarının % 50'den fazlasının hastanede ortalama kalış süresinin 30 günden fazla olduğu hastanelerdir (Seçim, 1985:8). Örneğin Sanatoryum (Verem) Hastanesi.

3.4. Hastane İşletmelerini Yatak Sayısına Göre Sınıflandırma

Bu sınıflandırma, hastaneye ilişkin, malzeme alımı, kadro, personel, finansman gibi konularda değerlendirme yapmada bir ölçüt olarak kullanılmaktadır. Hastane işletmelerinde yatak sayısına göre sınıflandırma şu şekilde yapılır:

- 50 yataklı hastaneler
- 100 yataklı hastaneler
- 200 yataklı hastaneler
- 400 yataklı hastaneler
- 400+ yataklı hastaneler

4. Hastane İşletmelerinin Fonksiyonları

Hastane işletmeleri diğer işletmelerden farklı özelliklere sahip olmasına rağmen fonksiyonları açısından bakıldığında işletme fonksiyonlarının tamamını kapsamaktadır. Hastane işletmelerinin fonksiyonları şu şekilde açıklanabilir:

4.1. Tedarik Fonksiyonu

Tedarik fonksiyonu, işletmelerin üretim yapabilmesi için gerekli olan, malzeme, teknoloji, makine, cihaz, personel vs.nin sağlanması ile ilgili işletme fonksiyonudur (Akar, Özalp, 1998:176). Literatürde tedarik fonksiyonu daha çok malzeme tedariki olarak ele alınmaktadır.

Hastane işletmelerinde tedarik fonksiyonu, hastanelerin sağlık hizmeti üretimi ve hizmetin sürekliliği için gerekli olan malzeme, cihaz, hizmet, bina, personel vs.nin temin edilmesi faaliyetlerini kapsar.

Hastane işletmelerinde yapılan tedarik faaliyetleri şöyle açıklanabilir:

- **Malzeme ve Cihazların Tedariki:** Hastane işletmelerinde sağlık hizmeti üretimi için gerekli olan sarf malzemenin, tıbbi malzemenin, tıbbi cihazların vs.nin temini faaliyetlerini kapsar. Hastane işletmelerinde malzeme tedariki ile, fazla stok yada eksik stok önlenmek istenir ; çünkü eksik stokta, faaliyetlerde gecikme olarak, fazla stokta ise, fazla malzemedan (israftan) dolayı ekonomik kayıp gerçekleşebilir.
- **Hizmet Tedariki:** Hastane işletmelerinin faaliyetlerini yürütebilmesi için gerekli olan, temizlik, bakım-onarım, güvenlik, taşıma gibi hizmetlerin tedarikini kapsar.
- **Bina Tedariki:** Hastanelerin sağlık hizmeti üretimi için gerekli olan bina, arsa vs.nin tedarikini kapsar (Akar, Özalp, 1998:177).

- Hastanelerin ihtiyacı olan paranın tedariki, finansman fonksiyonu içerisinde yer alır. Personel tedariki ise, yönetim fonksiyonu içerisinde yer alır.

Ülkemizdeki kamu hastanelerinde malzeme, araç-gereç, cihaz ve hizmet tedariki 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine göre yapılır; ancak özel hastanelerde tedarik yapılırken belli bir yasaya bağlı kalınmaz.

4.2. Üretim Fonksiyonu

Hastanelerde, hastalara, yaralılara ve sağlık durumunu kontrol ettirmek isteyenlere sunulan muayene, teşhis, tedavi, hasta bakım, eğitim ve otelcilik hizmetleri üretim fonksiyonunun konusunu oluşturur (Akar, Özalp, 1998: 58).

Hastanelerin üretim fonksiyonu içerisinde yer alan belki de en önemli üretim konusu, hastalara gerektiği gibi tıbbi tedavi ve hasta bakım hizmetlerinin verilmesidir (Ak, 1990:179).

Hastanelerde sunulan eğitim hizmetleri, eğitim hastaneleri için üretim sayılmaktadır. Hastane işletmelerinde sunulan otelcilik hizmetleri içerisinde yer alan ve yatan hastalara sunulan konaklama ve yiyecek hizmetleri de üretim fonksiyonu içerisinde yer alır.

4.3. Pazarlama Fonksiyonu

Pazarlama fonksiyonu içerisinde yapılan faaliyetler, pazarlama karmasına (ürün, fiyat, dağıtım ve tutundurma) ilişkin faaliyetlerdir. Hastanelerde yapılan pazarlama faaliyetleri şu şekilde açıklanabilir:

- Ürüne (Hizmete) İlişkin Faaliyetler: Bu çerçevede yapılan faaliyetler, piyasa analizi, ürün analizi ve müşteri analizidir. Rakiplerin durumu, piyasadaki aynı hizmete ilişkin bilgiler ve hastaların hastane hizmetlerine bakış açısı gibi bilgiler öğrenilerek hizmetler istenilen düzeye getirilebilir.
- Fiyata İlişkin Faaliyetler: Kamu hastanelerinin ve özel hastanelerin sundukları hizmetlere ilişkin fiyatları belirleme yetkisi bulunmamaktadır. Fiyata ilişkin çalışmalar, Sağlık Bakanlığı ve Tabipler Birliği tarafından yapılmaktadır; ancak özel hastaneler belirlenen taban ve tavan fiyatlar arasında bazı esnemeler yaparak kısmende olsa hizmet fiyatlarına müdahale edebilmektedir.
- Dağıtıma İlişkin Faaliyetler: Günümüzde giderek yaygınlaşan evde bakım hizmetleri özel hastaneler tarafından da verilmeye başlanmıştır; yani hastane personeli hastayı evinde tedavi etmektedir. Ayrıca yine son zamanlarda yaygınlaşan servis araçlarıyla hastalar evlerinden alınarak hastaneye getirilip tedavi edilmektedir.
- Tutundurmaya İlişkin Faaliyetler: Sağlık sektöründe reklamın yasak olması nedeniyle, hastaneler belli şartlara bağlı kalmak koşuluyla, dergi, broşür, kitapçık ve internet yoluyla gerekli tutundurma faaliyetlerini yürütmektedir.

4.4. Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Fonksiyonu

Sağlık hizmetlerine ilişkin klinik içinde ve dışında yapılan her türlü araştırmalar bu fonksiyon içerisinde yer alır.

AR-GE çalışmalarıyla, hastanelerin verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması amaçlanmaktadır. Hastanelerdeki AR-GE faaliyetleri tıbbi ve idari olmak üzere ikiye ayrılabilir:

Tıbbi araştırmalar, hasta yada deney hayvanları üzerinde ve hasta dosyalarına dayalı olarak yapılan araştırmalardır. İdari araştırmalar ise, hastanelerdeki işletmecilik sorunlarının saptanıp, çözümüne yönelik olarak yapılan araştırmalardır (Akar, Özalp, 1998: 59).

4.5. Yönetim Fonksiyonu

Yönetim fonksiyonu içerisinde, hastanenin yönetim ve organizasyonu faaliyetleri yer almaktadır. Bu fonksiyon içerisinde, personelin göreve başlatılması, görevlerinde devamlılıklarının sağlanması, kadrolama, motivasyon, izin, maaş, terfi, disiplin, emeklilik, kayıt ve dökümantasyon gibi hizmetler ve hastane hizmetlerine ilişkin planlama, koordinasyon, örgütleme, denetim gibi faaliyetler yer alır (Ak,1990:180).

4.6. Finansman Fonksiyonu

Hastanelerdeki parasal faaliyetlere ilişkin işlemler finansman fonksiyonun içerisinde yer alır. Hastane ile ilgili gelir ve gider işlemlerinin yönetimi ve hastane bütçesinin düzenlenmesi bu fonksiyonun içerisinde yer alır.

5. Hastane İşletmelerinin Organizasyonu

Organizasyon, işletmelerin faaliyetlerini yürütebilmesi için gerekli doğa, emek ve sermaye gibi kaynakların düzenli bir biçimde biraraya getirilmesi ve işletme faaliyetlerinin yürütülmesini sağlayacak bir yapının oluşturulmasıdır.

Hastane organizasyonlarına bakıldığında zaman genelde bir yönetim kurulu bulunmaktadır. Bu yönetim kurulu altında, başhekim, başhemşire, hastane müdürü, muhasebe (mali işler) birimi ve bakım onarım birimi yer alır.

Başhekim, hastanedeki tüm hekim ve sağlık personelinin başı olup, tüm hekim ve sağlık personeli (yardımcı sağlık personeli dahil) başhekime karşı sorumludur. Hastanelerdeki hemşireler ve hasta bakıcılar başhemşireye bağlı olarak çalışır. Hastane müdürü, hastanenin idari ve mali işlerinden sorumludur. Hastanedeki idari personel müdüre bağlıdır. Muhasebe (mali işler) birimi hastane müdürüne bağlı olarak çalışır. Hastanede döner sermaye birimi varsa, muhasebe birimi döner sermaye müdürüne veya döner sermaye saymanına bağlı olarak çalışır.

5.1. Devlet Hastanelerinin Organizasyonu

Ülkemizdeki devlet hastanelerinin organizasyon yapısı Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'ne göre şekillenmiştir. Devlet hastaneleri organizasyonun en üst kademesini, yüksek sevk ve idare kademesi adlı yönetim organı oluşturur. Bu organ özel hastanelerdeki yönetim kurulu görevini yapar; ancak bir mekanı ve toplanma zamanı olmadığı için hayali yada temsili bir yönetim organı konumundadır.

Yüksek sevk ve idare kademesi, Sağlık Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay gibi kuruluşların yetkililerinden oluşur (Akar, Özalp, 1998:133).

Devlet hastanelerindeki organizasyonda tüm yönetim yetkisi başhekimde olup, başhekim hastanedeki tüm hizmetlerin yürütülmesinden sorumludur. Başhekim yetkilerinin bazılarını alt kademedeki yöneticilere devredebilmektedir.

Başhekime bağlı olan birimler, medikal bölüm, paramedikal bölüm, hasta bakım bölümü, idari, mali ve teknik hizmetler bölümü şeklinde organize edilip şu şekilde açıklanabilir (Akar, Özalp, 1998:134):

Medikal bölümde, servis, poliklinik, ameliyathane, doğumhane ve diğer tedavi birimleri yer alır. Hekimlerin koordinasyonu bu bölüm içinde sağlanır. Eğitim hastanelerinde başasistanlık, asistanlık ve pratisyen hekimlik yapısı, genel hastanelerde ise, uzman ve pratisyen hekimlik yapısı bu bölümde yer alır.

Paramedikal bölümde, hekim ve hemşirelerin dışında kalan; ancak hastanın tedavisi ile doğrudan ilgilenen; ancak hastaya uyguladığı tıbbi müdahalenin boyutları hekimler tarafından belirlenen sağlık personeli yer alır. Bu bölümde eczacılar, diyetisyenler, fizik tedavi ve rehabilitasyon uzmanları, sosyal hizmet uzmanları, psikologlar, anestezi ve diş hekimi teknisyenleri gibi sağlık personeli yer alır.

Hasta bakım bölümünü, hemşirelik hizmetleri oluşturur. Bu bölümün başında başhekime bağlı başhemşire yer alır. Bölüm içinde başhemşire yardımcıları, sorumlu hemşireler, hemşireler ve hasta bakıcılar yer alır.

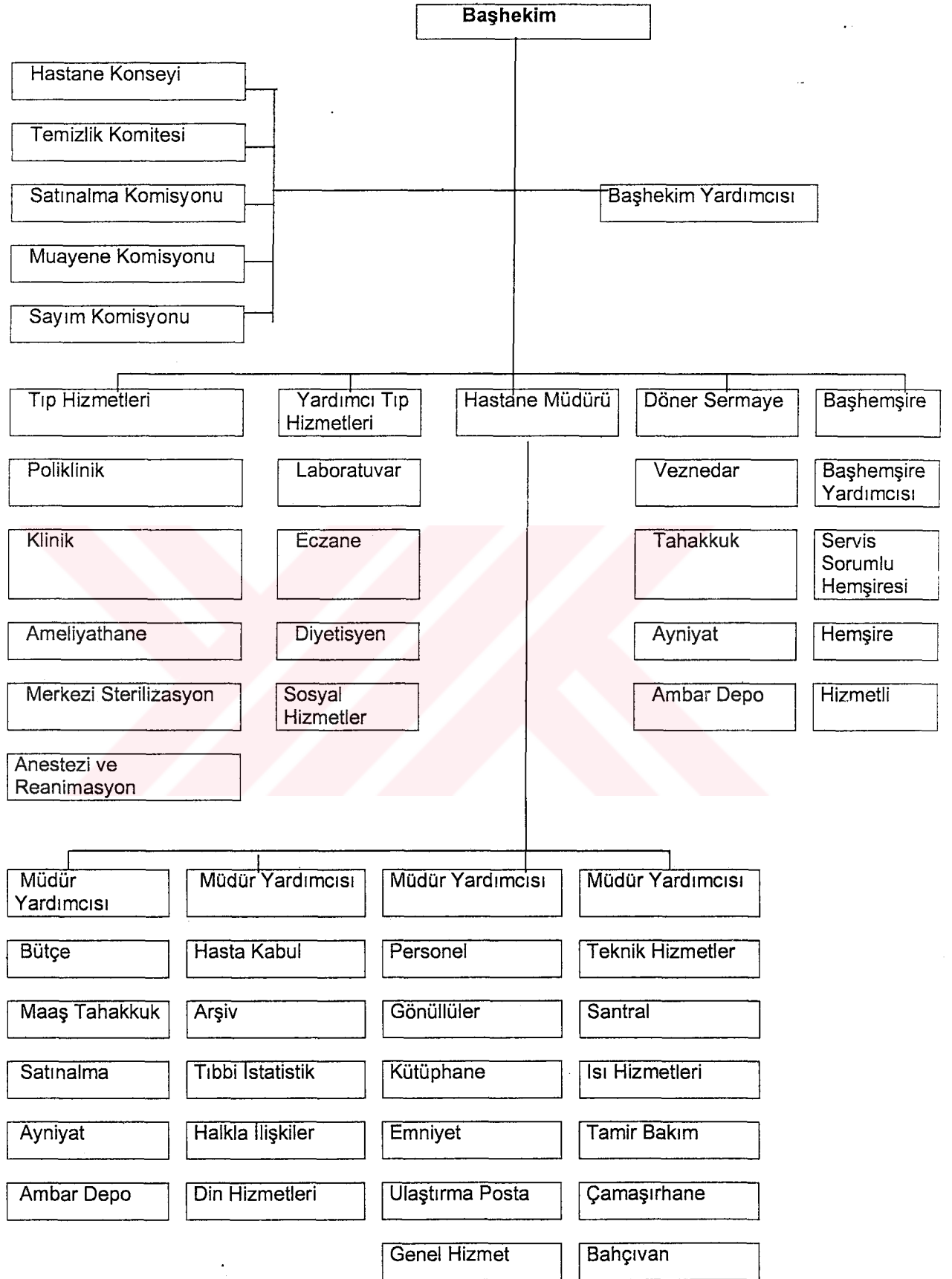
İdari, mali ve teknik hizmetler bölümü, hastane müdürü tarafından düzenlenir ve yürütülür. Hastane müdürü başhekiye bağlı olarak çalışır. Bu bölümde hastane müdürünün yanı sıra, hastane müdür yardımcıları, idari ve mali birim şefleri ve bakım – onarım teknisyenleri yer alır. Hastane müdürü, idari işlerde, personel, arşiv, evrak, yazışma vb. işlerinin, mali işlerde, satın alma, ayniyat, bütçe, ambar, maaş tahakkuk vb. işlerinin, teknik işlerde ise, ısınma, havalandırma, ulaştırma, telefon vb. işlerinin yürütülmesinden sorumludur.

Bazı hastanelerde döner sermaye işletmesi yer alır. Mali işlerin bir kısmı bu birim içerisinde yürütülür. İşletmenin en üst amiri başhekim olup döner sermaye işletmesi, döner sermaye müdürü veya döner sermaye saymanı tarafından yönetilir. Bu birimde veznedar, tahsildar, muhasebe memuru gibi hastane personeli yer alır.

Hastanelerde olağanüstü durumlarda (savaş, deprem, yangın) yönetim faaliyetlerini yürütmek için sivil savunma organizasyonu bulunur. Bu organizasyondan sivil savunma uzmanı sorumludur. Sivil savunma uzmanı, İçişleri Bakanlığı'nca atanır ve başhekiye bağlı olarak çalışır.

Devlet hastanelerinin organizasyon yapısında çeşitli kurul ve komiteler de bulunur. Örneğin sağlık kurulu, enfeksiyon komitesi, satınalma komisyonu gibi .

Ülkemizdeki devlet hastanelerinin organizasyon yapısı Şekil 1'de gösterildiği gibidir.

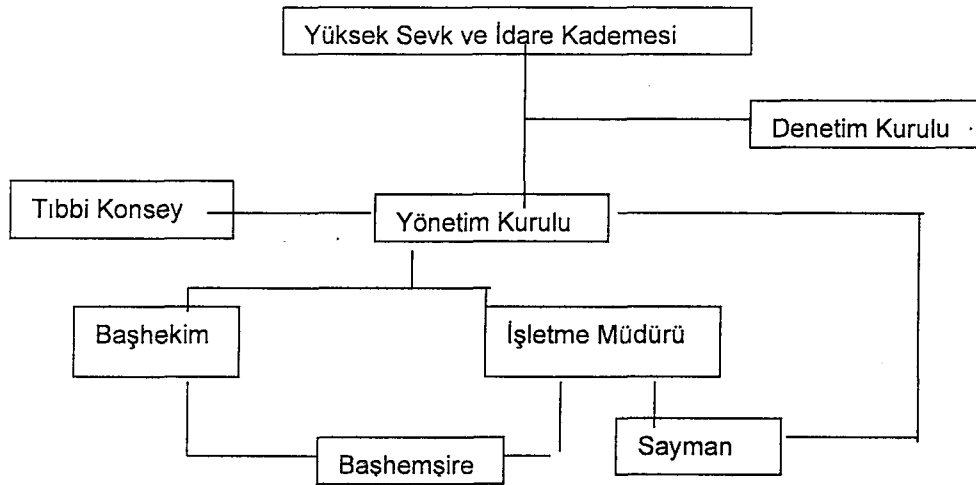


Şekil 1: Devlet Hastanelerinin Organizasyon Şeması
Kaynak: Ak, Hastane Yöneticiliği, 1990:34

5.2. Devlet Hastane İşletmelerinin Organizasyonu

Devlet hastane işletmesi, özertleştirilen kamu hastaneleri için kullanılan bir kavramdır. Devlet hastane işletmeleri, 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'na istinaden kabul edilen "Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Ait Sağlık İşletmelerinin Yönetimi İle Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" uyarınca organize edilip yönetilirler. Türkiye Yüksek İhtisas Hastanesi bu organizasyona verilebilecek en iyi örnektir (Akar, Özalp, 1998:135).

Bu organizasyonun en üst yönetim organı, yönetim kuruludur. Yönetim kurulunda, başhekim, işletme müdürü, tıbbi konsey üyesi, tıbbi konseyde yer almayan bir hekim ve bir personelden oluşan beş kişi yer alır. Medikal ve paramedikal hizmetlerini başhekim yönetir. İşletme müdürü, hastane işletmesine ilişkin tüm işletmecilik görevlerini yürütür. Başhemşire tıbbi açıdan başhekime, işletmecilik açısından işletme müdürüne bağlı olarak çalışır. Hastane saymanı, Maliye Bakanlığı'nca atanır ve işletme müdürü ile yönetim kuruluna bağlı olarak çalışır. Organizasyon içerisinde denetim kurulu da yer alır. Denetim kurulu üç üyeden oluşur. Denetim kurulu, Sağlık Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı'nın hastane dışından atadığı birer personel ile hastane içinden Sağlık Bakanlığı'nca atanan (yönetim kurulundan olmayan) bir personelden oluşur. Devlet hastane işletmeleri, Sağlık Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı denetimine tabidir. Organizasyonun diğer kısmı devlet hastanelerinin organizasyonu gibidir (Akar, Özalp, 1998: 136). Ülkemizdeki devlet hastane işletmelerinin organizasyon yapısı Şekil 2'de gösterildiği gibidir.



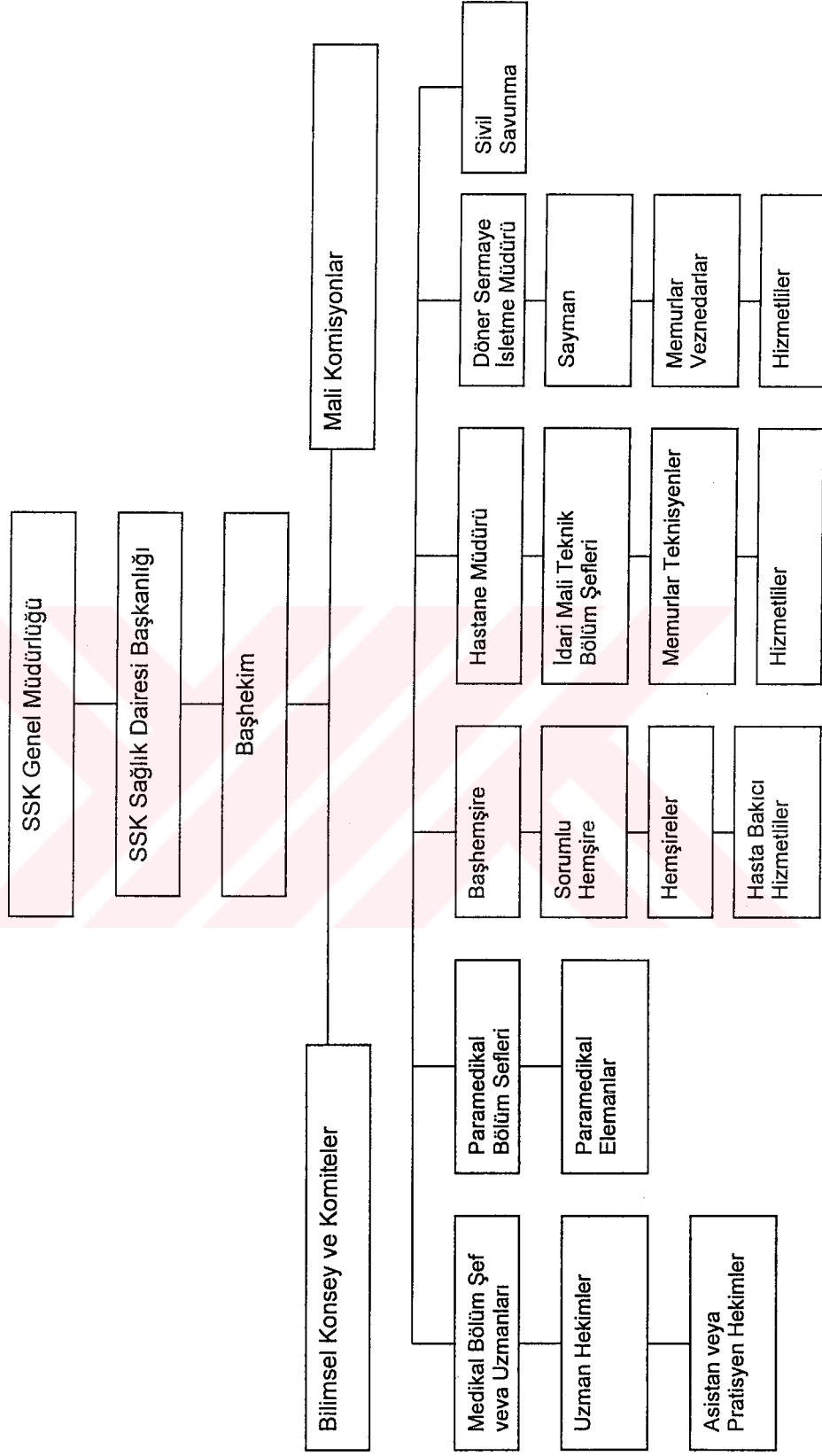
Şekil 2: Devlet Hastane İşletmelerinin Organizasyon Şeması

Kaynak: Akar, Özalp, 1998:136

5.3. Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) Hastanelerinin Organizasyonu

SSK hastaneleri, Hususi Hastaneler Kanunu ve Özel Hastaneler Tüzüğü'ne göre kurulan ve işleyişi SSK Hastaneleri İşletme Yönetmeliği'ne göre yürütülen sağlık kuruluşlarıdır.

SSK hastanelerinin yüksek sevk ve idare kademesinde SSK Genel Müdürlüğü yer alır. Hastaneyi SSK Genel Müdürlüğü Sağlık Dairesi Başkanlığı'nca atanan bir başhekim yönetir. Organizasyon yapısı itibariyle devlet hastanesi organizasyonuna benzer; ancak SSK hastanelerinde döner sermaye organizasyonu bulunmaz. Mali işler, başhekime bağlı olan muhasebe birimi tarafından yürütülür (Akar, Özalp;1998;137). Ülkemizdeki SSK hastanelerinin organizasyon yapısı Şekil 3'te gösterildiği gibidir.



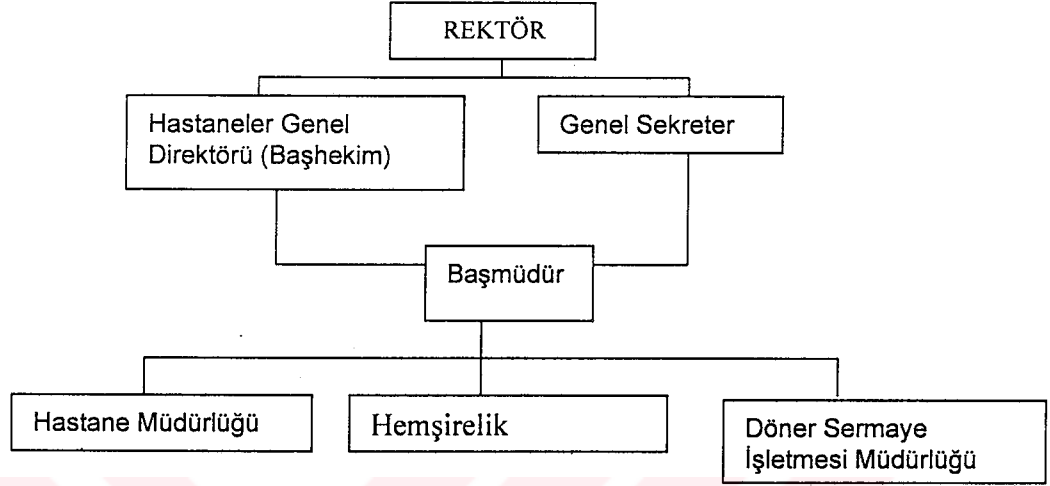
Şekil 4: SSK Hastanesi Organizasyonu
Kaynak: Akar ve Özalp, 1998:137

5.4. Üniversite Hastanelerinin Organizasyonu

Üniversite hastaneleri, 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu ve bu kanuna istinaden çıkarılan yönetmelikler uyarınca araştırma merkezi adı altında kurulurlar. Üniversite hastanelerinin organizasyonu, 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu ve bu kanuna istinaden çıkarılan yönetmelikler hükümlerine göre yapılır; ancak her üniversite hastanesinde organizasyon farklılıkları olmaktadır; çünkü her üniversitenin işletme yönetmeliği farklı hükümler içermektedir. Tüm üniversite hastanelerinin ortak özellikleri şunlardır (Akar, Özalp, 1998:138):

- Üniversite hastaneleri araştırma merkezi olarak kurulurlar.
- Üniversite hastaneleri; eğer işletme yönetmeliği yoksa Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'ne uygun çalışırlar.
- Rektörce atanan başhekim tarafından yönetilirler.
- Tıp fakülteleri, hastanedeki tıp hizmetlerinin yönetiminde büyük etkiye sahiptir.
- Hastanelerin idari, mali, teknik hizmetleri, başhekime bağlı başmüdür yada üniversite genel sekreterince yürütülür.
- Hastaneler katma bütçeli kuruluşlar olup; ayrıca döner sermaye işletmesine sahiptirler.

Ülkemizdeki üniversite hastanelerinin organizasyon yapısı Şekil 4'te gösterildiği gibidir.



Şekil 4: Üniversite Hastanelerinin Organizasyon Şeması

Kaynak: Akar ve Özalp, 1998:138

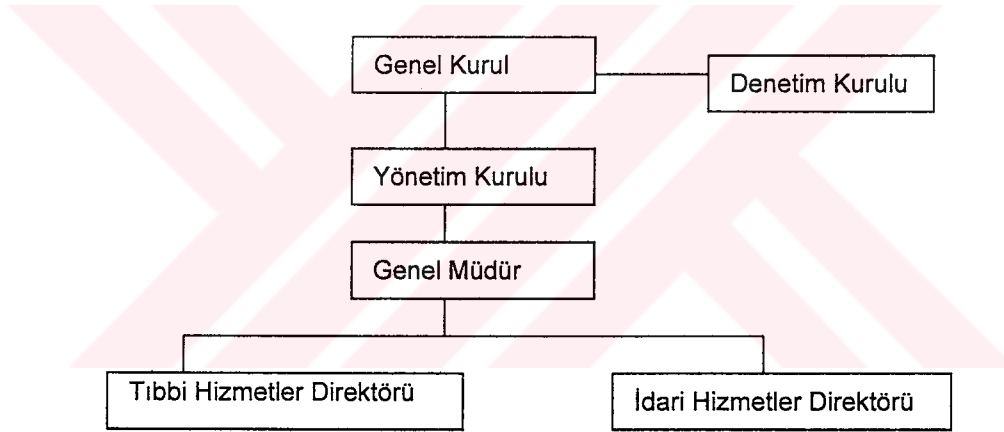
5.5. Özel Hastane İşletmelerinin Organizasyonu

Ülkemizdeki özel hastaneler, Hususi Hastaneler Kanunu, Özel Hastaneler Tüzüğü ve hastanenin ticari kuruluş biçimi açısından Türk Ticaret Kanunu hükümlerine uygun olarak faaliyetlerini sürdüren hastanelerdir. Anonim şirketi olarak kurulan özel hastanelerde genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu yer alır.

Genel kurul, anonim şirketi ortaklarının oluşturduğu bir kurul olup yılda en az bir defa yılın ilk üç ayı içerisinde toplanır. Genel kurulda, genel yönetim politikaları belirlenir ve geçmiş yıl faaliyetleri ele alınır. Yönetim kurulu, en az üç üyeden oluşur. Yönetim kurulu, genel kurul kararlarının işletme planlarına dökülmesine ve uygulanmasına ilişkin kararlar verir.

Genel müdür, yönetim kurulu üyelerince seçilir. Genel müdür uygulamada Hususi Hastaneler Kanunu'nun aradığı sorumlu müdür unvanı adı altında çalışır. Özel hastaneler organizasyon konusunda serbesttirler (Akar, Özalp, 1998:139).

Özel hastanelerin organizasyonunda yer alan medikal, paramedikal ve hasta bakım hizmetleri tıbbi hizmetler direktörüne bağlı olarak yürütülür. İdari işler ise, idari işler direktörlüğüne bağlı olarak yürütülür. Ülkemizdeki özel hastane işletmelerinin organizasyon yapısı Şekil 5'te gösterildiği gibidir.



Şekil 5: Özel Hastanelerin Organizasyon Şeması

Kaynak: Akar, Özalp, 1998:139

II.BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE BÜTÇELERİN VE ORAN ANALİZİNİN KULLANILMASI

1. Performans Kavramı

“Performans, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesi olarak tanımlanabileceği gibi amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni nicel yada nitel olarak belirleyen bir kavram olarakta tanımlanabilir (Akal,2000:1).

Performans, işletmelerin amaç ve hedeflere ulaşma derecesini göstermektedir. Bu nedenle işletmelerin performansı, belirli bir zaman sonundaki çıktıdır. Bu sonuç yada çıktılar, işletme amaçlarının yada hedeflerinin yerine getirilme derecesini gösterir. (Akal, 2000:1).

1.1. Performans Boyutları

Bir işletmede performans ölçümü yapabilmek için işletmenin yapısına uygun performans boyutlarının belirlenmesi gerekir. Bir işletmede ölçülebilecek performans boyutları, verimlilik, iktisadilik, etkinlik, karlılık ve bütçeye uygunluktur.

1.1.1. Verimlilik

Verimlilik, performans ölçümü açısından önemli bir performans boyutu olup şu şekilde tanımlanabilir:

"Verimlilik, işletmelerde mal ve hizmet üretiminde kullanılan kaynakların (emek, sermaye, arazi, malzeme, bilgi, enerji vs.nin) etkin kullanımıdır (Prokopenko, 1992: 3).

Verimlilik, üretim faaliyetlerinden elde edilen çıktılarla, bu faaliyetler için kullanılan girdilerin fiziki miktarının birbirine oranıdır (Can, Tuncer, Ayhan, 2001: 57). Verimlilik şu şekilde formüle edilebilir:

$$\text{Verimlilik} = \frac{\text{Fiziksel Çıktı Miktarı}}{\text{Fiziksel Girdi Miktarı}}$$

Bu oranın hesaplanabilmesi için, işletme çıktılarının ve girdilerinin, miktarının veya parasal değerinin bilinmesi gerekir.

İşletmelerde verimlilik kavramının öncüsü Davis, "eğer herhangi bir üretim birimi, o birimde kullanılan malzeme, enerji, makine, işgücü ve yönetim kaynaklarının bileşiminden daha önceki dönemlere göre daha fazla ve daha iyi ürün elde etmişse verimliliği artmıştır" demektedir (Akal,2000: 25).

Verimlilik sadece üretimdeki artış değildir. Aynı zamanda mevcut bir ürünü en az maliyetle üretmeyi de kapsar.

1.1.2. İktisadilik

İktisadilik, karın miktarına ilişkin bilgi vermeyen; ancak yapılan faaliyetlerin ekonomiklik bakımından uygunluk derecesini gösteren bir ölçüttür. İktisadilik oranı, üretimden elde edilen gelirlerin tutarı ile üretim maliyetleri arasındaki orandır (Alpugan ve başk., 1997:16).

İktisadilik oranı şu şekilde formüle edilebilir:

$$\text{İktisadilik Oranı} = \frac{\text{Üretimin Satış Tutarı}}{\text{Üretimin Maliyet Giderleri Tutarı}}$$

İktisadiliğin arttırılması, ya maliyetlerin azaltması ile yada maliyetler aynı kalmak koşulu ile satış gelirlerinin arttırılması ile sağlanır.

1.1.3. Etkinlik

Etkinlik, bir işletmenin faaliyetleri sonucunda, işletme tarafından belirlenen amaçlara ulaşılma derecesini gösteren bir performans boyutudur.

Etkinlik, amaçlara yönelik olduğu için; yani çıktıların amaçlara ne derece ulaşıldığını göstermesi nedeniyle en önemli performans boyutudur (Akal, 2000:15).

Etkinlik, işletme amaçlarının ve yapılan işlerin doğru ve uygun olup olmadığının; ayrıca yapılan işlerin istenilen miktarda ve zamanda yapılıp yapılmadığının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Akal, 2000:17).

İşletmelerde amaçlar ve bu amaçlara ulaşma derecesi belirlenemiyorsa etkinlikten söz edilemez (Dinçer, Fidan, 1996:53). Etkinlik, gerçekleşen çıktının, planlanan çıktıya bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilebilir:

$$\text{Etkinlik} = \text{Fiili Çıktı} / \text{Planlanan Çıktı}$$

Bu çalışmada etkinlik modellerinden amaç modeli kullanılmıştır.

Örnek: X Hastanesi'nde randevu usulü çalışan göz ameliyathanesinin 01.04.1999 - 01.04.2001 tarihleri arasındaki istatistikleri incelendiği zaman normal şartlarda ayda 100 ameliyat yapıldığı görülmüştür. 01.04.2001 - 01.05.2001 tarihleri arasında; yani bir aylık dönemde şartlar aynı kalmak koşulu ile 100 ameliyat planlamıştır. Yeterli sayıda hasta, personel, malzeme vs. bulunmasına ve şartların geçmiş aylarla aynı olmasına rağmen 80 ameliyat yapılmıştır. X Hastanesi göz ameliyathanesinin etkinliği şu şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Fiili Çıktı} = 80 \quad \text{Planlanan Çıktı} = 100$$

$$\text{Etkinlik} = \text{Fiili Çıktı} / \text{Planlanan Çıktı}$$

Etkinlik = $80 / 100 = \%80$ 'dir. Hastanenin göz ameliyathanesi % 80 etkin kullanılmıştır.

Etkinlik, teknik ve ekonomik olarak iki şekilde ölçülebilir. Etkinliğin teknik ve ekonomik anlamda ölçülmesinde kullanılan göstergeler şunlardır:

$$\text{Üretim Etkinliği} = \text{Fiili (Gerçekleşen) Üretim} / \text{Planlanan Üretim}$$

$$\text{Ekonomik Etkinlik} = \text{Fiili (Gerçekleşen) Kar} / \text{Planlanan Kar}$$

Bu göstergelerden elde sonuçlar, birden büyükse işletme beklenenden daha etkin, birden küçükse beklenenden daha düşük bir performans göstermiştir. Bu göstergelerden elde sonuçlar, bire eşit ise, işletme etkindir; yani planlanan hedefler gerçekleşmiş demektir (Akal, 2000:19).

1.1.4. Karlılık ve Bütçeye Uygunluk

1.1.4.1. Kar ve Karlılık

Kar, satış gelirleri ile maliyetler arasındaki pozitif fark olup en kolay ölçülen performans boyutudur. Kar şu şekilde formüle edilebilir:

$$\text{Kar} = \text{Satış Gelirleri} - \text{Toplam Maliyetler}$$

Kar, bir işletmenin varlığını devam ettirebilmesi, yeni yatırımlar yapabilmesi ve yeniliklere uyum sağlayabilmesi için gerekli bir etmendir. Kar, işletme yönetiminin yönetim becerisini gösteren performans boyutlarından birisidir (Kurt, 1998: 29).

Kar, bazı sonuçlar ve belirsizlikler için yol göstericidir. İşletmedeki ekonomik faaliyetler geleceğe yönelik olduğu için belirsizlik söz konusudur. Bir işletme karlı ise, normal şartlarda işletmenin geleceğinin iyi olacağına dair olumlu izlenimler elde edilir; ama işletme karsız ise, işletmenin geleceği hakkında bir karamsarlık söz konusudur.

Kar, bir işletme amacı olarak alınıp, miktar olarakta bütçelerde hedef olarak gösterilirse bir etkinlik göstergesi olarak kabul edilebilir.

Diğer bir performans boyutu olan karlılık, belli bir dönemde elde edilen karın o dönemde işletmede kullanılan sermayeye oranıdır (Can, Tuncer ve Ayhan, 2001: 59). Karlılık şu şekilde formüle edilebilir:

$$\text{Karlılık} = \text{Kar} / \text{Sermaye}$$

Kar ve karlılık, işletmelerin nasıl bir ekonomik davranış gösterdiğini, kararların ve uygulamaların geçerliliğini ispatlayan bir sonuçtur.

1.1.4.2. Bütçeye Uygunluk

Bütçeye uygunluk, kar amacı gütmeyen yada karlılığını performans ölçütü olarak kabul etmeyen işletmelerde performans göstergesi olarak kullanılmaktadır. Bütçeler bu görevi planlanan değerler ile gerçekleşen değerler arasında yerine getirir. Planlanmış değerlerle gerçekleşen değerler arasındaki fark ne kadar az olursa işletmenin bütçeye uygunluk açısından gösterdiği performansta o derece yüksek olur (Akal,2000: 41).

Bu performans boyutu, hem performansın geliştirilmesi için düzeltici önlemlerin alınmasına hem de gelecek dönemlere ait performansın planlanmasına katkıda bulunur.

2. Hastane İşletmelerinin Performans Ölçüm ve Değerlendirmesi Açısından Özellikleri

Hastane işletmelerinin, hizmet işletmesi olmasından dolayı, performans ölçümünün doğru olarak yapılabilmesi için üretilen hizmetlere ve işletmenin yapısına uygun olarak bazı özelliklerin göz önüne alınması gerekir. Hastane işletmelerinde performans analizi yapabilmek için şu özelliklerin dikkate alınması gerekir:

2.1. Ürünün Soyut Oluşu

Hastanelerde üretilen ürün hizmettir. Hizmet, bir işletmenin yada tarafın, diğer taraf yada müşteriye sunabileceği, temelinde soyut olan herhangi bir şeyin mülkiyetinin el değiştirmedeği eylem veya yararlanım olarak tanımlanabilir (Kotler, Bloom,1984:147).

Hastane hizmetlerinin fiziksel varlığının olmaması, hastane ve performans ölçümü açısından bazı sorunlara yol açabilir. Bu sorunlar;

- Hizmetler stoklanamadağı için, talep ve arzın dengelenmesi konusunda sorunlarla karşılaşmaktadır.
- Hastane hizmetlerinin soyut oluşu, girdi ve çıktı ilişkisinin kurulmasını zorlaştırmaktadır. Hastane hizmetlerinde standart maliyetlerin belirlenemeyişi, performans ve verimlilik ölçümlerinin yapılmasını güçleştirmektedir.
- Hastanelerde üretimi yapılan sağlık hizmetlerinin doğuracağı sonuçlar hastaya aktarılmadan bilinmemektedir. Bundan dolayı sağlık hizmetlerine ilişkin performansın belirlenebilmesi için hizmet sunumundan sonra mutlaka hasta tatmîn araştırmalarının yapılması gerekir.

2.2. Üretim İle Tüketimin Eş Zamanlı Oluşu (Ayrılmazlık)

Hizmetler, satıldıktan sonra üretilir ve aynı zaman diliminde tüketilir. Hizmet üretim ile tüketimi birbirinden ayıramaz. Hizmetler, hizmetleri sağlayanlardan veya üretenlerden ayıramaz. Örneğin bir doktorun ürettiği hizmet doktordan ayırt edilemez; çünkü bir başka doktor aynı hizmeti aynı şekilde sunamaz (Hayran, Sur,1997:324).

Üretim ile tüketime aynı zamanda gerçekleşmesi, hastanelerde üretilen sağlık hizmetlerine ilişkin performans ölçümü için, çok sayıda hastanın tedaviye verdiği tepkiye bakılarak değerlendirme yapılmasını gerekli kılar.

3. Performans Değerlendirme Sürecinde Planlama

Hastane işletmelerinde ve diğer işletmelerde performans ölçümünün yapılabilmesi için amaç ve hedeflerin belirlenmesi gerekir. Bundan dolayı işletmelerde amaç ve hedefleri belirleyen ve bu amaç ve hedeflere ulaşma yollarını gösteren bir plana ihtiyaç duyulur. İşletmelerde performansın ölçülebilmesi için işletme planlarının para ile ifade edilmesi gereklidir.

Geniş anlamda planlar, işletmelerde amaç ve hedefleri belirleyen, bu amaç ve hedeflere ulaşmak için gerekli kaynakların ayrılmasını ve uygun faaliyet programlarının hazırlanmasını değerlendiren bir süreçtir (Akgüç, 1998:163).

İşletmelerde amaç ve hedefler belirlenirken işletmenin varlığını sürdürebileceği bir süreç içerisinde işletme performansının en yüksek düzeye çıkarılması hedeflenmektedir.

Planlama, planların ortaya çıkarılması süreci olup hastane işletmelerinde ve diğer işletmelerde planlama yapabilmek için şu kaynaklardan yararlanılır:

- İşletmenin mali nitelikteki kayıtları (muhasabe, pazarlama , üretim gibi),
- Rakip işletmelerin faaliyetleri ile ilgili sayısal ve mali nitelikteki bilgileri (istatistik, bilanço gibi),
- Devlet kararları (politikalar, yasalar, anlaşmalar vb.),

- Genel ekonomik koşullara (fiyat düzeyleri, talep değişimi vb.) ilişkin bilgiler.

Planlar, stratejik planlar ve kısa süreli planlar olarak ikiye ayrılmaktadır:

3.1. Stratejik Planlar

Strateji, planlarda belirtilen amaç ve hedeflere optimum şekilde ulaşabilmek için seçilen hareket biçimi olarak tanımlanabilir (Sevgener, Hacırüstemoğlu, 2000:257).

Stratejik planlar, işletmenin tüm birimlerine yönelik olarak, bütçenin hazırlanmasına yön veren, pazarlama, üretim, finansman gibi temel yönetim fonksiyonları arasında denge kuran ve performansı gerçekleştirici yapısal değişiklikleri içeren uzun dönemli planlardır.

Stratejik planlar, uzun vadeli planlar (5 yıllık, 10 yıllık gibi) olduğundan tam anlamıyla gerçekleşmez. Stratejik planların amacı, yöneticileri geleceğe doğru düşünmeye sevk etmek, yeni fırsatları ve engelleri ortaya çıkarmak, faaliyetlerin etkili durumda yürütülmesini sağlamak ve işletme performansının gelişmesine ve artmasına uzun vadede katkı sağlamaktır.

3.2. Kısa Süreli Planlar

Bütçe olarakta adlandırılan kısa süreli planlar, bir cari dönemi kapsayan olağan faaliyetleri ve uzun vadeli hedeflere ulaşmak için yapılması gerekli çalışmaların o döneme ait kısımlarını uyumlu bir biçimde ele alan plan çeşidi olarak tanımlanabilir (Peker, 1988: 283).

Kısa süreli planlar, bir yıl veya bir yıldan daha kısa bir zaman dilimini kapsayan planlar olduğundan uzun süreli planlara göre gerçekleşme şansı daha yüksektir.

Hastane işletmelerinde, kısa süreli planlar stratejik planlarda belirtilen amaç ve hedefler doğrultusunda hazırlanır. Hastane işletmelerinde performansı ölçebilmek için, hastane işletmelerinde amaç ve hedefleri belirleyecek standartlar oluşturulur. Oluşturulan bu standartların, miktar ve parasal olarak değerinin belirtilmesinde ve yönetime sunulmasında araç olarak kısa süreli planlardan yararlanılır.

3.2.1. Bütçe ve Bütçe İle İlgili Kavramlar

Bütçe, bir işletmenin belirlenen amaç ve hedeflere ulaşabilmesi için gelecekte izleyeceği politikaları ve yapacağı işleri parasal ve sayısal tahminlerle açıklayan planlar olarak tanımlanabilir (Yozgat,1980:112).

Hastane işletmeleri açısından bütçeler, hastane işletmelerinde koordinasyonu sağlayan, kaynakların amaçlara uygun bir biçimde verimli ve karlı olarak kullanılmasına olanak sağlayan planlardır.

Hastane işletmelerinde kullanılan bütçeler, hastane işletmelerinin bütçe dönemindeki amaç ve hedeflerini, ulaşılması beklenen karını, nakit akışını ve finansal durumunu gösterir.

Bütçe kavramı, herhangi bir işletmenin tümüne ait kısa dönemli planlardan oluşan yıllık genel bütçeyi ve onun ayrıntısı olan bölüm veya işler için hazırlanan işletme bütçelerini ifade etmektedir.

İşletme bütçesi, Federal Almanya Sanayiciler Birliği tarafından şöyle tanımlanmıştır:

İşletme bütçeleri, işletmelerin yönetime ait kararlar almasını ve bu kararların uygulanmasını kolaylaştıran, maliyet hesaplarının, üretim miktarının, satış miktarının ve diğer sayısal tahminlerin gösterildiği ekonomik planlar olarak tanımlanabilir (Eksen,1999:3).

İşletme bütçeleri, işletme amaç ve hedeflerini saptamanın yanı sıra bu amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme yöntemlerini ve maliyetlerini de ayrıntılı bir şekilde gösterir. İşletme bütçeleri mekanik ve teknik kısım olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır; işletme bütçelerinin mekanik kısmı, işletme bütçeleri ile ilgili tabloların ve şekillerin saptanmasına, hazırlanmasına ve tamamlanmasına ilişkin esasları içerir. İşletme bütçelerinin teknik kısmı ise, işletme bütçelerinde sayısal olarak belirtilen amaçların, politikaların ve kararların saptanmasında yararlanılan yönetim tekniklerini kapsar (Yalkın,1985:8).

Bütçe ile ilgili diğer kavramlar bütçeleme ve bütçe kontrolüdür.

Bütçeleme, işletme bütçelerinin planlanmasına, düzenlenmesine ve kontrolüne ilişkin teknikleri, yöntemleri ve işletme bütçelerinin mekanik ve teknik yönlerini anlatan bir kavramdır (Yalkın,1985:8). Bütçeleme kavramı, bütçelerin hazırlanmasına ilişkin olarak yapılan bütçe çalışmalarını ifade eder.

Bütçe kontrolü ise, bütçelerde belirtilen amaç ve hedeflere göre, gerçek (fili) sonuçlarla bütçelenmiş sonuçların karşılaştırılması yoluyla planlardan olan sapmaların kontrolünü ve akla uygun sonuçlara ulaşmak amacıyla planlarda yapılması gerekli değişiklikleri kapsayan bir süreçtir (Eksen,1999:3).

Hastane işletmelerinde bütçe kontrolü, hastane bütçelerinde belirtilen sayısal amaç ve hedeflerle, fiili sonuçların karşılaştırılması, bütçe sapmalarının tespiti ve bu sapmaların düzeltilmesinden oluşan bir süreci kapsar.

3.2.2. İşletme Bütçelerinin Özellikleri

Hastane işletmelerine ve diğer işletmelere ait bütçelerin başlıca özellikleri şunlardır:

- a) İşletme bütçeleri, geleceğe yönelik bir planlardır.
- b) Fiili sonuçlar ile planlanmış sonuçların karşılaştırılıp ölçülmesinde kullanılan bir performans ölçüm aracıdır.
- c) İşletmelerin, mali başarısını ölçmek için bir standarttır.
- d) İşletme bütçeleri, uygulandığı alana ilişkin işletmelerin mali politikasını belirtir.
- e) İşletme bütçeleri, esnek bir yapıya sahiptir. İşletme bütçelerinde gerekli hallerde düzeltmeler yapılabilir.

3.2.3. Bütçelerin Amaçları

Bütçeler, işletme içindeki yöneticilerin etkinliklerinin belirlenmesinde, bölümler arası koordinasyonun sağlanmasında, gerek bir bütün olarak işletmenin gerek yöneticilerin performansının değerlendirilmesinde etkin bir araçtır. Bütçelerin ana amaçları, planlama, kontrol ve koordinasyondur. İşletmeler bütçe amaçlarına, işletmelerde yapılan bütçe çalışmaları ile ulaşır. Bundan dolayı bütçe amaçlarına, bütçeleme amaçları da denilebilir.

Bütçelerin ana amaçları şu şekilde açıklanabilir :

- Planlama: İşletmelerde yapılan bütçe çalışmaları ile, işletme amaç ve hedefleri, bu amaç ve hedeflere ulaşmak için gerekli kaynaklar ve bu kaynakların nasıl kullanılacağı belirlenir. Bütçe çalışmaları sonucunda işletmenin tüm faaliyetlerinin planlandığı bütçeler ortaya çıkar. Bütçe niteliği taşımayan planlarda kimi hesaplar rastgele ve dikkate alınmadan hazırlanır. Rasyonel bir bütçe çalışması ile ortaya çıkacak olumsuzluklara karşı önceden önlem alınır; ayrıca fırsatların kaçırılması önlenmiş olur (Eksen,1999:7).
- Kontrol: Bütçe çalışmaları sonucu elde edilen bütçe rakamları ile faaliyet sonuçları karşılaştırılarak, bütçe sapmalarının hesaplanması, bu sapmaların nedenlerinin araştırılarak belirlenmesi ve bu nedenlere göre alınması gereken önlemlerin saptanarak uygulamaya konulması bütçelerin kontrol amacını ortaya koyar (Büyükmirza, 1998:513).
- Koordinasyon: Bütçe çalışmaları, işletmedeki her bir bölümün, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için neler yapabileceğini ortaya koyarak ve bölümler arasında iletişimi sağlayarak işletmede koordinasyonun sağlanmasına katkıda bulunur.

Yukarıda sayılan bütçe amaçları, hastane işletmeleri içinde geçerlidir. Bu amaçların yanı sıra hastane işletmelerinde yapılan bütçe çalışmaları ile, hastane kaynaklarının verimli ve karlı şekilde kullanılması, hastane yönetimine karar almada ve performans ölçümünde yardımcı olmak ve hastane varlıklarını en iyi şartlarda korumak gibi amaçlar da güdülür.

3.2.4. Bütçelerin Yararları

İşletmelerde istenilen başarıya ulaşabilmek için bütçelerden önemli ölçüde yararlanılır. Aynı şekilde hastane işletmeleri de, kar amacı gütsün yada gütmesin amaçlarına etkin bir biçimde ulaşabilmek için bütçelerden önemli ölçüde yararlanır. (Tözün ve başk. 1991:127).

Gerçekçi bir biçimde yapılan bütçe çalışmaları hastane işletmelerine ve diğer işletmelere çeşitli yararlar sağlar. Bunlar (Akgüç , 1998:166):

- a) Bütçeler, geleceği düşünmeyi ve tahmin etmeyi gerekli kılar.
- b) Faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde ve ölçülmesinde kullanılacak standartların geliştirilmesini ve ortaya konulmasını sağlar.
- c) Bütçe, işletmedeki bölümler arasında daha iyi koordinasyon kurulmasını sağlar.
- d) Temel politikaların erken olarak ele alınmasını sağlar.
- e) İşletme hedeflerinin sayısal olarak belirlenmesine yardım eder.
- f) Ülkenin genel ekonomik şartlarında ve iş koşullarında beklenen trendlerin etkisinin zamanlı ve etkili bir biçimde ele alınmasını sağlar.
- g) İşletme yönetimini, üretim faktörlerinden ve diğer kaynaklardan en etkili ve ekonomik biçimde yararlanmaya zorlar.
- h) İşletme faaliyetlerinin dönemsel analizi ve değerlendirilmesi yapıldığından, verimlilik ve verimsizliklerin zamanlı olarak saptanmasına imkan sağlar.

Bütçelerin, bilimsel yöntemler ve sağlıklı veriler kullanılmadan hazırlanması, işletmeler için önemli sorunlar ortaya çıkarabilir.

Bütçelerde belirtilen amaç ve hedeflerin gerçekleşmesine fazla önem verilmesi, işletmenin temel amaçlarının gözden kaçırılmasına veya ikinci plana itilmesine neden olabilir.

3.2.5. Bütçe İlkeleri

İşletme bütçelerinin, başarılı olabilmesi ve işletme yönetimine yol gösterebilmesi için bazı ilkelere göre düzenlenmesi gerekir. Bu ilkeler:

3.2.5.1. Yönetim Desteği İlkesi

Bütçenin, sadece bir muhasebe raporu değil, aynı zamanda bir yönetim aracı olduğu unutulmamalıdır. Yöneticiler tarafından yararına inanılmayan ve desteklenmeyen bir bütçenin başarı şansı bulunmamaktadır (Büyükmirza, 1998:516).

3.2.5.2. Örgüt İlkesi

Bütçe sistemi, yetki ve sorumlulukları açıkça belirleyen bir organizasyon yapısına sahip olmalıdır. İşletmelerde personelin yetki ve sorumluluklarını belirleyen bir organizasyon şeması yapılmalıdır. Bu yapı yönetmeliklerle desteklenmelidir. Ayrıca işletme bütçelerinde belirtilen amaç, politika ve planlar kişiler tarafından uygulanacağından ve gerçekleştirileceğinden, bütçelerin kişisel sorumluluklar itibarıyla düzenlenmesi gerekir (Yüngül, 1998:34).

3.2.5.3. Katılma İlkesi

İşletme bütçeleri sadece üst düzey yöneticiler tarafından hazırlanmamalıdır. Bu ilkeye göre, bütçelerin hazırlanmasına tüm yönetim birimlerinin ve çalışanların katılması gerekir; çünkü bütçelerde saptanan amaç ve planların gerçekleştirilmesi için tüm personelin katılımı gereklidir.

Sağlıklı işletme bütçeleri, bütçe yöneticileri, mali işler yöneticileri, muhasebe yöneticileri, istatistikçiler, ekonomistler ve diğer personelin işbirliğiyle düzenlenmelidir (Yalkın,1985:35).

3.2.5.4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi

Bir işletmenin bütçe sistemi ile muhasebe sistemi arasında yakın ilişkiler vardır. Bütçe sistemi, hem planlama hem de kontrol aşamasında, muhasebe sisteminin verilerine ihtiyaç duyar. Bundan dolayı bir işletmenin muhasebe sistemi, yönetimin planlama, kontrol ve koordinasyon ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte olmalıdır. Bu nitelikteki muhasebe, sorumluluk (yönetim) muhasebesidir (Yalkın,1985:38).

İşletmelerde sorumluluk muhasebesinin varlığı halinde, bütçelerin hazırlanmasında muhasebe bölümünün kullandığı hesap planlarından yararlanılmalıdır. Böylece bütçe kontrol raporlarının düzenlenmesinde karışıklıklar önlenerek etkin raporlamaya olanak sağlanmış olur (Sevgener, Hacırüstemoğlu, 2000:280).

3.2.5.5. Gerçekçilik İlkesi

İşletme bütçeleri hazırlanırken gerçekçi tahminler yapılmalıdır. Bu nedenle bütçeler hazırlanırken gerçekçi rakamlar kullanılmalıdır. İşletme bütçelerinde yer alan amaç ve hedefler, mantık ölçüleri dahilinde ulaşılabilir amaç ve hedefler olmalıdır. Bütçe amaç ve hedefleri, ulaşılması çok zor olup personeli yıldırmayacak veya tersine çok kolay olup personeli tembelliğe yönlendirmeyecek verimlilik düzeyleri esas alınarak belirlenmelidir (Büyükmirza, 1998:517).

3.2.5.6. Esneklik İlkesi

İşletme bütçeleri geleceğe ilişkin tahminleri içerdiğinden bazı unsurlar görülmemiş veya tam değerlendirilmemiş olabilir. Bundan dolayı gelecekte işletme bütçelerinde düzeltmeler yapılabilir. İşletme bütçelerinin gerekli durum ve koşullarda değiştirilmesi ve yeniden düzenlenmesi esneklik ilkesini ifade eder (Yalkın,1985:42).

3.2.6. Bütçe Dönemi

Bütçe dönemi, bir yıl veya daha kısa süreden başlayıp beş on yıla kadar uzanan bir süreyi kapsayabilir.

Bütçe döneminin uzunluğu, işletmenin tipine, bütçenin düzenlenme amacına, içinde bulunduğu sektörün özel şartlarına ve genel ekonomik duruma göre değişebilir (Büyükmirza, 1998:517). Bütçe dönemi temel alınarak, kısa dönemli veya uzun dönemli bütçeler oluşturulabilir.

3.2.6.1. Kısa Dönemli Bütçeler

Kısa dönemli bütçeler, en az bir yıllık süreyi kapsayan bütçelerdir. Kısa dönemli bütçeler, satışların mevsimsel olarak dalgalandığı ve faaliyet riskinin yüksek olduğu işletmelerde uygulanır. Kısa dönemli bütçeler genellikle bir yıllık düzenlenir; ancak belirsizlik söz konusu ise, üç aylık yada altı aylık olarakta düzenlenebilir. Kısa süreli bütçeler, karşılaştırma ve kontrol işlemlerini kolaylaştırır. Hastane işletmelerinde genellikle kısa dönemli bütçeler hazırlanır.

3.2.6.2. Uzun Dönemli Bütçeler

Uzun dönemli bütçeler, bir yıldan daha fazla zaman dilimini kapsayan bütçelerdir. Dönem itibariyle bir yıldan fazla olan bütçeler, makine ve tesislerin yenilenmesi, kapasitenin artırılması, yeni ürünlerin üretilmeye başlanması gibi durumlarda söz konusu olur. Uzun dönemli bütçeler genellikle 5 yıllık olur (Eksen,1999:17).

Uzun dönemli bütçeler değişen şartlara göre gerekirse düzeltilmelidir. Uzun dönemli bütçeler, kısa süreli kullanılmak üzere ve cari şartlara bağlı olarak hazırlanan bütçelerle desteklenmelidir

3.2.7. Bütçe Yönetimi

Bütçe uygulamalarından istenilen başarının elde edilebilmesi için, bütçe çalışmalarının ciddi bir şekilde yönetilmesi gerekir.

Bütçe, bir işletmedeki bütün birimlerin katılımıyla gerçekleştirilecek bir çalışma olmakla birlikte, işletmelerde yapılacak olan bu çalışmalarda birimler arası koordinasyonu sağlayacak, her bir birimin bütçe çalışmaları sırasında karşılaştıkları sorunların çözümüne yardımcı olacak, birimlerden gelecek tahminleri birleştirip bütçe haline dönüştürecek, üst yönetimin onayına sunacak ve daha sonra bütçe-fili sonuç karşılaştırmalarını yapıp, sorumluluk raporlarını düzenleyecek bir bütçe biriminin oluşturulmasına ihtiyaç vardır (Büyükmirza, 1998:518).

Bütçe birimi, işletmelerde genel müdüre, mali işler müdürlüğüne veya muhasebe müdürlüğüne bağlı olarak faaliyetlerini yürütür. Büyük işletmelerde bütçe birimi, bir müdürlük olarak kurulabilir.

Bütçe biriminin yöneticisi, bütçe müdürü veya bütçe şefidir. Bütçe müdürü veya şefi, kendisine ulaştırılan tahminler doğrultusunda bütçeyi hazırlamak, bütçe-fili sonuç karşılaştırmalarını yapmak ve sapmaları analiz etmekle görevlidir. Bütçe hedeflerinin saptanması, verimlilik konusunda tahminlerin belirlenmesi, sapmalarla ilgili önlemlerin alınması gibi konular bütçe müdürü veya şefini değil sorumluluk yöneticilerini ilgilendirir (Eksen,1999: 18).

Bütçe biriminin veya bütçeden sorumlu müdürlüğün yetkisi olmayan konulardaki boşluğu bütçe komitesi doldurur.

Bütçe komitesi, saymanın başkanlığında ve yönetim kurulunun bazı üyelerinden, genel müdür ve yardımcılarında oluşur. Bu komite, bölümlere hazırlanan bütçeler arasındaki uyumsuzlukları giderici müdahalelerde bulunur; ayrıca bütçe müdürlüğünden gelen bütçeler üzerinde düzeltmeler yaparak bütçeleri yönetim kurulunun onayına sunar.

Küçük işletmelerde bütçe komitesinin kurulması yerine en yetkili yönetici bütçeye ilişkin görevleri yerine getirir (Eksen,1999: 18).

3.2.8. Hastane İşletmelerinde Bütçelerin Düzenlenmesi

Hastane işletmelerine ait bütçelerin hazırlanabilmesi için standartların saptanması ve hastanelerdeki faaliyetlerin iyi bilinmesi gerekir. Hastane işletmelerinde faaliyetlerin gerektirdiği giderler göz önüne alınmadan saptanan standartlar yarardan çok zarar verir. Hastane faaliyetleri dikkatlice incelenerek bütçeler hazırlanmış ise, bu bütçelerin hastane yönetimine olumlu katkısı olacaktır.

Hastane işletmelerinde yapılan bütçe çalışmalarında ilk aşama, hastane işletmesinin ana amaçlarını tespit etmektir. Bu amaçlara ve hastane işletmesinin hizmetlerine uygun olarak hizmet satışları tahmin edilir. Hastane işletmesinin, tahmini hizmet satışları ve bütçelenmiş rakamları tespit edildikten sonra, hastane işletmesine ait faaliyet, yatırım ve finansman bütçeleri hazırlanır. Hastane işletmesine ait bütçeler hazırlandıktan sonra bütçenin uygulama aşamasına gelinir (Büker, Bakır,1995:82).

3.2.9. Bütçe Türleri

Hastane işletmelerinde ve diğer işletmelerde kullanılan bütçeler, faaliyet bütçeleri, finansman bütçeleri ve yatırım bütçeleri olarak üçe ayrılır. Ancak hastane işletmelerinde mali nitelikteki performansın bütçelerle ölçümünde genellikle faaliyet ve finansman bütçelerinden yararlanılır.

3.2.9.1. Faaliyet Bütçeleri

Faaliyet bütçeleri, bir işletmenin bir hesap dönemi içerisindeki olağan faaliyetlerini planlamak ve kontrol etmek için düzenlenir (Yeğinboy, 1992:83).

Faaliyet bütçeleri şu bütçelerden oluşur:

- Satış bütçesi,
- Üretim bütçesi,
- Direkt malzeme (ilk madde ve malzeme) bütçesi,
- Direkt işçilik bütçesi,
- Genel üretim giderleri bütçesi,
- Satılan hizmetin maliyeti bütçesi,
- Faaliyet giderleri bütçesi,
- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bütçesi,
- Genel yönetim giderleri bütçesi,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi,
- Diğer olağan faaliyet gelir ve giderler bütçesi.

3.2.9.1.1. Satış Bütçesi

Satış bütçesi, hastane işletmelerinde ve diğer işletmelerde düzenlenmesi gereken ilk işletme bütçesidir. Satış bütçesi, bir işletmenin gelecek faaliyet dönemine ilişkin satışlarını, ürünlere ve zaman dilimlerine göre gösteren; ayrıca işletme amaçları ile stratejilerine uygun olarak işletme satışlarının, miktar, ürün çeşidi ve tutar olarak düzenlendiği ve yetkili organlar tarafından onaylanan satış planına denir (Yalkın,1985: 88).

Satış bütçesi, bir hastane işletmesinin gelecek faaliyet döneminde yapacağı sağlık hizmeti veya tıbbi mal satışlarına ilişkin tahminlerin yer aldığı bütçe olarak tanımlanabilir. Hastane işletmelerine ait satış bütçelerinde, satışı yapılacak olan sağlık hizmetlerinin veya tıbbi malların miktarı, tutarı ve türü yer alır.

Hastane işletmelerinde satış bütçesi hazırlanırken, hastane işletmesinin hizmet verebilme kapasitesi, hizmetleri ve personel durumu değerlendirilmelidir. Satış bütçesine ilişkin tahminler yapılmadan önce piyasa, ürün ve fiyat analizi yapılmalıdır.

i. Piyasa Analizi

Hastane işletmelerinin üretim konusu olan sağlık hizmetlerine ilişkin talebin saptanmasında piyasa analizinin önemi büyüktür. Bu analizde, ilk olarak sunulan sağlık hizmetlerinin özellikleri belirlenir. Sonra pazarda bu sağlık hizmetlerine ilişkin talepler belirlenir. Daha sonra sağlık pazarlarına ve rekabet durumlarına ilişkin veriler toplanır. Elde edilen tüm bu bilgiler ve veriler ışığında hastane işletmelerine ait piyasa analizi yapılır.

ii. Ürün (Hizmet) Analizi

Hastane işletmelerinde satış bütçesinin hazırlanabilmesi için bütçe döneminde işletmenin piyasaya süreceği veya piyasadan çekeceği hizmetlerin, sayısının ve türünün saptanması gerekir. Bu saptamayı da yapabilmek için, ürün analizinden yararlanılır.

Uzun ve kısa dönemli işletme bütçeleri, işletme ürünlerine ilişkin, yeni ürünler, piyasadan çekilecek ürünler, ürün bileşimi gibi kararları içerir. Bundan dolayı, ürünlere ilişkin kısa dönemli ve uzun dönemli kararlar uyumlu olmalıdır (Yalkın,1985: 90).

iii. Fiyat Analizi

Bir işletmede fiyat politikaları ve ürünlerin satış fiyatları tahmin edilmeden satış bütçesi düzenlenemez. Ülkemizdeki hastane işletmelerinin, hizmetlerine ilişkin fiyat tespiti devlet tarafından yapılmaktadır; ancak özel hastane işletmeleri, belirlenen tavan ve taban fiyatlar arasında bazı esnemeler yaparak hizmet fiyatlarının tespitinde azda olsa söz sahibi olabilmektedir.

Hastane işletmelerinde satış bütçesinin hazırlanması gelir getiren (satışı yapılan) faaliyetlerin tespit edilmesi ile başlar. Hastane işletmelerinde gelir getiren faaliyetler, teşhis, tedavi, aşı ve serum, ameliyat, röntgen, laboratuvar testleri gibi üretimi yapılan sağlık hizmetleridir. Bu faaliyetler çerçevesinde hastane işletmelerinde birimlere göre gelir kalemleri tespit edilir. Tespit edilen kalemler aynı zamanda satış bütçesi kalemlerini de oluşturur. Bu kalemler:

- Servis (yatan hasta) gelirleri,
- Poliklinik gelirleri (dahiliye, genel cerrahi, göz vb. gelirleri)
- Ameliyathane gelirleri,
- Acil servis gelirleri,
- Teşhis ve tedavi destek birimleri (laboratuvarlar, röntgen, kan merkezi, eczane vb.) gelirleridir.

Birimlere göre gelir kalemleri tespit edildikten sonra gelecek yıl (faaliyet dönemine) veya yıllara ilişkin satış tahminleri yapılır (Kashanian, 1995:26). Hastane işletmelerinde satış tahminleri, diğer işletmelerde olduğu gibi geçmiş yıl satışlarından, istatistiki yöntemlerden ve diğer yöntemlerden yararlanılarak yapılır.

Yapılan satış tahminleri ve hesaplamalar doğrultusunda satış bütçesi hazırlanır. Hastane işletmelerinde, servis, poliklinik, ameliyathane, acil servis ve tedavi-destek birimleri içinde ayrı ayrı satış bütçesi hazırlamak mümkündür. Birim bazında hazırlanan satış bütçelerinin konsolide edilmesi suretiyle de hastane işletmelerine ait satış bütçesi düzenlenebilir.

Hastane hizmetlerinin çeşitliliğinden dolayı, bazı hastane hizmetlerine ilişkin satış fiyatlarında standart sağlanamaz. Bundan dolayı hastane işletmelerinde düzenlenen satış bütçelerinde birim standart satış fiyatı gösterilmez. Hastane işletmelerine ait satış bütçesi formatı Tablo 1'deki gibi olabilir.

Tablo 1: X Hastanesi Yılı Satış Bütçesi

GELİR TÜRÜ	YILLIK HİZMET SATIŞ MİKTARI	YILLIK HİZMET SATIŞ TUTARI
Servis Gelirleri		
Poliklinik Gelirleri		
Ameliyathane Gelirleri		
Acil Servis Gelirleri		
Servis		
Poliklinik		
Laboratuvar		
Ameliyathane		
Tedavi-Destek Birimleri Gelirleri		
Laboratuvarlar		
Radyoloji Birimi		
TOPLAM		

Satış bütçesi çeşitli bütçelerin temelini oluşturur. Satış bütçesi verileri aşağıdaki bütçelerin hazırlanmasında kullanılır (Yeğinboy, 1992: 84):

- Gider bütçesi
- Gelir bütçesi
- Yatırım bütçesi
- Nakit bütçesi

3.2.9.1.2. Hizmet Üretim Bütçesi

Hastane işletmelerinde üretimin hizmet olmasından dolayı üretim bütçeleri, hizmet üretim bütçesi olarak ifade edilmektedir. Hizmet üretim bütçesi, satış bütçesine göre düzenlenir ve şu şekilde tanımlanabilir:

Hizmet üretim bütçesi, bir hastane işletmesinde gelecek faaliyet (bütçe) döneminde üretilecek olan sağlık hizmetlerinin miktarını, satış bütçesi ihtiyaçlarına (rakamlarına göre) ve stok politikalarının gereklerine uygun olarak ara dönemlere ve hizmet türüne göre ayrıntılı gösteren üretim planıdır (Gider, 1998:53). Hizmet üretim bütçesi ile satış ve stok ihtiyaçlarına uygun olarak üretilecek hizmetlerin, nerede, ne zaman ve ne kadar üretileceği belirlenmiş olur.

Hastane işletmelerinde düzenlenen hizmet üretim bütçesinin amacı, hastane işletmelerinin ihtiyaç fazlası stok birikimine yer vermeden, satış bütçesinin ihtiyaçlarını karşılamak ve üretimin en ekonomik (düşük maliyetle) şekilde yapılmasını gerçekleştirmektir (Yalkın,1985:104). Özellikle hizmet üretim maliyetinin azaltılması, performans değerlendirme sürecinde verimliliğin ve karlılığın artmasını sağlar.

Hizmet üretim bütçesinin amacına ulaşabilmesi için hizmet üretiminin planlanmasında şu faktörler göz önüne alınmalıdır (Yalkın,1985: 106):

- Stok politikalarının planlanması,
- Hizmet üretim kapasitesinin ve tesislerinin yeterliliği,
- Üretim giderlerinin tedarik olanakları,
- Hizmet üretim miktarının istikrarlılığı.

Hastane işletmelerinde hizmet üretim bütçesi, servis, poliklinik, ameliyathane, doğumhane, laboratuvar, tedavi ve eğitim üniteleri sorumluluk merkezi yöneticileri tarafından hazırlanır. Bu sorumluluk merkezi yöneticileri, yukarıdaki faktörleri dikkate alarak hizmet üretim bütçesini hazırlar.

Hizmet üretim bütçesinin hazırlanmasında ilk adım, stok politikalarının saptanmasıdır. İkinci adım, üretilecek olan sağlık hizmeti miktarının, satış bütçesi ile stok politikalarına uygun olarak belirlenmesidir. Hizmet üretim miktarının, ara dönemler esas alınarak, dönem planına bağlanması, hizmet üretim bütçesinin düzenlenmesinin üçüncü adımını oluşturur (Yalkın,1985: 106).

Hastane işletmelerinde kullanılan hizmet üretim bütçelerinde şu kalemler yer alabilir:

- Servis (yatan hasta) hizmetleri,
- Poliklinik hizmetleri,
- Ameliyathane hizmetleri,
- Acil servis hizmetleri,
- Teşhis ve tedavi birimleri (laboratuvar, eczane vs.) hizmetleri,
- Diğer hizmetler.

Hastane işletmelerinde sunulan hizmetlerin çeşitliliği ve her bir hizmetin maliyetinin farklı olması, hastane hizmetlerine ilişkin standart maliyetlerin belirlenmesini güçleştirmektedir. Buna rağmen her bir hizmetin maliyetinin ve fiyatının belirlenmesi olanaksız değildir. Hastane işletmelerinde kullanılan hizmet üretim bütçelerinin formatı Tablo 2'deki gibi olabilir:

Tablo 2: X Hastanesi Yılı Hizmet Üretim Bütçesi

GELİR TÜRÜ	YILLIK HİZMET ÜRETİM MİKTARI	YILLIK HİZMET ÜRETİM TUTARI
Servis Gelirleri		
Poliklinik Gelirleri		
Ameliyathane Gelirleri		
Acil Servis Gelirleri		
Servis		
Poliklinik		
Laboratuvar		
Ameliyathane		
Tedavi-Destek Birimleri Gelirleri		
Laboratuvarlar		
Radyoloji Birimi		
TOPLAM		

Hizmet üretim bütçesi verileri, direkt malzeme bütçesi, direkt işçilik bütçesi ve genel üretim giderleri bütçesinin hazırlanmasında kullanılır (Yeğinboy, 1992: 84).

3.2.9.1.3. Direkt Malzeme Bütçesi

Hastane işletmelerinde ve diğer işletmelerde kullanılan malzemeler, direkt malzeme ve endirekt malzeme olmak üzere ikiye ayrılır. Direkt malzeme, üretilen ürünü oluşturan, miktar ve değer olarakta belirlenen malzemeye denir.

Endirekt malzeme ise, ürünün yapısında yer almakla beraber miktar ve değerleri bakımından ürünün esas unsurunu oluşturmeyen malzemelerdir (Yalkın,1985: 117).

Direkt malzeme bütçesi, hizmet üretim bütçesi verilerine dayanılarak düzenlenen bir işletme bütçesidir. Direkt malzeme bütçesi, hastane işletmelerinde ve diğer işletmelerde bütçe dönemi içerisinde her bir hizmet yada mal üretimi için gerekli olan direkt malzeme miktarının tahminini kapsayan işletme bütçesidir (Yeğinboy 1992: 85).

Hastane işletmelerinde her hizmet birimi için gerekli olan direkt malzeme miktarı, sayısal yöntemlerle, geçmiş dönemlere ilişkin direkt malzeme istek fişlerinden edinilen bilgilerden yararlanılarak ve hasta günleriyle bağlantı kurularak (hasta günlerindeki artış veya azalışa göre) belirlenir. Hastane işletmelerinde direkt malzeme bütçesinin düzenlenmesinde, mevsimler, salgın hastalıklar, kampanyalar, ülkenin sağlık alanındaki yasal düzenlemeleri vb. etkenler dikkate alınmalıdır.

Hastane işletmelerinde direkt malzeme bütçesi ile izlenen amaç, direkt malzeme miktar bütçesi ve direkt malzeme satın alma bütçesi arasında optimum dengeyi sağlamaktır (Gider, 1998:56).

Hastane işletmelerinde standart maliyet yönteminin uygulanması çok zor olmakla birlikte standart maliyet yönteminin uygulanması durumunda, her hizmet birimi için gerekli direkt malzeme miktarı standartlaşacağından, standart miktar ile üretilcek hizmet miktarı çarpılarak gerekli direkt malzeme miktarı bulunabilir (Akdoğan ,1994:623).

Direkt malzeme miktar bütçesi ve direkt malzeme satın alma bütçesinin konsolide edilmesiyle direkt malzeme bütçesi hazırlanır. Hastane işletmelerine ait direkt malzeme bütçesi formatı Tablo 5'te gösterildiği gibi olabilir.

3.2.9.1.3.1. Direkt Malzeme Miktar Bütçesi

Direkt malzeme miktar bütçesi, hizmet üretim bütçesi ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli olan direkt malzeme miktarını gösterir. Direkt malzeme miktar bütçesi, direkt malzemeye ilişkin satın almaların, stok politikalarının ve döner sermaye ihtiyaçlarının plan ve kontrolüne imkan sağlar.

Direkt malzeme miktar bütçesinin düzenlenebilmesi için, hizmet üretim bütçesinde saptanan üretim miktarına ve her hizmet birimi için gerekli direkt malzeme standart miktarına ihtiyaç vardır; ancak hastane işletmelerinde hizmet birimleri için gerekli olan direkt malzeme standart miktarının saptanması çok zor olduğundan geçmiş yıl verileri kullanılarak direkt malzeme miktar bütçesi düzenlenir (Yalkın,1985: 118).

Tablo 3: X Hastanesi Yılı Direkt Malzeme Miktar Bütçesi

DİREKT MALZEME GİDER YERLERİ	DİREKT MALZEME MİKTARI		
	Tıbbi Sarf Malzeme (Adet)	İlaç ve Solüsyon (Kutu)	Laboratuvar Malzemeleri (Adet)
Servis			
Poliklinik			
Ameliyathane			
Acil-Servis			
Teşhis-Tedavi Destek Birimleri			
TOPLAM			

3.2.9.1.3.2. Direkt Malzeme Satınalma Bütçesi

Direkt malzeme satınalma bütçesi, hizmet üretimi için gerekli olan direkt malzeme miktarını ve satınalma maliyetlerini gösteren bütçeye denir (Yalkın, 1985: 120).

Direkt malzeme satınalma bütçesi, direkt malzeme miktar bütçesinde belirtilen direkt malzeme miktarı esas alınarak hazırlanır. Bu bütçe, satın alınacak direkt malzemenin miktarını, türünü ve maliyetini gösterir (Yalkın, 1985: 118).

Tablo 4: X Hastanesi Yılı Direkt Malzeme Satınalma Bütçesi

	DİREKT MALZEME TÜRÜ		
	Tıbbi Sarf Malzeme (Adet)	İlaç ve Solüsyon (Kutu)	Laboratuvar Malzemeleri (Adet)
Hizmet Üretimi İçin Gerekli Miktar			
Dönemsonu Stoku (+)			
Dönembaşı Stoku (-)			
Toplam Malzeme Miktarı			
Satınalma Maliyeti (Milyon T.L)			
TOPLAM SATINALMA MALİYETİ			

Daha öncede değinildiği gibi direkt malzeme miktar bütçesi ve direkt malzeme satınalma bütçesinin konsolide edilmesiyle direkt malzeme bütçesi hazırlanır. Hastane işletmelerinde kullanılan direkt malzeme çeşitliğinin çok fazla olması, direkt malzeme bütçesinin formatını üretim işletmelerinde kullanılan direkt malzeme bütçesi formatından farklı kılmaktadır.

Hastane işletmelerinde kullanılan direkt malzeme bütçesinde, tıbbi sarf malzeme, ilaç - solüsyon ve laboratuvar malzemeleri giderlerine yer verilir. Hastane işletmelerinde kullanılan direkt malzeme bütçesi formatı aşağıdaki gibi olabilir:

Tablo 5: X Hastanesi Yılı Direkt Malzeme Bütçesi

DİREKT MALZEME TÜRÜ	HİZMET TÜRÜ					
	Servis Hizmetleri	Poliklinik Hizmetleri	Ameliyathane Hizmetleri	Acil Servis Hizmetleri	Tedavi ve Destek Birimleri Hizmetleri	TOPLAM
Tıbbi Sarf Malzeme						
Hizmet Üretimi İçin Gerekli Miktar (Adet)						
Tıbbi Sarf Malzeme Tutarı						
İlaç ve Solüsyon						
Hizmet Üretimi İçin Gerekli Miktar (Kutu)						
İlaçlar ve Solüsyonlar Tutarı						
Laboratuvar Malzemeleri						
Hizmet Üretimi İçin Gerekli Miktar (Adet)						
Laboratuvar Malzemeleri Tutarı						
TOPLAM MALZEME GİDERİ						

3.2.9.1.4. Direkt İşçilik Bütçesi

Direkt işçilik, mal veya hizmet üretimi için kullanılan ve doğrudan maliyete yüklenebilen işçiliğe denir (Gider, 1998:58).

Hizmet üretim bütçesine dayalı olarak hazırlanan diğer bir işletme bütçesi olan direkt işçilik bütçesi, bir hastane işletmesinin bütçe dönemi içerisindeki hizmet üretim faaliyetlerini yerine getirebilmesi için gerekli olan direkt işçilik zamanının ve maliyetlerinin tahminini kapsayan işletme bütçesidir (Yeğinboy, 1992: 86).

Hastane işletmelerinde direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesindeki amaç, hizmet üretim bütçesinin ihtiyaçlarını karşılamak ve işletmede istikrarlı bir istihdam düzeyi sağlamaktır.

Direkt işçilik giderlerinin doğru olarak tahmin edilmesi, işgücü saatinin ve işgücü ücretlerinin tam olarak belirlenmesi ile mümkündür (Yeğinboy, 1992: 86). Direkt işçilik bütçesinin düzenlenebilmesi için bazı bilgilere ihtiyaç vardır. Bu bilgiler;

- Hizmet üretim bütçesinde saptanan üretim miktarları,
- Direkt işçilik miktarları,
- Direkt işçilik ortalama ücretleri,
- Personel sözleşmeleri,
- Ücret sistemleri,
- Personel tedarik ve eğitim olanakları gibi bilgilerdir.

Direkt işçilik bütçesinin düzenlenebilmesi için, yukarıdaki bilgilerin yanı sıra çalışanların ünvanları, sayısı, maaşları, tatiller, afetler vb. etmenlerde dikkate alınmalıdır. Hastane işletmelerinde genellikle üretim birimlerinde çalışan personelin maaş tutarları toplanarak direkt işçilik giderleri hesaplanır.

Tablo 6: X Hastanesi Yılı Direkt İşçilik Bütçesi

GİDER YERLERİ	Günlük Gerekli İşçilik Saati	Yıllık Çalışma Günü	Yıllık Çalışma Saati	Birim İşçilik Ücreti (Saati) T.L	TOPLAM
Servisler					
Doktor					
Hemşire					
Hasta Bakıcı					
Tıbbi Sekreter					
Poliklinik					
Doktor					
Hemşire					
Ameliyathane					
Doktor					
Hemşire					
Teknisyen					
Acil Servis					
Doktor					
Teknisyen					
Hemşire					
Tedavi Destek Birimleri					
Doktor					
Teknisyen					
TOPLAM					

3.2.9.1.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

Genel üretim giderleri bütçesi, bir işletmenin bütçe dönemi içerisindeki hizmetlerinin yada üretim faaliyetlerinin yerine getirilmesi için gerekli endirekt malzeme giderlerinin, endirekt işçilik giderlerinin, dışardan sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin giderlerin ve diğer genel üretim giderlerinin tahminine dayalı işletme bütçesidir.

Hastane işletmelerinde hazırlanan genel üretim giderleri bütçesinin amaçları, üretilen hizmetlerin maliyetine ilişkin bütçe tutarlarını saptamak, bu giderlere ilişkin etkin maliyet kontrolüne olanak sağlamak ve giderlerin neden olacağı nakit çıkışlarının saptanmasını olanaklı kılmaktır (Yalkın,1989:153).

Genel üretim giderleri bütçesinin özellikleri şunlardır (Gider, 1998:65):

- a) Bu giderler ile üretilen hizmetler arasında direkt ilişki yoktur.
- b) Bu giderler, birbirinden çok farklı nitelikteki giderlerden oluşur.
- c) Bu giderlere ilişkin sorumluluk, işletme içinde bir yerde toplanmamıştır.

Hastane işletmelerinde genel üretim giderleri bütçesinin hazırlanmasından çok sayıda yönetici sorumludur. Her gider yeri için ayrı genel üretim giderleri bütçesi hazırlanır. Bu bütçelerin konsolide edilmesiyle hastane işletmesinin tümüne ait genel üretim giderleri bütçesi elde edilir. Hastane işletmelerine ait genel üretim giderleri bütçesinin formatı Tablo 7'deki gibi olabilir.

Tablo 7: X Hastanesi Yılı Genel Üretim Giderleri Bütçesi

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	GİDER YERLERİ					TOPLAM
	Servisler	Poliklinikler	Ameliyathaneler	Acil Servis	Tedavi ve Destek Birimleri	
Endirekt Malzeme Giderleri						
Endirekt İşçilik Giderleri						
Tatil ve İzin Ücretleri						
Direkt İşçilik Fazla Çalışma Zammı						
Sosyal Sigorta İşçi Primi						
İkramiye Giderleri						
Diğer Çeşitli Personel Gideri						
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri Toplamı						
Dışardan Sağlanan Sağlık Hizmetleri Giderleri						
Hasta Yiyecek- İçecek Giderleri						
Bakım-Onarım Giderleri						
Haberleşme Giderleri						
Biomedikal Hizmet Giderleri						
Diğer Genel Üretim Giderleri Toplamı						
Vergiler ve Harçlar						
Amortisman Giderleri						
Sigorta Giderleri						
Çamaşırhane Giderleri						
TOPLAM						

3.2.9.1.6. Satılan Hizmetlerin Maliyeti Bütçesi

Satılan hizmetlerin maliyeti bütçesi, bütçe döneminde satışı planlanan hizmetlere ilişkin maliyetlerin tahminini düzenleyen işletme bütçesidir. Bu bütçenin düzenlenmesinde, direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine ilişkin verilerden hareket edilir (Kurt,1998:59). Hastane işletmelerine ait satılan hizmetlerin maliyeti bütçesinin formatı Tablo 8'deki gibi olabilir.

Tablo 8: X Hastanesi Yılı Satılan Hizmetlerin Maliyeti Bütçesi

HİZMET TÜRÜ	GİDER TÜRÜ			
	Direkt Malzeme Gideri	Direkt İşçilik Giderleri	Genel Üretim Giderleri	TOPLAM
Servis Hizmetleri				
Poliklinik Hizmetleri				
Ameliyathane Hizmetleri				
Acil Servis Hizmetleri				
Tedavi ve Destek Birimleri Hizmetleri				
TOPLAM				

3.2.9.1.7. Faaliyet Giderleri Bütçeleri

Faaliyet giderleri bütçelerini, araştırma ve geliştirme giderleri bütçesi, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi ve genel yönetim giderleri bütçesi oluşturur.

3.2.9.1.7.1. Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Giderleri Bütçesi

Araştırma ve geliştirme çalışmalarında rahat kullanılacak mali kaynaklara ihtiyaç duyulur. Ancak hastane işletmelerinde AR-GE çalışmaları için yeterli kaynak ayrılmamaktadır. Bundan dolayı hastane işletmelerinde araştırma ve geliştirme giderleri genellikle bütçelenmez.

AR-GE giderlerinin hesaplanmasında şu yöntemler kullanılabilir (Pekiner,1984:381):

- Diğer hastane işletmelerinin AR-GE faaliyetleri için harcadıkları tutarlar esas alınabilir.
- Satış tutarlarının bir yüzdesi olarak belirlenebilir.
- Vergiden önceki karın belli bir yüzdesi ayrılabilir.
- Serbestçe belirlenebilir.

3.2.9.1.7.2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi, satış bütçesinde hedeflenen satış miktarını gerçekleştirmek için katlanılacak tahmini pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin türünü, gider unsurlarını ve zaman dilimlerini gösteren işletme bütçesidir (Gider, 1998:67).

Hastane işletmelerinde bu bütçe düzenlenirken şu yöntemler kullanılabilir:

- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerini Satış Gelirlerinin Bir Yüzdesi Olarak Bütçeleme: Satışların belli bir yüzdesi esas alınarak, bu bütçe giderlerine ilişkin tahminler yapılır.
- Karın Bir Yüzdesi Olarak Bütçeleme: İşletme karının belirli bir yüzdesinin pazarlama harcamalarına aktarılabilceği temeline dayanır. Geçmiş dönem karının ve gelecek dönem için bütçelenen karın belirli bir yüzdesi pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak öngörölür.
- Yöneticilerin Yargı ve Tecrübelerine Dayanılarak Yapılan Bütçeler: Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri için belli bir tutar yada fon ayrılır. Özellikle reklam giderleri için bu yöntem kullanılabilir.

Hastane işletmelerinde pazarlama yöneticisi tarafından yukarıdaki yöntemlere göre hazırlanan pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi, reklam, ilan ve sponsorluk giderleri, personel giderleri, dergi, broşür giderleri, tanıtım ve organizasyon giderleri, dağıtım giderleri, danışmanlık giderleri, sosyal etkinlik giderleri, yolluklar, amortisman giderleri, kırtasiye giderleri, vergi, resim, harçlar ve diğer pazarlama giderleri gibi gider kalemlerinden oluşur. Hastane işletmelerinde, yasalardan dolayı sınırlı olarak reklam yapılması, bu bütçeye ait giderlerin tutarını azaltmıştır.

Hastane işletmelerine ait pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesinin formatı Tablo 9'daki gibi olabilir.

Tablo 9: X Hastanesi Yılı Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

GİDER KALEMLERİ	AYLIK GİDERLER	YILLIK GİDERLER TOPLAMI
Personel Giderleri		
Reklam, İlan ve Sponsorluk Giderleri		
Dergi ve Broşür Giderleri		
Tanıtım ve Organizasyon Giderleri		
Danışmanlık Giderleri		
Yolluklar		
Amortisman Giderleri		
Kırtasiye Giderleri		
Vergi, Resim ve Harçlar		
Diğer Pazarlama Giderleri		
TOPLAM		

3.2.9.1.7.3. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

Genel yönetim giderleri bütçesi, işletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilişkili olan ve üretimle veya satılan hizmetin maliyeti ile doğrudan ilişkisi olmayan giderlere ilişkin olarak düzenlenen işletme bütçesidir (Gider, 1998:67).

Genel yönetim giderleri, sadece işletmenin belli bir fonksiyonuna ilişkin değil tüm işletme fonksiyonlarına ilişkin faaliyetlerin planlanması, yönetimi ve denetimi gibi faaliyetler için yapılan giderlerden oluşur (Welsch, 1978: 325).

Hastane işletmelerine ait genel yönetim giderlerini, personel giderleri, yönetim kurulu ücretleri, lisans sözleşmeleri giderleri, lisans kullanım giderleri, cihaz kira giderleri, eğitim giderleri, seyahat giderleri, danışmanlık giderleri, dışardan sağlanan fayda ve hizmet giderleri, taşıt giderleri, kira giderleri, vergi, resim ve harçlar, amortismanlar gibi giderler oluşturur. Hastane işletmelerine ait genel yönetim giderleri bütçesinin formatı Tablo 10'da gösterildiği gibi olabilir.

3.2.9.1.8. Diğer Olağan Gelir ve Giderler Bütçesi

İşletmelerin ana faaliyetleri dışında bazı faaliyetlerde bulunması çeşitli gelir ve giderleri meydana getirebilir. Bu faaliyet dışı ortaya çıkan gelir ve gider kalemlerinin bütçelenmesi gerekir.

Diğer olağan gelir ve giderler bütçesinin gelir kısmını, iştiraklerden temettü gelirleri, bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü gelirleri, faiz gelirleri, kira gelirleri, komisyon gelirleri ve menkul kıymet satış karları gibi gelir ve karlar oluşturur (Gider, 1998:67). Diğer olağan gelir ve giderler bütçesinin gider kısmını ise, komisyon giderleri, karşılık giderleri, menkul kıymet satış zararları, reeskont faiz giderleri ve diğer olağan gider ve zararlar oluşturur. Diğer olağan gelir ve giderler bütçesinin formatı Tablo 11'de gösterildiği gibi olabilir.

Tablo 10: X Hastanesi Yılı Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

GİDER KALEMLERİ	AYLIK GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	YILLIK GENEL YÖNETİM GİDERLERİ TOPLAMI
Memur ve Yönetim Kurulu Maaşları		
Memur Maaşları		
Yönetim Kurulu Ücretleri		
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Tutarı		
Eğitim Giderleri		
Seyahat Giderleri		
Danışmanlık Giderleri		
Elektrik, Su ve Gaz Giderleri		
Haberleşme Giderleri		
Bakım-Onarım Giderleri		
Çeşitli Genel Yönetim Giderleri Tutarı		
Lisans Sözleşme Giderleri		
Lisans Kullanım Giderleri		
Cihaz Kira Giderleri		
Diğer Genel Yönetim Giderleri Toplamı		
Taşıt Giderleri		
Kira Giderleri		
Yolluklar		
Sigorta Giderleri		
Vergi, Resim ve Harçlar		
Amortismanlar		
TOPLAM		

Tablo 11: X Hastanesi Yılı Diğer Olağan Gelir ve Giderler Bütçesi

GELİR VE GİDERLER	AYLIK TUTAR	YILLIK TUTAR
Diğer Olağan Gelirler		
İştirak Gelirleri		
Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri		
Faiz Gelirleri		
Komisyon Gelirleri		
Menkul Kıymet Satış Karları		
Diğer Gelirler		
Toplam Diğer Olağan Gelirler		
Diğer Olağan Giderler		
Komisyon Giderleri		
Karşılık Giderleri		
Menkul Kıymet Satış Zararları		
Kambiyo Zararları		
Reeskont Faiz Giderleri		
Faiz Giderleri		
Diğer Olağan Giderler		
Toplam Diğer Olağan Giderler		

3.2.9.2. Finansman Bütçeleri

Finansman bütçeleri bir işletmenin, gelecek dönemlerine ilişkin finansal ihtiyaçlarının belirlenmesi, gerekli finansman fonlarının sağlanması ve bu fonların etkin bir biçimde kullanılmasını planlamak ve kontrol etmek için düzenlenir (Yeğinboy, 88:1992). Finansman bütçeleri, nakit bütçesi ve proforma mali tablo bütçeleridir. Proforma mali tablo bütçeleri ise, proforma gelir tablosu ve proforma bilançodur.

3.2.9.2.1. Nakit Bütçesi

Nakit bütçesi, bir işletmenin bütçe dönemi içerisindeki faaliyetleri için gerekli olan nakit en uygun zaman ve maliyetle hazır bulundurmayı amaçlayan bir işletme bütçesidir (Yeğinboy, 1992: 89).

Nakit bütçesi, bütçe dönemi sonunda bir işletmedeki tahmini parayı, tahmini nakit açığını veya fazlasını, ek finansmana gerek olup olmadığını, ek fonlara ihtiyaç duyulan süreyi ortaya koyarak mali (finansal) yönetime yararlı bilgiler sağlar (Akgüç, 1994:192).

Hastane işletmelerinde hazırlanan nakit bütçesinin amaçları (Büker, Bakır, 1995:84);

- Nakit ihtiyacını önceden tespit etmek,
- Nakit fazlasının ve nakit eksikliğinin zamanını önceden tespit etmek,
- Elde bulundurulacak yeterli nakit ile malzeme alımlarında peşin iskontosundan yararlanmak,
- Borçları zamanında sıkıntıya girmeden ödemek,

- Kar payı dağıtımın politikalarını belirlemek,
- Yatırımları artırmaktır.

Nakit bütçesi çeşitli basamaklara göre düzenlenir. Nakit bütçesinin düzenlenmesindeki ilk adım, bütçenin kapsayacağı sürenin tespitidir. İkinci adım da, satış tahminleri incelenir ve tahsilat zamanına bakılır. Üçüncü adım, nakit çıkışlarının tespitinden oluşur. Dördüncü adım ise, belirli zaman aralıklarında olası nakit giriş ve çıkış tahminleri yapıldıktan sonra bu tahminlerin birleştirilmesi sonucunda ortaya çıkan nakit bütçesinin hazırlanmasını kapsar (Akgüç 1994:195-196).

Nakit bütçesinde, satışlardan doğan nakit giriş günlerinin kesin olarak gösterilmesi gerekir. İşletmenin ödemesi gereken; ama ödeme zamanı belli olmayan nakit hareketleri nakit bütçesinde gösterilmez (Erdoğan, 1989:13). Nakit bütçesi, nakit girişleri ve nakit çıkışları olarak iki kısımdan oluşur.

Nakit bütçesinin nakit girişleri kısmında, bir faaliyet döneminde işletmeye olan nakit girişleri tahmin edilir. Bu kısmın düzenlenmesi ile, işletmenin gelecek faaliyet dönemindeki para girişleri tahmin edilmeye çalışılır. Satış faaliyetlerinin sonunda büyük bir nakit girişinin doğacağı beklenir. Satışların hepsi peşin olmayabilir; ancak tecrübe ve kayıtlardan yararlanılarak alacak tahsilat durumu tahmin edilebilir. Bir işletmedeki nakit girişleri şunlardır:

- a) Peşin mal ve hizmet satışı,
- b) Alacakların tahsil edilmesi,
- c) Serbest menkul değerlerin (hisse senedi ve tahvillerin) paraya dönüştürülmesi,

- d) Yatırımlardan sağlanan ve nakit olarak tahsil edilen gelirler (iştirak edilen ortaklıklardan alınan kar payları, kira, faiz gelirleri vb.),
- e) Alacak senetlerinin kredi kurumlarına iskonto ettirilmesi,
- f) Duran varlıkların peşin para karşılığı satışı,
- g) Nakit olarak alınan krediler,
- h) Sübvansiyonlar ve devlet ödemeleridir.

Nakit bütçesinin nakit çıkışları kısmında, bir faaliyet döneminde işletmenin yapacağı nakit çıkışları gösterilir. Bu kısım düzenlenirken nakit olmayan kalemlerin (amortisman gibi) ayıklanması gerekir (Welsch,1978: 457). Bir işletmedeki nakit çıkışlarını oluşturan kalemler şunlardır:

- a) Direkt malzeme giderleri,
- b) Direkt işçilik giderleri,
- c) Genel üretim giderleri,
- d) Genel yönetim giderleri,
- e) Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- i) Yatırım harcamaları,
- j) Borç ödemeleri,
- k) İştirak yatırımı,
- l) Temettüleri,
- m) Makine taksitleridir.

Hastane işletmelerine ait nakit bütçesinin formatı Tablo 12'deki gibi olabilir.

Tablo 12: X HastanesiYılı Nakit Bütçesi

NAKİT GİRİŞ VE ÇIKIŞLARI	AYLIK TUTAR	YILLIK TUTAR
Bütçelenen Nakit Girişleri (+)		
Satışlar Nakit Tahsilatı		
Banka Kredileri Nakit Tahsilatı		
Diğer Gelirler Nakit Tahsilatı		
Toplam Nakit Girişleri		
Bütçelenen Nakit Çıkışları (-)		
Direkt Malzeme Giderleri		
Direkt İşçilik Giderleri		
Genel Üretim Giderleri		
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		
Genel Yönetim Giderleri		
Yatırım Harcamaları		
Borç Ödemeleri		
İştirak Yatırımı		
Temettüleri		
Diğer Ödemeler		
Toplam Nakit Çıkışları		

3.2.9.2.2. Mali Tablolar Bütçesi

İşletme bütçelerinin tamamlanabilmesi için, son olarak mali tablo bütçeleri hazırlanır. Mali tablo bütçeleri, gelecek faaliyet dönemi içerisinde ulaşılması beklenen faaliyet sonuçlarını ve mali durumu ayrıntılı bir biçimde gösteren işletme bütçeleridir (Eksen,1999:29).

Mali tablo bütçeleri, işletme tarafından geliştirilen işletme bütçelerinin meydana getireceği sonuçları topluca gösteren teknik araçlardır. Mali tablo bütçeleri ile her aşamada yönetim karar ve planlarının etkileri kontrol edilir; ayrıca işletme tarafından düzenlenen tüm bütçelerin koordinasyonu sağlanır.

Mali tablo bütçesi, proforma gelir tablosu ve proforma bilanço olarak ikiye ayrılır:

3.2.9.2.2.1. Proforma Gelir Tablosu

Proforma gelir tablosu, bir bütçe dönemi içerisinde bir işletmenin elde edeceği tüm gelirlerle, bu gelirleri elde etmek için yapacağı giderleri ve bunun sonucunda ulaşılabilecek olan kar veya zarara ilişkin tahminleri topluca gösteren bir işletme bütçesidir.

Proforma gelir tablosu, beklenen sonuçların özetini verir. Proforma gelir tablosu, gelir ve giderleri içeren bütçeleri bir araya getirdiği için genel sonuçları daha kolay değerlendirme imkanı sağlar (Kashanian, 1995:30).

Bu bütçe, bir işletmenin faaliyet ve finansman bütçelerinde yer alan tahmini rakamlardan yararlanılarak hazırlanır. Gelir tablosunda yer alan, kar ve zarar kısımları bu bütçelerden yararlanılarak düzenlenir.

Tablo 13: X Hastanesi Yılı Proforma Gelir Tablosu

A. BRÜT SATIŞLAR	
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ	
1. Satıştan İadeler (-)	
2. Satış İskontoları (-)	
C. NET SATIŞLAR	
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	
BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI	
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)	
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	
FAALİYET KARI / ZARARI	
F. DİĞER FAALİYETLERDEN	
OLAĞAN GELİR VE KARLAR	
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
3. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	
4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar	
G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	
H. FİNANSMAN GİDERLERİ	
OLAĞAN KAR / ZARAR	
İ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	
DÖNEM KARI / ZARARI	
K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	
DÖNEM NET KARI / ZARARI	

3.2.9.2.2. Proforma Bilanço

Proforma bilanço, bir işletmenin bir bütçe dönemi içerisindeki faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkabilecek ekonomik ve finansal yapıyı tahmin etmeyi amaçlayan bir işletme bütçesidir. Faaliyet, finansman ve yatırım bütçelerinin konsolide edilmesi ile proforma bilançolar düzenlenebilir. Proforma bilanço, bütçe dönemi sonunda hastanenin varlık ve kaynak yapısını gösterdiğinden, hastanenin finansal yapısının belirlenmesinde önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

4. Performans Değerlendirme Sürecinde Koordinasyon

İşletmelerde istenilen amaç ve hedeflere ulaşabilmek için öncelikle standartların ortaya konulması gerekir. İşletmelerde standartların ortaya konulması içinde, bütçe çalışmaları yapmak gerekir. Bu nedenle yapılan işletme bütçelerinin yada planlarının kendi aralarında uyumlu, işletmenin yapısına uygun ve gerçekçi olması gerekir. Bir yönetim fonksiyonu olan koordinasyon, işletme fonksiyonlarına ilişkin faaliyetlerin, işletmenin istediği performans düzeyine ulaşabilmesini sağlayacak biçimde ve birbiriyle uyumlu olarak yürütülmesini öngörür (Yalkın 1985:24).

Uzun dönemli bütçeler üst kademe yönetimin, kısa dönemli bütçeler ise, bölüm yöneticilerinin sorumluluğunda hazırlanır. Bundan dolayı kısa ve uzun dönemli bütçeler arasında ve işletme yöneticileri arasında koordinasyon sağlanmalıdır. Aksi durumda işletmenin başarısızlığı söz konusu olur.

İşletme bütçelerinin planlanmasına ve hazırlanmasına tüm yöneticilerin katılması, işletmenin her bir bölümünün tüm bölümler hakkında bilgi sahibi olmasını, uzun ve kısa dönemli planların birbirini tamamlamasını ve işletmedeki değişik iş faaliyetleri arasında amaç birliğinin sağlanmasını sağlar.

5. Performans Değerlendirme Sürecinde Kontrol

Kontrol, bir işletmedeki faaliyetlerin planlanan doğrultuda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlendiği ve varsa sapmaların düzeltildiği bir süreçtir (Jack, 1986:18)

Kontrol fonksiyonu, fiili sonuçlar ile bütçelenen sonuçlar arasındaki farkın analizi, düzeltici önlemlerin alınması ve işletme faaliyetlerinin sürekli izlenmesi sürecidir. Kısaca kontrol şu öğelerden oluşur (Akal , 2000:59):

- a) İstenilen performans belirleyicileri; amaçlar, hedefler ve planlar,
- b) Gerçekleşen sonuçların istenilen performansla karşılaştırılması,
- c) Düzeltme işlevi.

Yönetim, kontrol ile işletmenin planlama sürecinde belirlenen amaç ve hedefleri gerçekleştirmede ne derece başarılı olduğunu görür. İşletme planlanan amaç ve hedeflere ulaşabilmek için işletme faaliyetlerinin, planlanan amaç ve hedeflere ve işletme planlarında belirtilen yöntemlere uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrolü gerekir; çünkü işletme faaliyetleri sonuçlandığı anda yapılan değerlendirme işletme performansını gösterir.

İşletmelerde gerçekleşen performansta ilk etapta değişiklik yapılamaz; ancak gelecek bütçe döneminde değişiklik yapılabilir. Bundan dolayı bütçe kontrolünün zamanı ve sıklığı performans değerlendirme açısından önemlidir. Gerçekleşen faaliyetler sonucu, gerçekleşen performansın dönemsel kontrolü yapılmalıdır. Dönemsel kontrollerde plan ve programların ne ölçüde gerçekleştiğini ve durumun düzeltilebilmesi için alınması gereken önlemleri gösteren performans raporları hazırlanmalıdır.

6. Hastane İşletmelerinde Performans Ölçümünde Kullanılacak Oranların Seçimi

İşletmelerin performansını değerlendirmede kullanılan diğer bir yöntem oran analizidir. Oran analizi, uygulanmasının kolay olması nedeniyle mali performans ölçümünde sıkça tercih edilmektedir.

Oran analizi, işletmelerin mali tablolarında yer alan kalemler arasında ilişkiler kurularak bulunan oranlarla yapılan incelemeye denir (Tandoğan, 2002:140).

Mali oranlar, işletmelerin mali tablolarında yer alan verilerden hareket edilerek hesaplanmaktadır. Bundan dolayı işletmelerde oran analizi yapılmadan önce mali tabloların analize uygun duruma getirilmesi gerekir. Hastane işletmelerinde yapılan oran analizlerinden istenilen başarının elde edilebilmesi için, gereksiz oranlara yer verilmemesi gerekir; ayrıca oranlara ait sonuçların doğru olarak yorumlanması gerekir.

Hastane işletmelerinde yapılan oran analizleri ile bazı amaçlar güdülür. Bunlar (Kurt, 1998: 79):

- **Tespit:** Oran analiziyle işletme faaliyetlerinin planlanan amaç ve hedefler doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği incelenerek, mevcut durum tespit edilir.
- **Değerlendirme:** Oran analiziyle işletme faaliyetlerinin verimlilik, iktisadilik, etkinlik ve karlılık gibi analizleri yapılarak performans değerlendirilir.
- **Planlama:** İşletmelerde oran analizi yoluyla elde edilen bilgiler değerlendirilerek kısa ve uzun süreli planlar yapılır. Ayrıca işletmenin ulaşması gereken amaç ve hedefleri belirlenmiş olur. Böylece geleceğe ilişkin planların yapılması sağlanır.
- İşletme ile ilgili üçüncü kişilere ve işletme sahiplerine işletmenin durumu hakkında bilgi ve güven vermek.

Oran analizinin performans göstergesi olarak kullanılması işletmelere aşağıda sıralanan faydaları sağlamaktadır (James ,1986: 1):

- İşletme içine yönelik performans ölçümü yapılır.
- İşletmenin etkili kararlar almasına yardımcı olur.
- Sapma analizleri gibi hesaplamalardan daha pratik olduğundan zaman kaybını önler.

Oran analizi ile çıkan sonuçların neyi ifade ettiklerinin belirlenmesi gerekir. Sonuçların olumlu yada olumsuz olarak değerlendirilebilmesi için çıkan sonuçların bazı standartlarla karşılaştırılması gerekir. Oran analizi için esas alınacak standartlar şunlardır (Kurt, 1998: 80):

- Önceki Yıl Sonuçları: İşletmelerin geçmiş yıllarına ait mali tablo analizlerine ait sonuçlar standart olarak kabul edilebilir. Bu sonuçların standart olarak kullanılması için geçmiş yıllardaki mali tabloların tutarlı olması gerekir.
- Sektör Sonuçları: İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin sonuçlar ölçüt olarak kabul edilebilir. Belirlenen standartlarla işletme faaliyetlerinin sonuçları karşılaştırılarak, işletme performansı hakkında bilgi sahibi olunabilir.
- Genel Kabul Görmüş Sonuçlar: Bu sonuçlar, deneyimlere dayalı olarak ortaya çıkan standartlar ve uluslararası standartlardır. Bu sonuçlar, standart olarak kullanılırken işletme koşulları ve ülke koşulları dikkate alınmalıdır (Akgüç, 1994,20).
- Bütçe Hedefleri: Bütçe hedefleri, standart olarak kabul edilebilir. Oranlarla bütçe hedefleri karşılaştırılarak performans değerlendirmesi yapılabilir.

Hastane işletmelerinde ve diğer işletmelerde yapılan oran analizlerinin sonuçları yorumlanırken şu hususlara dikkat edilmelidir:

- Fiyat Değişikliklerine Dikkat Edilmelidir: Karşılaştırmalı analizlerde fiyatlardaki değişiklikler dikkate alınarak analiz yapılmalıdır. Fiyat değişikliklerinin mali tablolar üzerindeki olumsuz etkileri giderilerek mali tablolar analize uygun duruma getirilmelidir.

- Anlamsız Oranlar Oluşturulmamalıdır: Kişi ve kurumların ihtiyaçlarına cevap verebilecek kadar oran geliştirilmelidir. İhtiyaç duyulan bilgiler, türüne ve amacına göre gruplandırılmalıdır.
- Oranlar Yanlış Yorumlanmamalıdır: Faaliyet sonuçları ve oran analizi sonuçları, T.L, gün, yüzde gibi kriterlere göre belirlenmelidir.
- Mevsimlik ve konjoktürel etkiler göz önüne alınmalıdır.

Hastane işletmelerinde performans ölçümünde ve değerlendirmesinde kullanılacak oranlar, verimlilik oranları, iktisadilik oranları, likidite oranları, mali yapı oranları, etkinlik (faaliyet -devir) oranları ve karlılık oranlarıdır.

6.1. Verimlilik Oranları

Verimlilik, üretilen hizmetlerin (çıktıların), üretim için kullanılan kaynaklara (girdilere) bölünmesiyle hesaplanır.

Hastane işletmelerinde yapılan verimlilik ölçümlerinde en çok karşılaşılan sorun, çıktı ve girdi çeşitliliğidir. Çıktı ve girdilerin aynı fiziksel değerlerle ölçülebilir olmaması yada girdi karışımlarının hizmet türüne göre farklı olması hesaplamalarda zorluklara neden olabilmektedir.

Hastane işletmelerindeki verimlilik analizlerinde, fiziksel ölçülerin kullanılmamasından dolayı, yapılan verimlilik analizlerinde parasal ölçüler kullanılır. Parasal ölçüler, fiziksel ölçülere göre ürün ve girdilerin çeşitliliği ile ilgili sorunları çözümlendiği gibi fiyat ve maliyet değişimlerini de hesaba katarak, daha sağlıklı bir verimlilik ölçümüne olanak sağlar (Akal, 2000: 153).

Hastane işletmelerinde kullanılan verimlilik oranları, varlık kullanım verimliliği ve toplam faktör verimliliği oranlarıdır.

6.1.1. İşletme Varlıklarının Kullanım Verimliliği Oranı

Bu oran, bir işletmenin aktifinde yer alan varlıkların işletme faaliyetlerinde ne derece verimli kullanıldığını ortaya koyan bir orandır (Akgüç, 1990: 317). Bu oran literatürde bir karlılık oranı olarak kabul edilir. Bu oran, net karın varlıklar toplamına bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$\text{Oran} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Toplam Varlıklar}}$$

Bu oranın yüksek çıkması, karlılık artacağı için işletme lehinedir. Bu oranın düşük çıkması ise, karlılık düşeceğinden işletme aleyhinedir.

6.1.2. Toplam Faktör Verimliliği Oranı

Bu oran, minimum kaynak tüketimi ile maksimum üretimi sağlayacak optimum noktaya ulaşma derecesini gösteren belirleyici bir göstergedir. Toplam faktör verimliliği, işletme satışlarının satışların maliyetine oranlanmasıyla hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir (Alpugan ve başk.,1997:15).

$$\text{Oran} = \frac{\text{Satışlar}}{\text{Satışların Maliyeti}}$$

Bu oranın yüksek çıkması işletme için olumludur; çünkü satışı yapılan hizmetlerin gelirinin üretim maliyetlerinden yüksek olduğu bir durum söz konusudur. Bu durum işletme karını artıracığından işletme için arzulanan bir sonuçtur.

6.2. İktisadilik Oranı

İktisadilik, satış hasılatı ile bu hasılatın oluşmasını sağlayan mal ve hizmetlerin maliyetleri arasındaki ilişkiyi gösterir.

Toplam Satışlar / Toplam Üretim maliyeti oranı ile ifade edilen iktisadilik, pazar koşullarının, yönetim ve satış politikalarının performansının ölçülmesini içeren genel bir ölçümdür (Kurt, 1998:94). İktisadilik oranı, aynı zamanda toplam faktör verimliliğini verir.

6.3. Likidite Oranları

Likidite oranları, hastane işletmelerinin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü ölçmek ve likidite yeterliliğini belirlemek için kullanılır (Doğan, 1995: 498).

Bir hastane işletmesinin likidite oranları ne derece yüksekse, o hastane işletmesinin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünde o derece yüksektir; ayrıca finansal açıdan da rahattır ve likidite sıkıntısı yoktur. Hastane işletmelerinde kullanılan likidite oranları, cari oran, likidite oranı ve nakit oranıdır.

6.3.1. Cari Oran

Cari oran, normal şartlar altında hastane işletmesinin kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücünü ortaya koyan bir oran olup, dönen varlıkların kısa vadeli borçlara bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Borçlar}}$$

Bu oran sonucunun 2 olması istenir; ancak gelişmekte olan ülkelerde bu oran sonucunun 1.5 olması yeterlidir. Bu oranın yüksek olması, hastane işletmesinin kısa vadeli borçlarını dönen varlıklarla ödeyebilme gücünün yüksek olduğunu ve nakit birikiminin yüksek olduğunu, fazla miktarda değerli evrak (tahvil gibi) satın alınmış olduğunu, stok mevcutlarında ihtiyacı aşan bir fazlalık bulunduğunu ve alacak hesaplarının arttığını gösterir. Bu oran sonucu düşük ise, yukarıdaki durumların tersi bir durum söz konusudur.

6.3.2. Likidite Oranı (Asit Test Oranı)

Bu oran, hastane işletmelerinin kısa vadede stoklarını paraya çevirememesi veya satamaması gibi durumlarda borç ödeme gücünün ne olacağı hakkında bilgi verir (Çaldağ, 255:2003). Bu oran, dönen varlıkların (stoklar düşürüldükten sonra) kısa vadeli borçlara bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Dönen Varlıklar - Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Borçlar}}$$

Stokların daha düşük fiyatlarla paraya çevrilebilme özelliklerinden dolayı bu oranda daha hızlı paraya çevrilebilen dönen varlıklar hesaba alınır ve stoklar dönen varlıklar dışında bırakılır (Akal, 2000: 173).

Bu oranın genellikle 1 olması istenir. Bu oran sonucu 1 veya 1'den yüksek ise, hastane işletmesi kısa vadeli borçlarının tamamını dönen varlıklarla veya hızla paraya çevrilebilen değerlerle karşılayabilir (Akgüç, 1990: 285). Bu oran 1'den küçük ise, hastane işletmesinin stoklara bağımlı olduğu ortaya çıkar (Çaldağ, 255:2003).

6.3.3. Nakit Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesinin olağanüstü ekonomik koşullarda stoklarını satamadığı ve alacaklarını tahsil edemediği durumlarda kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücünü gösterir (Akdoğan, Tenker, 1988:325). Nakit oranı, para ve para değeri olan değerlerin, kısa vadeli borçlara bölünmesi ile hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$\text{Nakit Oranı} = \frac{\text{Dönen Varlıklar} - (\text{Stoklar} + \text{Alacaklar})}{\text{Kısa Vadeli Borçlar}}$$

Bu oran sonucunun, 0.20 olması yeterli görülür. Bu oran sonucu, 0.20'nin üzerinde ise, para atıl durumda bulundurulmaktadır. Bu oran sonucu 0.20'nin altında ise, hastane işletmesinin para durumu zayıftır; ayrıca kredi bulma şansının düşük olduğu anlaşılır (Çaldağ, 255 :2003).

6.4. Mali Yapı Oranları

Mali yapı oranları, hastane işletmelerinin normal faaliyetleri sonucu zarar etmesi, aktiflerinin değerinin düşmesi veya gelecek yıllar için tahmin edilen nakit akımının gerçekleştirilmemesi halinde söz konusu işletmelerin mali yükümlülüklerini yerine getirip getirmeyeceği konusunda önemli ipuçları verir. Mali yapı oranları, hastane işletmelerinin rasyonel olarak finanse edilip edilmediğini, kredi veren kuruluşlara yeterli güvence sağlayıp sağlayamadığını gösterir (Akgüç, 1990: 286).

6.4.1. Borçların Varlıklar Toplamına Oranı (Kaldıraç Oranı)

Bu oran, işletme varlıklarının yüzde kaçının borçlarla (yabancı kaynaklarla) finanse edildiğini gösterir (Erol, 1999:156). Bu oran, toplam borçların toplam varlıklara (aktiflere) bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Toplam Borçlar}}{\text{Toplam Varlıklar (Aktifler)}}$$

Hastane işletmelerinde bu oranın genel kabul görmüş değeri, 0.50'dir. Bu oranın 0.50 olması işletme için riskli değilken, oranın 0.60'ın üzerine çıkması işletme için risk teşkil eder. Bu oranın 0.60'ın üzerine çıkması halinde, işletmenin borç baskısı altına girmeye başladığını ve işletmenin faiz ve borçlarını ödeyememe nedeniyle mali yönden zor durumlara düşme olasılığının yüksek olduğunu gösterir .

6.4.2. Özsermayenin Aktif Toplamına Oranı

Bu oran, işletme varlıklarının yüzde kaçının işletme sahibi veya sahipleri tarafından finanse edildiğini gösterir. Bu oran, özsermayenin aktif toplamına bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$\text{Özsermaye} \\ = \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Aktif Toplamı}}$$

Bu oranın genel kabul görmüş değeri bulunmamaktadır; ancak bu oran sonucunun 0,50'nin altına düşmemesi arzulanır. Bu oranın yüksek olması, hastane işletmelerinin mali yükümlülüklerini yerine getirebileceğini ve mali sıkıntıya düşme olasılığının az olduğunu gösterir. Bu oranın düşük olması, hastane işletmelerinin büyük kar sağlayabileceği gibi fiyatların düşmesi halinde ve ekonomideki durgunluk dönemlerinde, faiz ve ana para taksitlerini ödemede zorluklarla karşılaşarak ağır zararlara uğrayabileceğini hatta varlığını devam ettirme konusunda zorluklarla karşılaşabileceğini ifade eder (Akdoğan, Tenker, 1988:331).

6.4.3. Finansman Oranı

Bu oran, hastane işletmelerinin borçlanma suretiyle sağladığı yabancı kaynaklar ile işletme sahiplerinin sağladığı sermaye arasındaki ilişkiyi gösterir (Erol, 1999:157). Bu oran, özsermayenin borçlar toplamına bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Toplam Borçlar}}$$

Hastane işletmelerinde bu oranın en az 1 olması istenir. Bir hastane işletmesinde bu oran 1'den yüksek ise, hastane işletmesinin borçlarını rahat ödeyebileceğini ve hastane varlıklarının, işletme sahiplerince karşılandığını gösterir (Çaldağ, 261 :2003). Bu oran 1'den düşük ise, hastane işletmesinin yabancı kaynaklar (borçlar) altında bulunduğunu gösterir.

6.4.4. Kısa Vadeli Borçların Kaynaklara Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesine ait iktisadi varlıkların ve işletme faaliyetlerinin yüzde kaçının kısa vadeli yabancı kaynaklarla finanse edildiğini ortaya koyar. Başka bir ifade ile bu oran, işletme faaliyetlerinin finansmanında yararlanılan yabancı kaynakların yüzdesini veren bir orandır. Bu oran, kısa vadeli borçların kaynaklar toplamına bölünmesiyle bulunur ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Kısa Vadeli Borçlar}}{\text{Kaynaklar (Pasifler) Toplamı}}$$

Bu oranın hastane işletmeleri açısından genel kabul görmüş değeri 0.30 - 0.40 olup, bu oranın yüksek olması hastane işletmesine ait iktisadi varlıkların büyük bölümünün kısa vadeli borçlarla finanse edildiğini gösterir. Hastane işletmesi gelecekte ödeme güçlükleri yaşamak istemiyorsa kısa süreli borçlarla duran varlıklarını finanse etmekten kaçınmalıdır (Akgüç, 1990: 291).

6.4.5. Uzun Vadeli Borçların Kaynaklara Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesine ait varlıkların ve gerçekleşen faaliyetlerin finansmanında uzun vadeli yabancı kaynaklardan ne ölçüde yararlanıldığını gösterir. Başka bir ifade ile, bir hastane işletmesinin aktifinde yer alan varlıkların % kaçının uzun vadeli finansal kaynaklarla finanse edildiğini ortaya koyan bir orandır (Akdoğan, Tenker, 1988:333). Bu oran, uzun vadeli borçların kaynaklara bölünmesiyle bulunur ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Uzun Vadeli Borçlar}}{\text{Kaynaklar (Pasif) Toplamı}}$$

Bu oranın hastane işletmeleri ve diğer işletmeler için genel kabul görmüş bir değeri yoktur; ancak bu oran sonucunun % 50 olması işletme için olumlu olduğu yönünde bir kanı vardır. Bu oranın yüksekliği, hastane işletmelerinin kullandığı kaynaklar arasında uzun vadeli borçların fazlalığını ortaya koyar. Hastane işletmelerinde uzun vadeli kredi kullanılması, işletmelerin her yıl ödemek zorunda kalacağı faiz yükünü artırır ve ortaklara ödenen kar payı dağıtımını azaltır (Akgüç, 1990: 292).

6.4.6. Özsermayenin Maddi Duran Varlıklara Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesindeki maddi duran varlıkların finansmanında özsermayeden ne derece yararlanıldığını gösterir (Akgüç, 1990: 292-293). Bu oran özsermayenin maddi duran varlıklara bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Maddi Duran Varlıklar}}$$

Bu oranın 1 veya 1'den büyük olması, hastane işletmesine ait maddi duran varlıkların tümünün özsermaye ile finanse edildiğini gösterir. Bu oranın değeri arttıkça, alacaklılar için emniyet payı da artar. Bu oran 1'den küçük ise, hastane işletmesinin maddi duran varlıklarının finansmanında yabancı kaynaklara başvurduğunu gösterir (Akgüç, 1990:293).

6.5. Etkinlik (Faaliyet – Devir) Oranları

Etkinlik oranlarına, faaliyet oranları veya devir hızları da denilmektedir. Bu oranlar, hastane işletmelerine ait varlıkların etkin olarak kullanılıp kullanılmadığını açıklayan performans göstergeleridir.

6.5.1. Alacak Devir Oranı (Alacak Dönme Çabukluğu)

Bu oran, bir hastane işletmesinin alacaklarını tahsil edilebilme kabiliyetini gösterir (Doğan, 1995: 501). Bu oran hesaplanırken, kredili ve peşin satışlar ayrılmadan oranın payındaki yıllık satış tutarı aynı yıldaki ticari alacaklar toplamına bölünür ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ticari Alacaklar}}$$

Bu oranın yüksekliği, hastane işletmesinin alacak politikasının iyi işlediğini, şüpheli alacaklarının fazlaca bulunmadığını ve bu nedenle tahsilat kayıplarının düşük olduğunu gösterir. Bu oranın düşüklüğü ise, hastane işletmesinin alacak politikasının iyi işlemediğini ve hastane işletmesinin tahsilat güçlüğü ve nakit sıkıntısı içinde bulunduğunu gösterir (Akgüç 1990 307).

6.5.2. Stok Devir Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesindeki stokların paraya çevrilebilme hızını ortaya koyan bir orandır. Stok devir hızı, aynı zamanda bir işletmedeki stokların dönem içerisinde kaç defa yenilendiğini de ortaya koymaktadır.

Hastane işletmelerinde stok devir hızı hesaplanırken işletme bilançosunda yer alan stoklar esas alınır. Stok devir oranı (hızı), satılan hizmetin maliyetinin ortalama stoklara bölünmesiyle bulunur ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Satılan Hizmetin Maliyeti}}{\text{Ortalama Stoklar}}$$

Paydadaki ortalama stoklar, dönem başı stoklar ile dönem sonu stoklar toplamının ikiye bölünmesiyle bulunur. ABD'deki hastane işletmelerinde bu oranın standardı 50 civarındadır. Stok devir hızının yüksekliği, işletmenin aşırı stoklamaya gitmeden, stokları etkin kullandığını ve stoklara fazla para bağlamadığını gösterir. Ayrıca bu oranın yüksekliği, işletmelere daha fazla kar edebilme, rekabete daha fazla dayanabilme, stok maliyetlerinde düşüklük ve talepler doğrultusunda müşterilerine daha fazla imkan sağlama açılarından kolaylıklar sağlar (Akgüç, 1990: 298).

Stok devir hızının düşüklüğü ise, işletmelerde stok miktarı ve stok bulundurma maliyetlerinin yüksek olduğunu, rekabete fazlaca dayanma gücü bulunmadığını, stoklarının demode olma riski ile karşı karşıya bulunduğunu gösterir.

Hastane işletmeleri genellikle düşük stok seviyesi ile çalışmaktadır

6.5.3. Dönen Varlıklar Devir Oranı

Bu oran, dönen varlıkların dönme çabukluğunu; yani hastane işletmelerinde yer alan dönen varlıkların kullanımındaki etkinliği gösterir (Doğan, 1995: 502). Bu oran, net satışların dönen varlıklara bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Dönen Varlıklar}}$$

Bu oranın yüksek çıkması, hastane işletmesine ait dönen varlıkların etkin kullanıldığını, işletmenin dönen varlıklara daha az kaynak bağladığını, finansman ihtiyacının azaldığını ve işletme karlılığının artacağını gösterir (Doğan, 1995: 502). Bu oranın düşüklüğü ise, işletmedeki dönen varlıkların atıl (fazla) bulundurulduğunu gösterir (Çaldağ, 259:2003).

6.5.4. Özsermaye Devir Oranı

Net satışların özsermayeyi karşılama derecesini gösteren bu oran, bir hastane işletmesindeki özsermayenin ne derece etkin kullanıldığını ölçmeye yarayan bir göstergedir (Tandoğan, 2002:158). Bu oran, net satışların özsermayeye bölünmesiyle bulunur ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Özsermaye}}$$

Bu oranın yeterli olup olmadığını belirlemek için geçmiş yılların sonuçlarıyla karşılaştırma yapılabilir. Bu oranın yüksekliği, hastane işletmelerindeki özsermayenin etkin olarak kullanıldığını gösterir. Ancak hastane işletmelerinde özsermaye yetersiz ise, bu oran yüksek çıkabilir. Bu oranın düşüklüğü ise, ya işletmedeki özsermayenin verimli kullanılmadığını ya da işletmede fazla özsermaye bulunduğunu gösterir.

6.5.5. Toplam Varlıklar Devir Oranı

Bu oran, işletme varlıklarının kullanım etkinliğini ölçmek için kullanılan bir orandır (Akgüç, 1990: 311). Bu oran, net satış tutarının varlıklar toplamına bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Varlıklar Toplamı}}$$

Hastane işletmelerinde bu oranın genel kabul görmüş değeri 1.75'tir. Bu oranın düşük olması, boş kapasiteyi gösterir. Bu oranın yüksekliği ise, işletmeler için olumludur; çünkü işletme varlıkları etkin kullanılmıştır.

6.5.6. Net İşletme Sermayesinin Devir Oranı

Bu oran, net işletme sermayesinin yeterli olup olmadığını ve ne derece etkin kullanıldığını ölçmeye yarayan bir orandır (Çaldağ, 258:2003). Bu oran, net satışların net işletme sermayesine bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Net İşletme Sermayesi (Dönen Varlıklar – Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar)}}$$

Bu oranın hastane işletmeleri açısından net kabul görmüş değeri yoktur. Bu oranın yüksek olması, işletme sermayesinin yetersizliğini gösterir. Bu oranın düşük olması ise, işletmenin aşırı işletme sermayesine sahip olduğunu, işletmenin ihtiyacından fazla nakit değerlere sahip olduğunu ve işletme sermayesinin geçici yatırımlar için kullanıldığını gösterir (Akgüç, 1990: 311).

6.6. Karlılıkla İlgili Oranlar

Karlılıkla ilgili oranlar, bir hastane işletmesinin faaliyetleri sonucunda ölçülü ve yeterli kar sağlayıp sağlamadığını ölçmeye yarar. Bu konu işletme sahip ve yöneticileri açısından çok önemlidir; çünkü kar yönetimin başarısı olurken, aynı zamanda işletmenin kısa vadeli gelirlerinin artmasının ve uzun vadeli yatırımlarının değer kazanmasını da sağlar.

Bir hastane işletmesinin elde ettiği karın, yeterli olup olmadığını belirlemek için şu noktalara dikkat etmek gerekir:

- İşletme sermayesinin başka alanlarda kullanılması halinde sağlayacağı gelirler,
- Genel ekonomik koşullar,
- Benzer hastane işletmelerinin kar oranları,
- Geçmiş yıllardaki karın göstermiş olduğu eğilimler,
- Hastane işletmesinin planladığı kar hedefleri.

Bir hastane işletmesindeki karlılıkla, hastane işletmesinin sermayesi ve işletmenin satışları arasında ilişkiler kurularak kara ilişkin oran analizi ve karlılık analizi yapılmaktadır.

6.6.1. Kar İle Sermaye Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar

İşletmelerdeki kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını belirlemek için kar ile sermaye arasındaki ilişkiler analiz edilir (Akdoğan, Tenker, 1988:348).

6.6.1.1. Özsermayenin Karlılığı Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesine yatırım yapmış olan ortakların, işletmeye yatırdıkları kaynak karşılığında her birim sermaye için ne oranda kar sağladığını ve işletme yönetiminin başarısını gösterir (Özgülbaş, 2001:72). Bu oran, net karın özsermayeye bölünmesiyle bulunur ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Net Kar}}{\text{Özsermaye}}$$

Bu oranın yüksek olması, hastane işletmesinin yeni yatırımlar yapması için fon sağlamada avantajlar sağlar. Bir hastane işletmesinin özsermayesi yüksek ise, bu hastane işletmesinin borç bulması kolaylaşır.

6.6.1.2. Varlıkların Karlılığı Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesinin varlıklarını ne ölçüde karlı kullandığını göstermektedir; yani bir hastane işletmesindeki varlıkların, kaynak değerinin yüzde kaçı oranında kar sağladığını göstermektedir.

Bu oranın yüksek çıkması, işletme için olumlu iken, bu oranın düşük çıkması olumsuzdur. Bu oran şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Net Kar}}{\text{Varlıklar Toplamı}}$$

6.6.2. Kar İle Satışlar Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar

Bir hastane işletmesinin faaliyet sonuçları gelir tablosunda, brüt satış karı, faaliyet karı, dönem karı ve net kar olarak ortaya çıkar. Bir dönemin satışlarının bütün bu karları sağlayacak büyüklükte olması gerekir. Bu nedenle söz konusu karlar ile net satışlar arasında ilişkiler kurularak satışların karlılık oranları hesaplanır. Bu oranların genel kabul görmüş değerleri bulunmamaktadır. Bu oran sonuçları, hastane işletmelerinin içinde bulunduğu sektör ortalamaları ve hastane işletmelerinin geçmiş yıllar oranları ile karşılaştırılarak yorumlanır.

Bu oranların yüksek çıkması, işletmenin karlılığının da yükselmesi nedeniyle olumlu olarak değerlendirilir. Bu oranların düşük çıkması ise, işletme karlılığı artacağı için olumsuz olarak değerlendirilir.

6.6.2.1. Faaliyet Kar Marjı

Bu oran, bir hastane işletmesine ait faaliyet karının ne kadarlık kısmının net satışlardan sağlandığını gösterir (Bektöre, Çömlekçi ve Sözbilir, 2002: 255). Bu oran, faaliyet karının net satış tutarına bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Faaliyet Karı (Faaliyet Geliri)}}{\text{Net Satışlar}}$$

Bu oran, vergi ve faizler ödendikten sonra işletme sahiplerine kar sağlayacak düzeyde bulunmalıdır (Akgüç, 1990: 319). Bu oranın yeterli olup olmadığını belirlemek için, geçmiş yıllardaki “Faaliyet Karı / Net Satışlar” oranı sonuçlarına ve benzer işletmelerin sonuçlarına bakılır. Bu oranın yüksek çıkması, işletme lehinedir.

6.6.2.2. Net Kar Marjı

Bu oran, bir hastane işletmesinin vergi sonrası karının, net satışların yüzde kaçı oranında gerçekleştiğini gösterir (Bektöre, Çömlekçi ve Sözbilir, 2002: 256). Net kar oranı, her satıştan ne kadar kar edildiğini ve hastane işletmesi faaliyetlerinin verimliliği konusunda bilgi verir. Bu oran, net karın net satış tutarına bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}}$$

Bu oran sonuçlarının yüksek çıkması işletmeler için olumludur.

6.6.2.3. Brüt Kar Marjı

Bu oran, brüt satış karının net satışlar içinde ne kadar yer aldığını belirlemekte kullanılır; yani net satışların yüzde kaç oranında brüt kar elde edildiğini gösterir. Bu oran, brüt satış karının net satışlara bölünmesiyle hesaplanır ve şu şekilde formüle edilir:

$$= \frac{\text{Brüt Satış Karı}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{Brüt Satış Karı} = \text{Net Satışlar} - \text{Satılan Hizmetler Maliyeti}$$

Bu oranın yüksek çıkması, işletme için olumlu bir sonuçtur; çünkü faaliyet giderleri ile olağan ve olağandışı gider ve zararlar karşılandıktan sonra doyurucu oranda dönem karı kalacaktır (Bektöre, Çömlekçi ve Sözbilir, 2002 :254).

III. BÖLÜM

HASTANE İŞLETMELERİNDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜNDE BÜTÇELERİN VE FİNANSAL VERİLERİN KULLANIMINA İLİŞKİN BİR MODEL

Hastane işletmelerinde sağlıklı kararların alınabilmesi için performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi gerekir. Hastane işletmelerinde performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili olarak yapılacak işlemler önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1. Yöntem

Bu bölümde hastane işletmelerinde mali nitelikte performansı ölçebilmek için, hastane işletmelerine ilişkin varsayımlarda bulunularak bütçeler düzenlenmiştir. Örnek bir hastane işletmesinin mali tablolarından performans göstergesi olarak seçilen oranlar üzerinden oran analizi yapılmıştır.

2. Varsayımlar

Türkiye'deki hastane işletmelerinde bütçe çalışmalarının yapılmadığı, yapılanların ise çok dar çerçevede yapıldığı bilinmektedir. Bu nedenle bütçeler açısından gerçek verilere ulaşmak mümkün olmamıştır. Çalışmada kullanılan bütçe rakamları tamamen varsayımlara dayanmaktadır. Bu kısımda yapılacak oran analizi ise, adı kullanılmayacak olan bir hastane işletmesine ait 1999 ve 2000 yılı mali tablolarından yararlanılarak yapılacaktır. Adı kullanılmayan hastane işletmesi , “ A Hastanesi” olarak anılacaktır.

3. Sınırlılıklar

Hastane işletmelerinden alınan bütçe verileri bu çalışma için yetersiz olduğundan bütçe örnekleri tarafımızdan geliştirilmiştir. Özellikle bütçe rakamlarının tamamı, bütçe formatlarının bazıları tarafımızdan geliştirilmiştir. Mali oranlarla yapılan performans ölçümünde ise, örnek hastane işletmesine ait finansal tablolardaki enflasyon etkisi göz ardı edilmiştir.

4. A Hastanesi'ne Ait Bütçelerin Düzenlenmesi ve Performans Raporlarının Düzenlenmesi

A Hastanesi'ne ait mali bilgiler ve üretim işletmelerine ait bütçeler incelenerek hastane işletmelerinde mali nitelikte performansın ölçülmesini sağlayacak bütçeler geliştirilmiştir. Geliştirilen bütçelerle fiili sonuçlar karşılaştırılarak performans raporları düzenlenmiştir.

4.1. A Hastanesi'ne Ait Bütçelerin Düzenlenmesi

A Hastanesi'ne ilişkin olarak düzenlenen bütçeler, faaliyet ve finansman bütçeleridir.

4.1.1. A Hastanesi Satış Bütçesinin Düzenlenmesi

A Hastanesi satış bütçesi, servis geliri, poliklinik geliri, ameliyathane geliri, acil servis geliri ve tedavi-destek birimleri gelirlerinden oluşmaktadır. A Hastanesi'nin 2000 yılı satış bütçesi Tablo 14'de verilmiştir. Tablo 14'e göre satış bütçesi gelirlerinin en büyük kısmını % 32.8 ile servis gelirleri oluşturmaktadır.

A Hastanesi'ne ait satış bütçesi gelirleri şu şekilde hesaplanmıştır:

- Servis (Yatan Hasta) Gelirleri:

A Hastanesi servisini (yatan hasta birimini), genel cerrahi, dahiliye, kulak burun boğaz, ortopedi, kadın-doğum ve çocuk hastalıkları bölümleri oluşturmaktadır.

A Hastanesi servisi 60 yataklı olup, yılın her günü ve 24 saat hizmet sunmaktadır. A Hastanesi servisi % 85 doluluk oranı ile çalışmaktadır. Yatan hasta başına servis ortalama ücreti, 400 milyon T.L' olup tahmini servis geliri, servislerde yatacak hasta sayısının servis ücretiyle çarpılması ile hesaplanabilir.

$$\text{Yıllık Yatak Günü} = \text{Yatak Sayısı} \times \text{Takvim Günü} = 60 \times 365 = 21.900$$

$$\text{Servis Hasta Sayısı} = \text{Yatak Günü} \times \text{Doluluk Oranı}$$

$$\text{Servis Hasta Sayısı} = 21900 \times \%85 = 18.615$$

A Hastanesi servisinde, bir yıl içerisinde normal şartlar altında 18.615 hastanın yatması tahmin edilmektedir; yani A Hastanesi servisinin bir yıl içerisinde 18.615 hastaya hizmet vermesi planlanmıştır. Buna göre yıllık servis geliri;

$$\text{Servis Hasta Sayısı} \times \text{Servis Ücreti}$$

$$18.615 \times 400.000.000 = 7.446.000.000.000 \text{ T.L olarak hesaplanmıştır.}$$

- Poliklinik Gelirleri:

A Hastanesi polikliniklerini, genel cerrahi, dahiliye, kulak burun boğaz, göz, nöroloji, cildiye, çocuk, ortopedi, diş ve kadın doğum hastalıkları poliklinikleri oluşturmaktadır. Her poliklinik 2 odada hizmet sunmaktadır. Poliklinik gelirlerine ilişkin olarak yapılacak olan hesaplamalarda 10 olan poliklinik sayısı, oda sayısı baz alınarak 20 olarak değerlendirilecektir.

A Hastanesi poliklinikleri randevu ile hizmet vermektedir. A Hastanesi poliklinikleri, günde 8 saat ve senede 240 gün hizmet vermektedir. Bir poliklinikte saatte ortalama 3 muayene yapılmaktadır. Bir poliklinikte günde ortalama 24 muayene yapılmaktadır. Hastane polikliniklerinde günde toplam 480 muayene yapılmaktadır. Poliklinik hizmetleri gelirleri, yıllık muayene sayısı ile muayene ücretinin çarpılması sonucu bulunur.

Yıllık Muayene Sayısı = Günlük Muayene Sayısı x Yıllık Çalışma Günü

$480 \times 240 = 115.200$ muayene

Muayene ücreti, 40 milyon T.L olduğuna göre yıllık poliklinik geliri;

Yıllık Muayene Sayısı x Muayene Ücreti

$= 115.200 \times 40.000.000 = 4.608.000.000.000$ T.L'dir.

- Ameliyathane Gelirleri:

A Hastanesi'nde, yatan hastalara ve poliklinik hastalarına hizmet veren 2 ameliyathane bulunmaktadır. A Hastanesi'nde geçmiş yıl verileri dikkate alınarak günde ortalama 6 ameliyat yapılması planlanmıştır. A Hastanesi ameliyathaneleri, yılda 240 gün hizmet vermektedir.

A Hastanesi'nde yapılan ameliyatlara çok çeşitli olmasından dolayı, A Hastanesi'nde yapılacak olan ameliyatlara ilişkin standart fiyatlar belirlenememiştir. Bu nedenle yapılacak olan ameliyatlara ilişkin tahmini gelirler toplanarak tahmini ameliyathane gelirleri hesaplanmıştır.

A Hastanesi'nde geçmiş yıl verileri dikkate alınarak yapılan hesaplamalar sonucunda tahmini olarak 1500 ameliyatın yapılması ve ameliyathane faaliyetlerinden 3.192.000.000.000 T.L gelir elde edilmesi planlanmıştır.

- Acil – Servis Gelirleri:

A Hastanesi acil servis birimi, yılın her günü ve 24 saat hizmet vermektedir. A Hastanesi acil servisinin, yatak sayısı 5 olup doluluk oranı % 60'tır. Acil servis bünyesinde 1 laboratuvar yer alıp günde 120 test yapılmaktadır. Ayrıca acil serviste yer alan ameliyathanede, günde 3 ameliyat yapılmaktadır. Acil servis biriminde yer alan poliklinikte günde 80 muayene yapılmaktadır. Tüm bu bilgiler ışığında acil servis gelirleri, acil servis birimine ait servis, poliklinik, laboratuvar ve ameliyathane gelirlerinin toplanması ile hesaplanmıştır. Acil servis gelirleri, 4.234.000.000.000 T.L olarak tahmin edilmiştir.

- Tedavi ve Destek Birimleri:

A Hastanesi'nin tedavi ve destek birimlerini, biyokimya laboratuvarı ve radyoloji birimi oluşturmaktadır. A Hastanesi laboratuvarında günde ortalama 500 test yapılmaktadır. Radyoloji biriminde ise, günde ortalama 20 adet MR-EKG-Tomografi vs. çekimi yapılmaktadır. A Hastanesi'nin geçmiş yıl verilerinden yararlanılarak tedavi ve destek birimleri gelirleri 3.250.000.000.000 T.L olarak tahmin edilmiştir.

Tablo 14: A Hastanesi 2000 Yılı Satış Bütçesi

GELİR TÜRÜ	YILLIK HİZMET SATIŞ MİKTARI	YILLIK HİZMET SATIŞ TUTARI (MİLYON T.L)
Servis Gelirleri	18.615	7.446.000
Poliklinik Gelirleri	115.200	4.608.000
Ameliyathane Gelirleri	1500	3.192.000
Acil Servis Gelirleri		4.234.000
Servis	1095	438.000
Poliklinik	29.200	1.168.000
Laboratuvar	43.800	438.000
Ameliyathane	1.095	2.190.000
Tedavi-Destek Birimleri Gelirleri		3.250.000
Laboratuvarlar	125.000	1.250.000
Radyoloji Birimi	5.000	2.000.000
TOPLAM		22.730.000

4.1.2. A Hastanesi Hizmet Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi

A Hastanesi'nde ürettiği yapılan sağlık hizmetleri, servis hizmetleri, poliklinik hizmetleri, ameliyathane hizmetleri, acil servis hizmetleri ve tedavi – destek birimleri hizmetleridir. A Hastanesi'ndeki hizmet üretimi, tatil, izin vb. faktörlerden etkilendiği için aylık hizmet üretim miktarı tam olarak belirlenememiştir. Bundan dolayı hizmet üretim bütçesi yıllık olarak düzenlenmiştir. A Hastanesi hizmet üretim bütçesinde belirtilen hizmet üretim miktarları satış bütçesine uygun olarak tespit edilmiştir. A Hastanesi'nin 2000 yılı hizmet üretim bütçesi Tablo 15 te gösterilmiştir. Hizmet üretiminin parasal olarak en büyük kısmının, % 32.8 ile servislerde üretilmesi planlanmıştır.

Tablo 15: A Hastanesi 2000 Yılı Hizmet Üretim.Bütçesi

HİZMET TÜRÜ	YILLIK HİZMET ÜRETİM MİKTARI	YILLIK HİZMET ÜRETİM TUTARI (MİLYON T.L)
Servis Hizmetleri	18.615	7.446.000
Poliklinik Hizmetleri	115.200	4.608.000
Ameliyathane Hizmetleri	1.500	3.192.000
Acil Servis Hizmetleri		4.234.000
Servis	1.095	438.000
Poliklinik	29.200	1.168.000
Laboratuvar	43.800	438.000
Ameliyathane	1.095	2.190.000
Tedavi-Destek Birimleri Hizmetleri		3.250.000
Laboratuvarlar	125.000	1.250.000
Radyoloji Birimi	5.000	2.000.000
TOPLAM		22.730.000

4.1.3. A Hastanesi Direkt Malzeme Bütçesinin Düzenlenmesi

Direkt malzeme bütçesi, direkt malzeme miktar ve direkt malzeme satınalma bütçelerinin konsolide edilmesiyle düzenlenir. Bundan dolayı A Hastanesi'ne ait direkt malzeme miktar ve direkt malzeme satınalma bütçelerinin düzenlenmesinden sonra A Hastanesi'ne ait direkt malzeme bütçesi düzenlenmiştir. A Hastanesi'nin 2000 yılı direkt malzeme bütçesi Tablo 18'de gösterilmiştir. A Hastanesi'ne ait 2000 yılı direkt malzeme bütçesi giderlerinin en büyük kalemını, % 38.6 ile laboratuvar malzemeleri giderleri oluşturmaktadır. Birimler bazında en çok direkt malzeme giderinin, % 41.6 ile teşhis ve tedavi destek birimlerinde gerçekleşeceği tahmin edilmiştir.

4.1.3.1. A Hastanesi Direkt Malzeme Miktar Bütçesinin Düzenlenmesi

A Hastanesi'nde 2000 yılında kullanılacak tahmini direkt malzeme miktarı Tablo 16' da gösterilmiştir.

Tablo 16: A Hastanesi 2000 Yılı Direkt Malzeme Miktar Bütçesi

DİREKT MALZEME GİDER YERLERİ	DİREKT MALZEME MİKTARI		
	Tıbbi Sarf Malzeme (Adet)	İlaçlar ve Solüsyonlar (Kutu)	Laboratuvar Malzemeleri (Adet)
Servis	77.000	50.000	2.000
Poliklinik	23.000	1.000	-
Ameliyathane	67.000	2.000	2.000
Acil-Servis	110.000	5.000	50.000
Teşhis-Tedavi Destek Birimleri	103.000	2.000	200.000
TOPLAM	380.000	60.000	254.000

4.1.3.2. A Hastanesi Direkt Malzeme Satınalma Bütçesinin Düzenlenmesi

A Hastanesi'nde düzenlenen direkt malzeme satınalma bütçesinde, dönembaşı ve dönemsonu stoklarının eşit olduğu varsayılmıştır. A Hastanesi'ne ait direkt malzeme satınalma bütçesinde yer alan satınalma maliyetleri birim bazında gösterilmemiştir. Direkt malzeme satınalma bütçesi ile tüm hastaneye ait satınalma maliyetleri gösterilmiştir. Birim bazında direkt malzeme satınalma maliyetleri ise, direkt malzeme bütçesinde gösterilmiştir.

Tablo 17: A Hastanesi 2000 Yılı Direkt Malzeme Satınalma Bütçesi

	DİREKT MALZEME TÜRÜ		
	Tıbbi Sarf Malzeme (Adet)	İlaç ve Solüsyon (Kutu)	Laboratuvar Malzemeleri (Adet)
Hizmet Üretimi İçin Gerekli Miktar	380.000	60.000	254.000
Dönemsonu Stoku (+)	20.000	5.000	15.000
Dönembaşı Stoku (-)	20.000	5.000	15.000
Satınalma Maliyeti (Milyon T.L)	1.520.000	900.000	1.524.000
TOPLAM SATINALMA MALİYETİ (MİLYON T.L)	3.944.000		

A Hastanesi'nin 2000 yılı direkt malzeme bütçesi, direkt malzeme miktar ve direkt malzeme satınalma bütçelerinin konsolide edilmesiyle düzenlenmiştir.

Tablo 18: A Hastanesi 2000 Yılı Direkt Malzeme Bütçesi

DİREKT MALZEME TÜRÜ	HİZMET TÜRÜ					
	Servis Hizmetleri	Poliklinik Hizmetleri	Ameliyathane Hizmetleri	Acil Servis Hizmetleri	Tedavi ve Destek Birimleri Hizmetleri	TOPLAM MİLYON T.L
Tıbbi Sarf Malzeme						
Hizmet Üretimi İçin Gerekli Miktar (Adet)	77.000	23.000	67.000	110.000	103.000	380.000
Tıbbi Sarf Malzeme Tutarı (Milyon T.L)	308.000	92.000	268.000	440.000	412.000	1.520.000
İlaçlar ve Solüsyonlar						
Hizmet Üretimi İçin Gerekli Miktar (Kutu)	50.000	1000	2000	5000	2000	60.000
İlaçlar ve Solüsyonlar (Milyon T.L) Tutarı	750.000	15.000	30.000	75.000	30.000	900.000
Laboratuvar Malzemeleri						
Hizmet Üretimi İçin Gerekli Miktar (Adet)	2000	-	2000	50.000	200.000	254.000
Laboratuvar Malzemeleri Tutarı(MilyonT .L)	12.000		12.000	300.000	1.200.000	1.524.000
TOPLAM MALZEME GİDERİ (MİLYON T.L)	1.070.000	107.000	310.000	815.000	1.642.000	3.944.000

4.1.4. A Hastanesi Direkt İşçilik Bütçesinin Düzenlenmesi

A Hastanesi'nin 2000 yılı direkt işçilik bütçesi Tablo 19'da gösterilmiştir. A Hastanesi'ndeki direkt işçilik giderlerinin en büyük kısmı % 31 ile servislerde gerçekleşecektir.

A Hastanesi'nde çalışan personelin sayısı, ünvanı, görevi gibi faktörler dikkate alınarak A Hastanesi ait 2000 yılı direkt işçilik bütçesi düzenlenmiştir.

Tablo 19: A Hastanesi 2000 Yılı Direkt İşçilik Bütçesi

GİDER YERLERİ	Günlük Gerekli İşçilik Saati	Yıllık Çalışma Günü	Yıllık Çalışma Saati	Birim İşçilik Ücreti (Saati) T.L	TOPLAM (MİLYONT.L)
Servisler					1.120.400
Doktor	144	350	50.400	17.500.000	882.000
Hemşire	144	350	50.400	3.750.000	189.000
Hasta Bakıcı	32	350	11.200	3.125.000	35.000
Tıbbi Sekreter	16	240	3.840	3.750.000	14.400
Poliklinik					816.000
Doktor	160	240	38.400	17.500.000	672.000
Hemşire	160	240	38.400	3.750.000	144.000
Ameliyathane					1.113.600
Doktor	16	240	3.840	282.500.000	1.084.800
Hemşire	16	240	3.840	3.750.000	14.400
Teknisyen	16	240	3.840	3.750.000	14.400
Acil Servis					420.000
Doktor	48	350	16.800	17.500.000	294.000
Teknisyen	48	350	16.800	3.750.000	63.000
Hemşire	48	350	16.800	3.750.000	63.000
Tedavi Destek Birimleri					144.000
Doktor	24	240	5.760	17.500.000	100.800
Teknisyen	48	240	11.520	3.750.000	43.200
TOPLAM (MİLYON T.L)					3.614.000

A Hastanesi'nde 47 doktor, 46 hemşire, 14 sağlık teknisyeni, 2 tıbbi sekreter ve 4 hasta bakıcı olmak üzere toplam 113 sağlık çalışanı vardır. Bu tablodaki günlük gerekli direkt işçilik saati, birimlerde görevli personel sayısı ile 8 saat olan personel günlük çalışma saatinin çarpılması sonucu bulunmuştur.

Yıllık çalışma saati, günlük gerekli işçilik saatinin yıllık çalışma günüyle çarpılması sonucu hesaplanmıştır. Hesaplanan yıllık çalışma saati ile birim çalışma ücretinin çarpılması sonucu direkt işçilik giderleri hesaplanmıştır.

A Hastanesi'nde ameliyathane biriminde görevli doktor bulunmamaktadır. Doktorlar sadece ameliyat yapılacağı zaman ameliyathanede bulunmaktadır. Ameliyatlara giren doktorlar ya servis doktoru yada poliklinik doktorudur. Ameliyathane birimi bazında düşünüldüğünde doktorların ameliyathanede harcadığı süre, ameliyathane birimi için direkt işçilik zamanı sayılmaktadır. Bundan dolayı doktorların ameliyathanede yaptıkları çalışma süreleri direkt işçilik zamanı olarak değerlendirilmiştir. Bundan dolayı genel üretim giderleri bütçesinin, direkt işçilik fazla çalışma kısmında ameliyathane birimine ilişkin hesaplama yapılmayacaktır. A Hastanesi personel ücret politikasına göre doktorun ameliyat saat ücreti 300.000.000 T.L'dir. Ancak doktorların 17.500.000 T.L olan çalışma saat ücreti, servis yada poliklinik doktor ücretleri kısmında hesaplandığından, bir doktorun ameliyat saat ücreti 282.500.000 T.L olarak hesaplanmıştır.

4.1.5. A Hastanesi Genel Üretim Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi

A Hastanesi'ne ait 2000 yılı genel üretim giderleri bütçesi Tablo 20'de gösterilmiştir. Genel üretim giderleri bütçesinin % 52.1 olan en büyük kısmını endirekt işçilik giderleri oluşturur. Genel üretim giderinin en çok yapıldığı bölüm % 32.8 ile servislerdir.

A Hastanesi hizmetlerinin devamlılığını sağlamak için dışardan bazı hizmetler satın almaktadır. A Hastanesi'nin dışardan satın aldığı hizmetler;

- Ambulans hizmetleri,
- Kemik dansiyometri hizmetleri,
- Fenilketonori hizmetleri,
- Kan ve kan ürünleri hizmetleri,
- Patoloji hizmetleri,
- Nükleer tıp hizmetleri,
- Lazer epilasyon hizmetleridir.

Genel üretim giderleri bütçesinin endirekt işçilik giderleri kalemleri direkt işçilik bütçesine göre hesaplanmıştır. A Hastanesi'nin genel üretim giderleri bütçesi, hesaplanan genel üretim giderleri kalemlerinin konsolide edilmesiyle ve işletmenin geçmiş yıl verilerinden hareket edilerek düzenlenmiştir.

4.1.6. A Hastanesi Satılan Hizmetin Maliyeti Bütçesinin Düzenlenmesi

A Hastanesi'ne ait 2000 yılı satılan hizmetin maliyeti bütçesi Tablo 21'de gösterilmiştir. Satılan hizmetin maliyeti bütçesinin en büyük kısmını % 55.2 ile genel üretim giderleri oluşturur. Maliyetlerin en yüksek olduğu bölüm % 31.1 ile servislerdir.

Tablo 20: A Hastanesi 2000 Yılı Genel Üretim Giderleri Bütçesi

GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	GİDER YERLERİ					
	Servisler	Poliklinikler	Ameliyathaneler	Acil Servis	Tedavi ve Destek Birimleri	TOPLAM (MİLYON TL)
Endirekt Malzeme Giderleri	240.000	90.000	350.000	260.000	430.000	1.370.000
Endirekt İşçilik Giderleri	1.936.640	1.277.400	746.120	729.600	230.600	4.871.160
Tatil ve İzin Giderleri	386.400	408.000	14.400	144.000	72.000	1.024.800
Direkt İşçilik Fazla Çalışma Zammı	347.600	-	-	132.000	-	479.600
Sosyal Sigorta İşçi Primi	1.112.640	734.400	716.720	417.600	129.600	3.110.960
Diğer Çeşitli Personel Gideri	90.000	85.000	15.000	36.000	29.000	255.000
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderleri Toplamı	556.000	81.000	306.000	280.000	832.000	2.055.000
Dışardan Sağlanan Sağlık Hizmetleri Giderleri	342.000	20.000	198.000	182.000	645.000	1.387.000
Hasta Yiyecek- İçecek Giderleri	100.000	-	-	-	-	100.000
Bakım-Onarım Giderleri	50.000	30.000	30.000	40.000	60.000	210.000
Haberleşme Giderleri	15.000	16.000	2.000	12.000	7.000	52.000
Biomedikal Hizmet Giderleri	49.000	15.000	76.000	46.000	120.000	306.000
Diğer Genel Üretim Giderleri Toplamı	335.000	124.000	197.000	179.000	211.000	1.046.000
Vergiler ve Harçlar	45.000	40.000	25.000	15.000	25.000	150.000
Amortisman Giderleri	204.000	36.000	96.000	78.000	132.000	546.000
Sigorta Giderleri	36.000	36.000	36.000	36.000	36.000	180.000
Çamaşırhane Giderleri	50.000	12.000	40.000	50.000	18.000	170.000
TOPLAM	3.067.640	1.522.400	1.599.120	1.448.600	1.703.600	9.341.360

Tablo 21: A Hastanesi 2000 Yılı Satılan Hizmetin Maliyeti Bütçesi

HİZMET TÜRÜ	GİDER TÜRÜ			
	Direkt Malzeme Gideri (Milyon T.L)	Direkt İşçilik Giderleri (Milyon T.L)	Genel Üretim Giderleri (Milyon T.L)	TOPLAM (MİLYON T.L)
Servis Hizmetleri	1.070.000	1.120.400	3.067.640	5.258.040
Poliklinik Hizmetleri	107.000	816.000	1.522.400	2.445.400
Ameliyathane Hizmetleri	310.000	1.113.600	1.599.120	3.022.720
Acil Servis Hizmetleri	815.000	420.000	1.448.600	2.683.600
Tedavi ve Destek Birimleri Hizmetleri	1.642.000	144.000	1.703.600	3.489.600
TOPLAM (MİLYON T.L)	3.944.000	3.614.000	9.341.360	16.899.360

4.1.7. A Hastanesi Faaliyet Giderleri Bütçelerinin Düzenlenmesi

A Hastanesi'nin 2000 yılına ilişkin olarak düzenlenen faaliyet bütçeleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi ve genel yönetim giderleri bütçesidir.

4.1.7.1. A Hastanesi Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi

Ülkemizdeki sağlık kuruluşlarına konulan reklam yasağı nedeniyle, A Hastanesi pazarlama, satış ve dağıtım giderlerine sınırlı kaynak ayırmıştır.

A Hastanesi'ne ait 2000 yılı pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi Tablo 22'de gösterilmiştir. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesinin en büyük kısmını % 39.6'lık bir pay ile reklam, ilan ve sponsorluk giderleri oluşturur.

Tablo 22: A Hastanesi 2000 Yılı Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

GİDER KALEMLERİ	AYLIK GİDERLER (MİLYON T.L.)	YILLIK GİDERLER TOPLAMI (MİLYON T.L.)
Personel Giderleri	3.000.000.000	36.000.000.000
Reklam, İlan ve Sponsorluk Giderleri	20.000.000.000	240.000.000.000
Dergi ve Broşür Giderleri	5.000.000.000	60.000.000.000
Tanıtım ve Organizasyon Giderleri	3.000.000.000	36.000.000.000
Danışmanlık Giderleri		
Yolluklar	5.000.000.000	60.000.000.000
Amortisman Giderleri	19.000.000.000	228.000.000.000
Kırtasiye Giderleri	2.000.000.000	24.000.000.000
Vergi, Resim ve Harçlar	2.500.000.000	30.000.000.000
Diğer Pazarlama Giderleri	1.000.000.000	12.000.000.000
TOPLAM		606.000.000.000

4.1.7.2. A Hastanesi Genel Yönetim Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi

A Hastanesi 2000 yılı genel yönetim giderleri bütçesi Tablo 23'te gösterilmiştir. A Hastanesi'nin toplam genel yönetim giderleri içerisindeki en büyük payını % 18.86 ile amortisman giderleri oluşturur.

Tablo 23: A Hastanesi 2000 Yılı Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

GİDER KALEMLERİ	AYLIK GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (T.L)	YILLIK GENEL YÖNETİM GİDERLERİ TOPLAMI (T.L)
Memur ve Yönetim Kurulu Maaşları	70.000.000.000	900.000.000.000
Memur Maaşları	50.000.000.000	600.000.000.000
Yönetim Kurulu Ücretleri	25.000.000.000	300.000.000.000
Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Tutarı	23.500.000.000	282.000.000.000
Eğitim Giderleri	1.000.000.000	12.000.000.000
Seyahat Giderleri	1.000.000.000	12.000.000.000
Danışmanlık Giderleri	3.000.000.000	36.000.000.000
Elektrik, Su ve Gaz Giderleri	13.000.000.000	156.000.000.000
Haberleşme Giderleri	3.500.000.000	42.000.000.000
Bakım-Onarım Giderleri	2.000.000.000	24.000.000.000
Çeşitli Genel Yönetim Giderleri Tutarı	101.000.000.000	1.212.000.000.000
Lisans Sözleşme Giderleri	2.000.000.000	24.000.000.000
Lisans Kullanım Giderleri	3.500.000.000	42.000.000.000
Cihaz Kira Giderleri	13.000.000.000	156.000.000.000
Taşıt Giderleri	7.000.000.000	84.000.000.000
Kira Giderleri	14.000.000.000	168.000.000.000
Yolluklar	1.500.000.000	18.000.000.000
Sigorta Giderleri	4.000.000.000	48.000.000.000
Vergi, Resim ve Harçlar	18.000.000.000	216.000.000.000
Amortismanlar	38.000.000.000	456.000.000.000
TOPLAM		2.394.000.000.000

4.1.8. A Hastanesi Diğer Olağan Gelir ve Giderler Bütçesinin Düzenlenmesi

A Hastanesi 2000 yılı diğer olağan gelir ve giderler bütçesi Tablo 24'te gösterilmiştir.

Tablo 24: A Hastanesi 2000 Yılı Diğer Olağan Gelir ve Giderler Bütçesi

GELİR VE GİDERLER	AYLIK TUTAR (MİLYON T.L.)	YILLIK TUTAR (MİLYON T.L.)
Diğer Olağan Gelirler		
İştirak Gelirleri	12.000	144.000
Faiz Gelirleri	142.000	1.704.000
Diğer Gelirler	125.000	1.500.000
Toplam Diğer Olağan Gelirler	279.000	3.348.000
Diğer Olağan Gider ve Zararlar		
Faiz Giderleri	45.000	540.000
Diğer Olağan Giderler	50.000	600.000
Toplam Diğer Olağan Giderler	95.000	1.140.000

4.1.9. A Hastanesi Proforma Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

A Hastanesi 2000 yılı proforma gelir tablosu, faaliyet bütçeleri ve A Hastanesi mali tabloları dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Tablo 25: A Hastanesi 2000 Yılı Proforma Gelir Tablosu

(Milyon T.L.)

A. BRÜT SATIŞLAR	22.730.000
B. SATIŞ İNDİRİMLERİ	-
C. NET SATIŞLAR	22.730.000
D. SATIŞLARIN MALİYETİ	16.899.360
BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI	5.830.640
E. FAALİYET GİDERLERİ (-)	3.024.000
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	606.000
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	2.418.000
FAALİYET KARI / ZARARI	2.806.640
F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	3.348.000
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	144.000
2. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	1.704.000
3. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar	1.500.000
G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	600.000
H. FİNANSMAN GİDERLERİ	540.000
OLAĞAN KAR / ZARAR	5.014.640
İ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	-
J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	-
DÖNEM KARI / ZARARI	5.014.640
K. DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	1.504.392
DÖNEM NET KARI / ZARARI	3.510.248

Tablo 26: A Hastanesi 2000 Yılı Gelir Tablosu

	(Milyon T.L)	
	31.12.2000	31.12.1999
A. Brüt Satışlar	23.666.915	10.433.330
1. Yurtiçi Satışlar	23.666.915	10.432.715
2. Yurtdışı Satışlar	0	0
3. Diğer Satışlar	0	615
B. Satışlardan İndirimler (-)	(828.035)	(194.982)
1. Satıştan İadeler (-)	(582.411)	(82.006)
2. Satış İskontoları (-)	(245.624)	(112.976)
3. Diğer İndirimler (-)	0	0
C. Net Satışlar	22.838.880	10.238.348
D. Satışların Maliyeti (-)	(17.861.099)	(5.964.516)
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)	4.977.781	4.273.832
E. Faaliyet Giderleri (-)	(3.031.058)	(873.388)
1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0	0
2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(608.394)	(51.743)
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	(2.422.664)	(821.645)
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	1.946.723	3.400.444
F. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar	3.383.965	276.178
1. İştiraklerden Temettü Gelirleri	149.158	0
2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0	0
3. Faiz ve Diğer Temettü Gelirleri	1.728.157	4.978
4. Faaliyetle İlgili Diğer Gelirler ve Karlar	1.506.650	271.200
G. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar (-)	(648.630)	(232.065)
H. Finansman Giderleri (-)	(577.567)	(945.164)
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(473.609)	(938.599)
2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(103.958)	(6.565)
FAALİYET KARI (ZARARI)	4.104.491	2.499.393
I. Olağanüstü Gelirler ve Karlar	36.218	6.026
1. Konusu Kalmayan Karşılıklar	12.940	0
2. Önceki Dönem Gelir ve Karları	0	0
3. Diğer Olağanüstü Gelirler ve Karlar	23.278	6.026
J. Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	(67.320)	(27.362)
1. Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	0	0
2. Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	0	0
3. Diğer Olağanüstü Giderler ve Zararlar (-)	(67.320)	(27.362)
DÖNEM KARI (ZARARI)	4.073.389	2.478.057
K. Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler	(802.325)	(455.821)
NET DÖNEM KARI (ZARARI)	3.271.064	2.022.236

4.2. A Hastanesi'ne Ait Performans Raporlarının Düzenlenmesi

A Hastanesi'nin bütçelenen sonuçları ile fiili sonuçlarının karşılaştırılması suretiyle A Hastanesi'nin performans raporları düzenlenmiştir.

4.2.1. A Hastanesi Satış Faaliyetlerine İlişkin Performans Raporunun Düzenlenmesi

A Hastanesi'nin 2000 yılında gerçekleşen faaliyetleri sonucunda raporlanan gelir tablosu Tablo 26'da verilmiştir. Tablo 27'de düzenlenen A Hastanesi'nin 2000 yılı hizmet satış faaliyetleri performans raporu, proforma gelir tablosundan ve fiili gelir tablosundan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 27: A Hastanesi 2000 Yılı Hizmet Satış Faaliyetleri Performans Raporu

	BÜTÇELENEN SONUÇ (MİLYON T.L.)	FİİLİ SONUÇ (MİLYON T.L.)
Hizmet Gelirleri	22.730.000	22.838.880
Satılan Hizmetlerin Maliyeti (-)	16.899.360	17.861.099
Katkı Payı	5.830.640	4.977.781
Sabit Giderler (Pazarlama ve Genel Yönetim Giderleri) (-)	3.024.000	3.031.058
Faaliyet Kar veya Zararı	2.806.640	1.946.723
KATKI ORANI	% 26	% 22

Bu tabloda gösterilen katkı oranı, satışlardan elde edilen bir liranın değişken giderleri karşıladıktan sonra işletme karına katkıda bulunan kısmıdır. Katkı oranı şu şekilde formüle edilir:

$$\text{Katkı Oranı} = \frac{\text{Toplam Satışlar} - \text{Toplam Değişken Giderler}}{\text{Toplam Net Satışlar}}$$

$$\text{Bütçelenen Katkı Oranı} = \frac{22.730.000 - 16.899.360}{22.730.000} = \% 25.65$$

$$\text{Gerçekleşen Katkı Oranı} = \frac{22.838.880 - 17.861.099}{22.838.880} = \% 21.79$$

Bu eşitlikten hareketle, satışların fonksiyonu olarak kar şu şekilde yazılabilir:

$$\text{Faaliyet Karı} = (\text{Katkı Oranı} \times \text{Toplam Net Satışlar}) - \text{Toplam Sabit Giderler}$$

$$\begin{aligned} \text{Bütçelenen Faaliyet Karı} &= (0.2565 \times 22.730.000) - 3.024.000 \\ &= 5.830.640 - 3.024.000 = 2.806.640 \text{ Milyon T.L} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Gerçekleşen Faaliyet Karı} &= (0.2179 \times 22.838.880) - 3.031.058 \\ &= 4.977.781 - 3.031.058 = 1.946.723 \text{ Milyon T.L} \end{aligned}$$

Bu formüllerden hareketle A Hastanesi'nin satış faaliyetleri, performans raporunda da görüldüğü gibi bütçelenen satışlardan elde edilen her lira, değişken gideri karşılandıktan sonra işletmeye % 25.65'lik bir pay bırakması planlanmıştır. "Katkı Oranı x Satış Hasılatı" işlemi sonucundan sabit giderler düşüldükten sonra satışların işletmeye 2.806.640.000.000 T.L'lik bir pay bırakması hedeflenmiştir. Fiili duruma bakıldığında , satışlardan elde edilen her lira, değişken gideri karşılandıktan sonra işletmeye % 21.79'luk bir pay bırakmıştır.

“Katkı Oranı x Satış Hasılatı” işlemi sonucundan sabit giderler düşüldükten sonra satışlar, işletmeye 1.946.723.000.000 T.L'lik bir pay bırakmıştır.

4.2.2. A Hastanesi Bütçelerine Göre Performans Raporunun Düzenlenmesi

Bütçelere göre yapılan fark analizleri Tablo 28’de gösterilmiştir. Bu tablonun düzenlenmesinde A Hastanesi’nin gelir tablosunda gösterilen fiili sonuçlardan hareket edilmiştir.

Bu tablodaki, satılan hizmetin maliyeti bütçesi, direkt işçilik, direkt malzeme ve genel üretim giderleri bütçesinin konsolide edilmesi ile düzenlenmiştir. Direkt işçilik, direkt malzeme ve genel üretim giderleri bütçelerine ilişkin farklar ayrı ayrı gösterilmemiştir; çünkü A Hastanesi’nin mali tablolarından bu bilgilere ulaşılamamıştır. Ayrıca diğer olağan gelir ve giderler bütçesi ayrı ayrı gösterilmiştir.

Tablo 28: A Hastanesi 2000 Yılı Bütçelerine Göre Düzenlenen Performans Raporu

BÜTÇE TÜRÜ	Bütçelenen Sonuçlar (Milyon T.L)	Fiili Sonuçlar (Milyon T.L)	Fark (Milyon T.L)
Satılan Hizmetin Maliyeti Bütçesi	16.899.360	17.861.099	(-) 961.739
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi	606.000	608.394	(-) 2.394
Genel Yönetim Giderleri Bütçesi	2.394.000	2.422.664	(-) 28.664
Diğer Olağan Gelirler Bütçesi	3.348.000	3.383.965	(+) 35.965
Diğer Olağan Giderler Bütçesi	1.140.000	1.226.197	(-) 86.197
Proforma Gelir Tablosu	3.510.248	3.271.064	(-) 239.184

Bu tabloya göre, satılan hizmetlerin maliyeti, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve diğer olağan giderler planının üzerinde gerçekleşmiştir. Giderlerin beklenin üzerinde gerçekleşmesi A Hastanesi'nin istediği bir durum değildir. Ayrıca A Hastanesi'nin proforma gelir tablosu ile gerçekleşen gelir tablosu karşılaştırıldığında, A Hastanesi tahmin edilen rakamın altında bir kar sağlamıştır; yani 239.184.000.000 T.L. eksik kar elde edilmiştir. A Hastanesi olağan gelirleri beklenin üzerinde gelir sağlamıştır. Bu durum hastane için olumlu bir durumdur.

A Hastanesi 1999 ve 2000 Yılı Bilançosu

	(MİLYON T.L.)	
AYRINTILI BİLANÇO (Milyon TL)	31.12.2000	31.12.1999
I. DÖNEN VARLIKLAR	15.763.454	2.894.131
A. Hazır Değerler	11.213.300	953.942
1. Kasa	54.447	11.445
2. Bankalar	11.112.556	916.876
3. Diğer Hazır Değerler	46.297	25.621
B. Menkul Kıymetler	0	704.877
1. Hisse Senetleri	0	0
2. Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	0	0
3. Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	0	704.877
4. Diğer Menkul Kıymetler	0	0
5. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karş.(-)	0	0
C. Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	2.497.855	943.737
1. Alıcılar	2.611.760	1.043.179
2. Alacak Senetleri	26.745	0
3. Verilen Depozito ve Teminatlar	6.580	952
4. Diğer Kısa Vadeli Ticari Alacaklar	0	0
5. Alacak Reeskontu (-)	(2.029)	0
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	(145.201)	(100.394)
D. Diğer Kısa Vadeli Alacaklar	16.684	2.011
1. Ortaklardan Alacaklar	0	0
2. İştiraklerden Alacaklar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	0	0
4. Kısa Vadeli Diğer Alacaklar	16.684	2.011

5. Alacak Reeskontu (-)	0	0
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0	0
E. Stoklar	1.382.413	265.177
1. İlk Madde ve Malzeme	1.110.007	253.288
2. Yarı Mamüller	0	0
3. Ara Mamüller	0	0
4. Mamüller	0	0
5. Emtia	0	0
6. Diğer Stoklar	76.000	11.889
7. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0	0
8. Verilen Sipariş Avansları	196.406	0
F. Diğer Dönen Varlıklar	653.202	24.387

II. DURAN VARLIKLAR	15.090.971	4.774.201
A. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	0	0
1. Alıcılar	0	0
2. Alacak Senetleri	0	0
3. Verilen Depozito ve Teminatlar	0	0
4. Diğer Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	0	0
5. Alacak Reeskontu (-)	0	0
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0	0
B. Diğer Uzun Vadeli Alacaklar	0	0
1. Ortaklardan Alacaklar	0	0
2. İştiraklerden Alacaklar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	0	0
4. Uzun Vadeli Diğer Alacaklar	0	0
5. Alacak Reeskontu (-)	0	0
6. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0	0
C. Finansal Duran Varlıklar	57.770	57.770
1. Bağlı Menkul Kıymetler	0	0
2. Bağlı Menkul Kıy. Değ. Düş. Karşılığı (-)	0	0
3. İştirakler	57.770	57.770
4. İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	0	0
5. İştirakler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0	0
6. Bağlı Ortaklıklar	0	0
7. Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)	0	0
8. Bağlı Ortaklıklar Değer Düşüklüğü Karş. (-)	0	0
9. Diğer Finansal Duran Varlıklar	0	0
D. Maddi Duran Varlıklar	11.014.689	2.981.949
1. Arazi ve Arsalar	0	256.731
2. Yerüstü ve Yeraltı Düzenleri	0	0

3. Binalar	2.725.283	0
4. Makine, Tesis ve Cihazlar	12.466.244	4.233.589
5. Taşıt Araç ve Gereçleri	170.181	62.536
6. Döşeme ve Demirbaşlar	1.819.694	699.423
7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	33.624	13.561
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	(6.252.331)	(2.429.324)
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	0	59.925
10. Verilen Sipariş Avansları	51.994	85.508
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3.934.939	1.734.482

1. Kuruluş ve Teşkilatlanma Giderleri	0	0
2. Haklar	0	0
3. Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0	0
4. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3.934.939	1.734.482
5. Verilen Avanslar	0	0

F. Diğer Duran Varlıklar	83.573	0
---------------------------------	---------------	----------

AKTİF TOPLAMI	30.854.425	7.668.332
----------------------	-------------------	------------------

PASİFLER

I. KISA VADELİ BORÇLAR	7.763.613	2.807.857
-------------------------------	------------------	------------------

A. Finansal Borçlar	1.009.268	288.880
1. Banka Kredileri	1.009.268	288.880
2. Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	0	0
3. Tahvil Anapara Taksitleri ve Faizleri	0	0
4. Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0	0
5. Diğer Finansal Borçlar	0	0

B. Ticari Borçlar	5.077.403	1.866.426
1. Satıcılar	2.705.242	1.416.191
2. Borç Senetleri	2.610.964	494.242
3. Alınan Depozito ve Teminatlar	0	0
4. Diğer Ticari Borçlar	0	0
5. Borç Reeskontu (-)	(238.803)	(44.007)

C. Diğer Kısa Vadeli Borçlar	325.134	176.258
1. Ortaklara Borçlar	10.740	14.405
2. İştiraklere Borçlar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0	0
4. Ödenecek Giderler	48.648	13.696
5. Ödenecek Vergi, Harç ve Diğer Kesintiler	182.386	128.832
6. Ertelenen ve Taksite Bağlanan Devlet	0	0

Alacakları		
7. Kısa Vadeli Diğer Borçlar	83.360	19.325
8. Borç Reeskontu (-)	0	0
D. Alınan Sipariş Avansları	93.662	20.472
E. Borç ve Gider Karşılıkları	1.258.146	455.821
1. Vergi Karşılıkları	802.325	455.821
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	455.821	0
II. UZUN VADELİ BORÇLAR	5.100.980	1.018.816
A. Finansal Borçlar	3.364.559	594
1. Banka Kredileri	3.364.559	594
2. Çıkarılmış Tahviller	0	0
3. Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0	0
4. Diğer Finansal Borçlar	0	0
B. Ticari Borçlar	1.530.263	924.986
1. Satıcılar	1.530.263	924.986
2. Borç Senetleri	0	0
3. Alınan Depozito ve Teminatlar	0	0
4. Diğer Ticari Borçlar	0	0
5. Borç Reeskontu (-)	0	0
C. Diğer Uzun Vadeli Borçlar	0	0
1. Ortaklara Borçlar	0	0
2. İştiraklere Borçlar	0	0
3. Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0	0
4. Ertelenen ve Taksite Bağlanan Devlet	0	0
Alacakları		
5. Uzun Vadeli Diğer Borçlar	0	0
6. Borç Reeskontu (-)	0	0
D. Alınan Sipariş Avansları	0	0
E. Borç ve Gider Karşılıkları	206.158	93.236
1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	206.158	93.236
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0	0
III. ÖZ SERMAYE	17.989.832	3.841.659
A. Sermaye	2.000.000	90.000
B. Sermaye Taahhütleri (-)	0	0
C. Emisyon Primi	8.305.828	0
D. Yeniden Değerleme Değer Artışı	2.313.251	1.064.174
1. Duran Varlıklardaki Değer Artışı	2.313.251	1.064.174
2. İştiraklerdeki Değer Artışı	0	0
3. Borsa'da Oluşan Değer Artışı	0	0
E. Yedekler	2.099.689	665.249
1. Yasal Yedekler	295.635	19.875

2. Statü Yedekleri	0	0
3. Özel Yedekler	0	0
4. Olağanüstü Yedek	1.804.054	645.374
5. Maliyet Artış Fonu	0	0
6. Serm.Eklenecek İşt.His.ve Gayr.Satış	0	0
Kazançları		
7. Geçmiş Yıl Karı	0	0
F. Net Dönem Karı	3.271.064	2.022.236
G. Dönem Zararı (-)	0	0
H. Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0	0
1. Yılı Zararı	0	0
2. Yılı Zararı	0	0
PASİF TOPLAMI	30.854.425	7.668.332

5. A Hastanesi'nin Oran Analiziyle Performansının Ölçülmesi

A Hastanesi'nin oran analizi ile 1999 ve 2000 yılı mali performansının ölçülmesinde, A Hastanesi'nin 1999 ve 2000 yılı bilançosundan ve gelir tablosundan yararlanılmıştır.

5.1. A Hastanesi'nin Verimlik Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi

Verimlilik oranları, hastane işletmelerine ait faaliyet sonuçlarının istenilen verimlilik düzeyinde olup olmadığının göstergesidir.

5.1.1. İşletme Varlıklarının Kullanım Verimliliği Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesine ait varlıkların verimli kullanılıp kullanılmadığını gösterir.

$$= \frac{\text{Net Kar}}{\text{Aktif Toplamı}}$$

$$(2000 \text{ yılı}) = \frac{3.271.064}{30.854.425} = 0.10$$

$$(1999 \text{ yılı}) = \frac{2.022.236}{7.668.332} = 0.26$$

İşletme varlıklarının kullanım verimliliği oranı, 1999 yılında % 26 iken 2000 yılında düşüş göstererek % 10 olmuştur. 2000 yılındaki düşüşün nedeni, aktif toplamında büyük artışın görülmesidir.

5.2. A Hastanesi'nin İktisadilik Oranıyla Performansının Ölçülmesi

İktisadilik, satış hasılatı ile bu hasılatın oluşmasını sağlayan mal ve hizmetlerin maliyetleri arasındaki ilişkiyi gösterir.

$$= \frac{\text{Satışlar}}{\text{Satışların Maliyeti}}$$

$$\text{İktisadilik Oranı (2000 yılı)} = \frac{22.838.880}{17.861.099} = 1.27$$

$$\text{İktisadilik Oranı (1999 yılı)} = \frac{10.238.348}{9.964.516} = 1.02$$

A Hastanesi'nin 1999 ve 2000 yılı iktisadilik oranı sonuçları genel kabul görmüş değerlere uygundur. İktisadilik oranı sonuçları işletme lehinedir. İktisadilik oranı, aynı zamanda toplam faktör verimliliği oranını verdiğinden, toplam faktör verimliliği oranı hesaplanmayacaktır.

A Hastanesi iktisadilik oranı sonuçlarına göre, A Hastanesi'nin 1999 ve 2000 yılı toplam faktör verimliliği oranı sonuçları, A Hastanesi'nin lehinedir.

5.3. A Hastanesi'nin Likidite Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi

Likidite oranları, hastane işletmelerinin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü ölçmek ve likidite yeterliliğini belirlemek için kullanılır.

5.3.1. Cari Oran

Cari oran normal şartlar altında hastane işletmesinin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünü ortaya koyan bir orandır.

$$= \frac{\text{Dönen Varlıklar}}{\text{Kısa Vadeli Borçlar}}$$

$$\text{Cari Oran (2000 yılı)} = \frac{15.763.454}{7.763.613} = 2.03$$

$$\text{Cari Oran (1999 yılı)} = \frac{2.894.131}{2.807.857} = 1.03$$

A Hastanesi'nin 1999 yılı likiditesi düşüktür; yani normal koşullarda A Hastanesi'nin 1999 yılında kısa vadeli borçlarını ödeme açısından sıkıntılı bir dönem yaşadığı görülmektedir. A Hastanesi'nin 2000 yılı likiditesi normal olup, kısa vadeli borçlarını ödemesi bakımından herhangi bir sıkıntı görünmemektedir.

5.3.2. Likidite Oranı (Asit Test Oranı)

Bu oran, hastane işletmelerinin kısa vadede stoklarını paraya çevirememesi veya satamaması gibi durumlarda borç ödeme gücünün ne olacağı hakkında bilgi verir.

$$= \frac{\text{Dönen Varlıklar} - \text{Stoklar}}{\text{Kısa Vadeli Borçlar}}$$

$$\text{Likidite Oranı (2000 yılı)} = \frac{15.763.454 - 1.382.413}{7.763.613} = 1.85$$

$$\text{Likidite Oranı (1999 yılı)} = \frac{2.894.131 - 265.177}{2.807.857} = 0.93$$

A Hastanesi'nin stoklarını paraya çevirememesi veya satamaması durumunda 2000 yılı için, kısa süreli borçlarını ödeme konusunda herhangi bir sorunu bulunmamakta; ancak 1999 yılında kısa vadeli borçlarını ödeme konusunda azda olsa ödeme sıkıntısının olduğu görünüyor.

5.3.3. Nakit Oranı

Bu oran, hastane işletmesinin stoklarını satamadığı ve alacaklarını tahsil edemediği durumlarda kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücünü gösterir.

$$= \frac{\text{Dönen Varlıklar} - (\text{Stoklar} + \text{Alacaklar})}{\text{Kısa Vadeli Borçlar}}$$

$$\text{Nakit Oranı (2000 yılı)} = \frac{15.763.454 - (1.382.413 + 2.497.855)}{7.763.613} = 1.53$$

$$\text{Nakit Oranı (1999 yılı)} = \frac{2.894.131 - (265.177 + 943.737)}{2.807.857} = 0.60$$

A Hastanesi'nin 1999 yılında ve 2000 yılında stoklarını paraya çevirememesi ve alacaklarını tahsil edememesi durumunda kısa vadeli borçlarını ödeme gücünün normal olduğu ve herhangi bir sorunun olmadığı görülmektedir.

5.4. A Hastanesi'nin Mali Yapı Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi

Mali yapı oranları, hastane işletmesinin normal faaliyetleri sonucu zarar etmesi, aktiflerinin değerinin düşmesi veya gelecek yıllar için tahmin edilen nakit akımının gerçekleştirilmemesi halinde söz konusu işletmenin yükümlülüklerini yerine getirip getirmeyeceği konusunda önemli ipuçları verir. Mali yapı oranları, işletmenin rasyonel olarak finanse edilip edilmediğini, kredi veren kuruluşlara yeterli güvence sağlayıp sağlayamadığını gösterir.

5.4.1. Borçların Aktif Toplamına Oranı (Kaldıraç Oranı)

Bu oran, işletme varlıklarının yüzde kaçının borçlarla (yabancı kaynaklarla) ne kadarının işletme sahiplerince finanse edildiğini gösterir.

$$= \frac{\text{Toplam Borçlar}}{\text{Toplam Varlıklar (Aktifler)}}$$

$$\text{Kaldıraç Oranı (2000 yılı)} = \frac{7.763.613 + 5.100.980}{30.854.425} = 0.42$$

$$\text{Kaldıraç Oranı (1999 yılı)} = \frac{2.807.857 + 1.018.816}{7.668.332} = 0.50$$

A Hastanesi'nin 1999 yılındaki varlıklarının % 50'si, 2000 yılındaki varlıklarının % 42'si borçlarla finanse edilmiştir. 1999 yılındaki varlıklarının % 50'si, 2000 yılındaki varlıklarının % 58'i özsermaye ile finanse edilmiştir.

5.4.2. Özsermayenin Aktif Toplamına Oranı

İşletme varlıklarının finansmanında özsermayeden ne derece yararlanıldığını ortaya koyan bir orandır.

$$= \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Aktif Toplamı}}$$

$$\text{(2000 yılı)} = \frac{17.989.832}{30.854.425} = 0.58$$

$$\text{(1999 yılı)} = \frac{3.841.659}{7.668.332} = 0.50$$

Bu oranın 1999 ve 2000 yıllarına ilişkin sonuçları, genel kabul görmüş değerlere uygundur. 2000 yılında özsermaye kullanımı 1999 yılına göre artmıştır. Bu durum A Hastanesi'nin özkaynak ağırlıklı finansman politikalarına yönelmesinden kaynaklanabilir.

A Hastanesi'nin 1999 ve 2000 yılındaki mali yükümlülüklerini yerine getirebileceğini ve işletmenin mali sıkıntıya düşmesi olasılığının az olduğunu gösterir.

5.4.3. Finansman Oranı

Bu oran, işletmenin borçlanma suretiyle sağladığı yabancı kaynaklar ile kendi kattığı sermaye arasındaki ilişkiyi gösterir.

$$= \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Toplam Borçlar}}$$

$$(2000 \text{ yılı}) = \frac{17.989.832}{7.763.613 + 5.100.980} = 1.38$$

$$(1999 \text{ yılı}) = \frac{3.841.659}{2.807.857 + 1.018.816} = 1$$

A Hastanesi'nin 1999 ve 2000 yılındaki, özsermayenin borç toplamına oranı sonuçları genel kabul görmüş değerlere uygundur. 2000 yılında 1999 yılına göre özsermaye oranı artmıştır. Ayrıca bu oran sonuçları, A Hastanesi'nin borçlarını ve faizlerini rahat ödeyebileceğini ve hastane varlıklarının büyük kısmının işletme sahiplerince karşılandığını gösterir.

5.4.4. Kısa Vadeli Borçların Kaynaklara Oranı

Bu oran, hastane işletmesine ait iktisadi varlıkların ve işletme faaliyetlerinin yüzde kaçının kısa vadeli yabancı kaynaklarla finanse edildiğini ortaya koyar.

$$\begin{aligned} &= \frac{\text{Kısa Vadeli Borçlar}}{\text{Kaynaklar (Pasifler) Toplamı}} \\ (2000 \text{ yılı}) &= \frac{7.763.613}{30.854.425} = 0.25 \\ (1999 \text{ yılı}) &= \frac{2.807.857}{7.668.332} = 0.36 \end{aligned}$$

A Hastanesi faaliyetlerinin finansmanındaki kısa vadeli borç kullanımı genel kabul görmüş değerlere uygunluk arz etmektedir. 1999 yılına göre 2000 yılında kısa vadeli yabancı kaynak kullanımı önemli ölçüde düşmüştür. 1999 yılında A Hastanesi'ne ait iktisadi varlıkların % 36'lık kısmı, 2000 yılında ise, % 25'lik kısmı kısa süreli borçlarla finanse edilmiştir.

5.4.5. Uzun Vadeli Borçların Kaynaklara Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesine ait varlıkların ve gerçekleşen faaliyetlerin finansmanında uzun vadeli yabancı kaynaklardan ne ölçüde yararlanıldığını ve işletmenin aktifinde yer alan varlıkların % kaçının uzun vadeli finansal kaynaklarla finanse edildiğini ortaya koymaktadır.

$$= \frac{\text{Uzun Vadeli Borçlar}}{\text{Kaynaklar (Pasif) Toplamı}}$$

$$(2000 \text{ yılı}) = \frac{5.100.980}{30.854.425} = 0.16$$

$$(1999 \text{ yılı}) = \frac{1.018.816}{7.668.332} = 0.13$$

Uzun vadeli yabancı kaynak kullanımı genel kabul görmüş değerin altındadır. Başka bir ifade ile A Hastanesi faaliyetlerinin finansmanında uzun vadeli yabancı kaynaklardan düşük oranda yararlanmıştır. Ancak 2000 yılında 1999 yılına göre bir artış gözlenmektedir.

5.4.6. Özsermayenin Maddi Duran Varlıklara Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesindeki maddi duran varlıkların finansmanında özsermayeden ne derece yararlanıldığını gösterir.

$$= \frac{\text{Özsermaye}}{\text{Maddi Duran Varlıklar}}$$

$$(2000 \text{ yılı}) = \frac{17.989.832}{11.014.689} = 1.63$$

$$(1999 \text{ yılı}) = \frac{3.841.659}{2.981.949} = 1.28$$

A Hastanesi'nin, 1999 ve 2000 yıllarındaki özsermayesinin maddi duran varlıklara oranı genel kabul görmüş değerlere uygundur. A Hastanesi'nin maddi duran varlıkları özsermaye ile finanse edilmiştir. Özsermaye ile maddi duran varlıkların finanse edilmesi 2000 yılında 1999 yılına kıyasla daha olumlu bir görünüm arz etmektedir.

5.5. A Hastanesi'nin Etkinlik (Faaliyet – Devir) Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi

Bu oranlar, hastane işletmelerine ait ekonomik varlıkların etkin kullanılıp kullanılmadığını açıklayan performans göstergeleridir.

5.5.1. Alacaklar Devir Oranı (Alacak Dönme Çabukluğu)

Bu oran, bir hastane işletmesinin alacaklarını para olarak tahsil edilebilme kabiliyetini gösterir.

$$= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Ticari Alacaklar}}$$

$$\text{Alacak Devir Oranı (2000 yılı)} = \frac{22.838.880}{2.497.855} = 9.1$$

$$\text{Alacak Devir Oranı (1999 yılı)} = \frac{10.238.348}{943.737} = 10.8$$

A Hastanesi'nin 1999 ve 2000 yılı alacak devir oranı sonuçlarına göre, hastanenin alacak politikalarının iyi işlediği, tahsilat kayıplarının düşük olduğu söylenebilir.

5.5.2. Stok Devir Oranı

Bir işletmedeki stokların paraya çevrilebilme hızını ortaya koyan bir orandır. Stok devir hızı, aynı zamanda bir işletmedeki stokların dönem içerisinde kaç defa yenilendiğini de ortaya koymaktadır.

$$\text{Stok Devir Oranı} = \frac{\text{Satılan Hizmetin Maliyeti}}{\text{Ortalama Stoklar}}$$

A Hastanesi'nin dönem başı ve dönem sonu stoklarının eşit olduğu varsayılmıştır.

$$\text{Stok Devir Oranı (2000 yılı)} = \frac{17.861.099}{1.382.413} = 13$$

$$\text{Stok Devir Oranı (1999 yılı)} = \frac{5.964.516}{265.177} = 22.3$$

A Hastanesi 1999 ve 2000 yıllarında düşük stok seviyesi ile çalışmaktadır. Bu oranın 1999 ve 2000 yılı sonuçlarına göre A Hastanesi'ndeki stok miktarı ve stok bulundurma maliyetlerinin yüksek olduğu ve stokların demode olma riski ile karşı karşıya bulunduğu gibi olumsuz bir görüntü ortaya çıkmıştır.

5.5.3. Dönen Varlıklar Devir Oranı

Bu oran, dönen varlıkların kullanım etkinliğini gösterir.

$$\text{Dönen Varlıklar Devir Oranı} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Dönen Varlıklar}}$$

$$\text{Dönen Varlıklar Devir Oranı (2000 yılı)} = \frac{22.838.880}{15.763.454} = 1.44$$

$$\text{Dönen Varlıklar Devir Oranı (1999 yılı)} = \frac{10.238.348}{2.894.131} = 3.5$$

A Hastanesi'nin 1999 ve 2000 yılı verilerine göre dönen varlıkların verimli kullanıldığı söylenebilir.

5.5.4. Özsermaye Devir Oranı

Net satışların özsermayeyi karşılama derecesini gösteren bu oran, bir hastane işletmesindeki özsermayenin ne derece etkin kullanıldığını ölçmeye yarayan bir orandır.

$$= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Özsermaye}}$$

$$\text{Özsermaye Devir Oranı (2000 yılı)} = \frac{22.838.880}{17.989.832} = 1.26$$

$$\text{Özsermaye Devir Oranı (1999 yılı)} = \frac{10.238.348}{3.841.659} = 2.66$$

1999 ve 2000 yılı özsermaye devir hızlarına bakıldığında zaman zaman 1999 yılı özsermayesi daha etkin kullanılmıştır.

5.5.5. Toplam Varlıklar Devir Oranı

Bu oran, işletme varlıklarının etkinliğini ölçmek için kullanılan bir orandır. Bu oran, satışlar içerisinde varlıkların göreceli önemini yansıtır.

$$= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Varlık (Aktif) Toplamı}}$$

$$\text{Toplam Varlıklar Devir Oranı (2000 yılı)} = \frac{22.838.880}{30.854.425} = 0.74$$

$$\text{Toplam Varlıklar Devir Oranı (1999 yılı)} = \frac{10.238.348}{7.668.332} = 1.33$$

Bu oran sonuçlarına göre, A Hastanesi'nin toplam varlıklarını yeterince etkin kullanmadığı görülmektedir. A Hastanesi 1999 yılında ve 2000 yılında kapasitesinin altında çalışmıştır.

5.5.6. Net İşletme Sermayesinin Devir Oranı

Bu oran, net işletme sermayesinin yeterli olup olmadığını ve ne derece etkin kullanıldığını ölçmeye yarayan bir orandır.

$$= \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Net İşletme Sermayesi}}$$

Net İşletme Sermayesi = Dönen Varlıklar – Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

A Hastanesi'nin 2000 yılı net işletme sermayesi, 7.999.841 milyon T.L olarak hesaplanmıştır. 1999 yılı net işletme sermayesi ise, 86.274 milyon T.L olarak hesaplanmıştır.

$$\text{Net İşletme Sermayesinin Devir Oranı (2000 yılı)} = \frac{22.838.880}{7.999.841} = 2.85$$

$$\text{Net İşletme Sermayesinin Devir Oranı (1999 yılı)} = \frac{10.238.348}{86.274} = 118.6$$

A Hastanesi'nde 1999 yılı için yetersiz net çalışma sermayesi söz konusu iken 2000 yılında net çalışma sermayesi yeterli olup olumlu bir görünüm arz etmektedir.

5.6. A Hastanesi'nin Karlılık Oranlarıyla Performansının Ölçülmesi

Bu oranlar, bir işletmenin faaliyetleri sonucunda yeterli kar sağlayıp sağlamadığını ölçmeye yarar.

5.6.1. Kar İle Sermaye Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar

Hastane işletmelerindeki kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığını belirlemek için kar ile sermaye arasındaki ilişkiler analiz edilir.

5.6.1.1. Özsermayenin Karlılığı Oranı

Bu oran, bir hastane işletmesine yatırım yapmış olan ortakların, işletmeye yatırdıkları kaynak karşılığında her birim sermaye için ne oranda kar sağladığını ve işletme yönetiminin başarısını gösterir.

$$\text{Öz Sermayenin Karlılığı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Öz Sermaye}}$$

$$\text{Özsermayenin Karlılığı (2000 yılı)} = \frac{3.271.064}{17.989.832} = 0.18$$

$$\text{Özsermayenin Karlılığı (1999 yılı)} = \frac{2.022.236}{3.841.659} = 0.52$$

1999 yılında % 52 olan özsermaye karlılığı, 2000 yılında düşüş göstererek %18 olmuştur.

5.6.1.2. Varlıkların Karlılığı Oranı

Bu oran, hastane işletmesinin varlıklarını ne ölçüde karlı kullandığını göstermektedir; yani toplam varlık miktarının yüzde kaçı oranında kar sağlandığını göstermektedir.

$$= \frac{\text{Net Kar}}{\text{Varlıklar Toplamı}}$$

$$\text{(2000 yılı)} = \frac{3.271.064}{30.854.425} = 0.10$$

$$\text{(1999 yılı)} = \frac{2.022.236}{7.668.332} = 0.26$$

A Hastanesi, varlıklarından 1999 yılında % 26 kar sağlarken, 2000 yılında düşüş göstererek % 10 kar sağlamıştır. Bu düşüşün nedeni, işletme varlıklarındaki artıştır.

5.6.2. Kar İle Satışlar Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar

A Hastanesi faaliyet sonuçları gelir tablosunda, brüt satış karı, faaliyet karı, dönem karı ve net kar olarak ortaya çıkar. Bir dönemin satışlarının bütün bu karları sağlayacak büyüklükte olması gerekir. Bu nedenle söz konusu karlar ile net satışlar arasında ilişkiler kurularak satışların karlılık oranları hesaplanır. Bu oranların genel kabul görmüş değerleri bulunmamaktadır.

5.6.2.1. Faaliyet Kar Marjı

Bu oran, işletmelerin elde ettiği faaliyet karının ne kadarlık kısmının net satışlardan gerçekleştiğini gösterir.

$$\text{Faaliyet Kar Marjı} = \frac{\text{Faaliyet Karı (Faaliyet Geliri)}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{(2000 yılı)} = \frac{4.104.491}{22.838.880} = 0.18$$

$$\text{(1999 yılı)} = \frac{2.499.393}{10.238.348} = 0.24$$

Faaliyet kar marjı , 1999 yılında % 24 olarak gerçekleşmiştir. 2000 yılında ise, düşüş göstererek % 18 olarak gerçekleşmiştir.

5.6.2.2. Net Kar Marjı

Bu oran işletmenin vergi sonrası karının net satışların yüzde kaç oranında gerçekleştiğini gösterir.

$$\text{Net Kar Marjı} = \frac{\text{Net Kar}}{\text{Net Satışlar}}$$

$$\text{Net Kar Marjı (2000 yılı)} = \frac{3.271.064}{22.838.880} = 0.14$$

$$\text{Net Kar Marjı (1999 yılı)} = \frac{2.022.236}{10.238.348} = 0.20$$

1999 yılında net satışlardan % 20 oranında kar sağlanırken, 2000 yılında % 14 oranında kar sağlanmıştır. 1999 yılında hastane daha karlı çalışmıştır.

5.6.2.3. Brüt Kar Marjı

Bu oran, brüt satış karının net satışlar içinde ne kadar yer alıgını belirlemekte kullanılır; yani net satışların yüzde kaçı oranında brüt kar elde edildiğini gösterir.

$$\begin{aligned} & \frac{\text{Brüt Satış Karı}}{\text{Net Satışlar}} \\ \text{Brüt Kar Marjı (2000 yılı)} &= \frac{4.977.781}{22.838.880} = 0.21 \end{aligned}$$

$$\text{Brüt Kar Marjı (1999 yılı)} = \frac{4.273.832}{10.238.348} = 0.41$$

Brüt kar marjı 1999 yılında % 41 iken 2000 yılında büyük düşüş göstererek % 21 olmuştur. Bu düşüşün nedeni, satışların maliyetinde 2000 yılında büyük bir artışın olmasıdır.

SONUÇ

Performans ölçüm ve değerlendirilmesi, üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmet işletmeleri içinde önemlidir.

Hastane işletmelerinde performans ölçüm ve değerlendirilmesi, işletmenin mevcut durumunun belirlenmesinde, geleceğe yönelik tahminlerin yapılmasında ve düzeltici önlemlerin alınmasında yol gösterir.

Hastane işletmelerinde performans ölçüm ve değerlendirilmesi yapılırken aşağıdaki süreç izlenmelidir:

- Amaç ve hedefler belirlenmeli,
- Bu amaç ve hedefler doğrultusunda performans boyutları belirlenmeli,
- Hastane işletmelerine uygun bütçeler düzenlenmeli
- Seçilen performans boyutlarını ölçecek uygun oranlar seçilmeli,
- Planlanan sonuçlarla fiili sonuçlar karşılaştırılmalı,
- Seçilen oranlarla hastane işletmesinin mali tablolarına uygun olarak oran analizi yapılmalıdır.

Hastane işletmelerinde mali performans, bütçeler ve oran analizi ile ölçülebilir. Hastane işletmelerinde, bütçeler ve oran analizi ile mali performansın ölçülebilmesi için, işletme bütçelerinden ve mali tablolarından yararlanılır.

Hastane işletmelerinde, mali nitelikte performans ölçümünün yapılabilmesi için, işletme bütçelerinin performans ölçümüne uygun hale getirilmesi gerekir. Bunun içinde, hastane işletmesindeki gelir ve giderler sınıflandırılıp, bu gelir ve giderler sorumluluk merkezlerine göre ayrı ayrı bütçelenmelidir.

Hazırlanan bütçeler, cari dönem sonuçları ile karşılaştırılarak hastane işletmesinin bütçelere dayalı olarak performansı ölçülür; ancak bu ölçümler sırasında, sosyal ve ekonomik olaylar dikkate alınmalıdır.

Hastane işletmelerinde performans ölçüm ve değerlendirilmesinde kullanılan diğer yöntem oran analizidir. Oran analizi, ilgili hastane işletmesinin mali tablolarından hareket edilerek yapılır. Hastane işletmelerinde oran analizi, verimlilik, iktisadilik, etkinlik ve karlılık gibi performans boyutlarının analizi ile yapılır. Hastane işletmelerine ait mali performansın daha sağlıklı ölçülebilmesi için, likidite oranları ve mali yapı oranları da analiz edilir.

Ülkemizdeki özel hastanelerin en büyüklerinden biri olarak kabul edilen A Hastanesi'nin mali tabloları üzerinden yapılan performans ölçümünde, A Hastanesi'nin mali tablolarını oran analizine uygun olarak hazırladığı görülmüştür. Ancak A Hastanesi'nden alınan bütçe verilerinin yetersizliğinden dolayı, mali performansın bütçeler ile ölçülmesi zor olmasına rağmen yapılmıştır.

Sonuç olarak, ülkemizdeki hastane işletmelerinde yapılan bütçe çalışmaları yetersiz olduğu için, mali performans ölçümünün bütçeler ile yapılması zor olmasına rağmen mümkündür. Ancak ülkemizdeki hastane işletmelerinin mali tabloları incelendiğinde, hastane işletmelerinde oran analizinin yapılabilirliğinin zor olmadığı görülmektedir. Ülkemizdeki hastane işletmelerinde düzenli ve sistematik bir performans değerlendirilmesinin yapılmadığı belirlenmiştir.

Ülkemizdeki hastane sektörünün, yüksek yatırımlar gerektirmesi ve maliyetli bir sektör olması nedeniyle hastane işletmelerinin varlığını devam ettirebilmesi için, mali performansını sürekli ölçmesi gerekir.

Bunun içinde, işletme bütçeleri detaylı ve sistematik bir şekilde hazırlanmalıdır. Detaylı ve sistematik bir şekilde hazırlanan işletme bütçelerinde, hastane işletmelerine ait her gelir ve gider kalemleri detaylı şekilde görülür.

Böylece hastane işletmelerinde gerekli yerlerde yapılacak çeşitli müdahaleler ile, işletmenin varlığında devamlılık sağlanmış olur. Bütçelerin yanı sıra hastane işletmelerinde hazırlanan mali tablolardan yararlanılarak yapılan oran analizleri ile mali yapı hakkında daha sağlıklı değerlendirme yapılır.



KAYNAKÇA

AK, Bilal

1990, Hastane Yöneticiliği, Ankara: Özkan Matbaa San.

AKAL, Zuhâl

2000, İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi (MPM) Yayınları, Yayın No: 473.

AKAR, Çetin ve H.ÖZALP

1998, Sağlık Hizmetlerinde ve İşletmede Yönetim. Ankara: Somgür Yayıncılık.

AKDOĞAN, Nalan

1994, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları. Ankara: 3. Baskı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları.

AKDOĞAN, Nalan ve N.TENKER

1988, Finansal Tablolar ve Analizi. Ankara: Genişletilmiş 3. Bası, Nisan Yayınları.

AKGÜÇ, Öztin

1990, Mali Tablolar Analizi. İstanbul: Genişletilmiş 8. Baskı Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 61, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:13.

AKGÜÇ, Öztin

1994, Finansal Yönetim. İstanbul: Genişletilmiş 6. Baskı, Avcıol Basım.

AKGÜÇ, Öztin

1998, Finansal Yönetim. İstanbul: Genişletilmiş 7. Baskı Muhasebe Enstitüsü
Yayın No: 65, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın
No:17.

ALPUGAN, Oktay ve başk.

1997, İşletme Ekonomisi ve Yönetimi. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım
A.Ş.

BEKTÖRE, Sabri. F. ÇÖMLEKÇİ ve H. SÖZBİLİR

2002, Mali Tablolar Analizi. Eskişehir: Birlik Ofset.

BÜKER, Semih ve H. BAKIR

1995, Hastanelerde Finansal Yönetim. Eskişehir: Fasikül 1. Anadolu
Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi.

BÜYÜKMİRZA, Kamil

1998, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi. Ankara: Genişletilmiş 5. Baskı, Barış
Yayınevi.

CAN, Halil, D.TUNCER ve D.Y.AYHAN

2001, Genel İşletmecilik Bilgileri. Ankara: Siyasal Kitabevi.

ÇALDAĞ, Yurdakul

2003, Denetim ve Raporlama, Finansal Tablolar ve Analiz Teknikleri. Ankara:
TÜRMOB Yayınları No:200.

DİNÇER, Ömer ve Y. FİDAN

1996, İşletme Yönetimine Giriş. İstanbul: Beta Yayınları

DOĞAN, Muammer

1995, İşletme Ekonomisi ve Yönetimi. İzmir: Anadolu Matbaacılık

EKSEN, Hatice

1999, Finansal Planlamanın Bir Aracı Olarak Bütçelere. Gaziantep: Milli Prodüktivite Merkezi Güney Doğu Anadolu Bölge Müdürlüğü.

ERDOĞAN, Melih

1989, İşletmelerin Nakit Yönetiminde Nakit Bütçelerin Hazırlanması ve Bağlantılı Tablolar. Eskişehir: T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları No:322. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:71.

EROL, Cengiz

1999, İşletmelerde Finansal Yönetim. Ankara: İmge Kitabevi.

GİDER, Ömer

1998, Hastane İşletmelerinde Bütçe Sistemi: Radyoloji Departmanı Örnek Uygulaması. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü (Bilim Uzmanlığı Tezi)

HAYRAN, Osman ve H. SUR

1997, Hastane Yöneticiliği. İstanbul: Nobel Tıp Kitabevleri.

JACK, D.Ninemeir.

- 1986, Planning and Control for Food and Beverage Operations. East Loring Michigan: Second Edition, The Educational Institute of American Hotel-Model Association.

JAMES, B, Edward

- 1986, The Use of Performance Measures. New Jersey: National Association of Accountants.

KARADAĞ, Nuriye

- 1998, Balıkesir Devlet Hastanesi'nde Maliyetlerin Belirlenmesi ve Performans Analizi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi).

KASHANIAN, Faranak

- 1995, Hastanelerde Kontrol Aracı Olarak Bütçeleme Süreci ve İstanbul İlinde Faaliyet Gösteren Özel Hastanelerde Bütçe Hazırlama ve Kontrol Sürecine İlişkin Bir Araştırma. İstanbul: İstanbul Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Fakültesi Hastane ve Sağlık Kuruluşları Yönetimi Bilim Dalı.

KOTLER, P. ve P.N. BLOOM.

- 1984, Marketing Professional Servicess Englewood Clifs N.P. Prentive Hall.

KURT, Ganite

- 1998, Seyahat İşletmelerinde Performansın Mali Bilgilerle Ölçüm ve Değerlendirilmesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora Tezi).

PEKER, Alparslan.

1988, Modern Yönetim Muhasebesi. İstanbul: 4. Baskı.

PEKİNER, Kamuran

1984, İşletme Denetimi. İstanbul: İstanbul Üni. Yayın No: 3271

PROKOPENKO, Joseph

1992, Verimlilik Yönetimi. Çev: Olcay Baykal ve diğerleri. Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi.

ÖZGÜLBAŞ, Nermin

2001, Hastanelerde Teknik ve Finansal Performans İlişkisi. Ankara: Hacettepe Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora Tezi).

SEÇİM, Hikmet

1985, Hastane Yönetim ve Organizasyonu, Türkiye'de Hastanelerin Organizasyonu İçin Bir Model Önerisi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayın No: 53.

SEVİN, H, Dilek

1998, Hastane İşletmelerinde Otelcilik Hizmetleri Maliyeti ve Kontrolü Ankara İli Uygulama Örnekleri. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Doktora Tezi).

SEVGİNER, A, Sait ve R. HACI RÜSTEMOĞLU,

2000, Yönetim Muhasebesi. İstanbul: 7. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım.

TANDOĞAN, Burhanettin

- 2002, Finansal Tablolar Analizi ve Finansman Yöntemlerinin Değerlendirilmesi.
Bursa: 2. Baskı, Vakıf Sis. Paz. Yaz. Tic ve San A.Ş.

TÖZÜN, Ali Hikmet ve bask,

- 1991, İşletmelerde Planlama ve Kontrol Süreçlerinde Verimlilik Analizleri.
İzmir: Tezer Matbaası.

WELSCH, A, Glenn

- 1978, İşletme Bütçeleri Kar Planlaması ve Kontrolü. Çeviren: Yaman Erdal
ve başk.. Ankara: Ayyıldız Matbaası.

www. yargitay.gov.tr

- 2003, Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği

YALKIN, Koç Yüksel.

- 1985, Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri. Ankara: 2. Basım, Turhan
Kitabevi.

YEĞİNBOY, Emine Yasemin

- 1992, Sağlık İşletmelerinde Finansal Performansın Değerlendirilmesi ve
Hastane İşletmeleri İçin Bir Model Önerisi. İzmir: Dokuz Eylül
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı.

YOZGAT, Osman

- 1980, Bütçe ve Kontrol. İstanbul: Tek Baskı Hacırüstemoğlu Basımevi.

YÜNGÜL, İbrahim

- 1998, Üretim Maliyet Unsurları Bütçe Yoluyla Kontrolü. Ankara: Gazi
Kitabevi.

ÖZET

“Hastane İşletmelerinde Bütçeye ve Finansal Verilere Dayalı Performans Ölçümü ve Bir Model Önerisi” konulu çalışmayla, hastane işletmelerinde bütçeye ve finansal verilere dayalı performans ölçümünün yapılabilirliği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Hastanelerin tedarik, üretim, pazarlama, araştırma ve geliştirme, yönetim ve finansman gibi işletme fonksiyonlarına sahip olması hastanelerin işletmecilik kurallarıyla yönetilmesini zorunlu kılmıştır.

Hastane işletmesi, hasta, yaralı ve sağlığından şüphe edenlerin sağlık ihtiyaçlarını karşılamak, sağlık sorunlarını gidermek, sağlık hizmeti üretmek, sağlık eğitimi vermek ve toplum sağlık düzeyini yükseltmek için gerekli üretim faktörlerinin bir araya getirildiği sosyal ve ekonomik hizmetişletmelerdir.

Bu çalışmanın temel noktası performans ölçümüdür. Hastane işletmelerinde bütçeye ve finansal verilere dayalı performans ölçümü ile, aslında hastane işletmelerinin mali nitelikteki performansı ölçülür. Hastane işletmelerinde mali nitelikte performans ölçümü yapabilmek için doğru performans boyutlarını seçmek gerekir. Hastane işletmelerinde, verimlilik, iktisadilik, etkinlik, karlılık ve bütçeye uygunluk gibi performans boyutlarına göre mali nitelikte performans ölçümü yapılabilir. Hastane işletmelerinde, üretilen ürünün soyut oluşu ve üretim ile tüketimin eş zamanlı oluşu performans ölçümünü zorlaştırmaktadır.

Hastane işletmelerinde mali nitelikte performans ölçümü yapabilmek için araç olarak bütçelerden ve oran analizinden yararlanılabilir.

Bütçeler, hastane işletmelerinde koordinasyonu sağlayan, kaynakların amaçlara uygun bir biçimde verimli ve karlı kullanılmasına olanak sağlayan planlardır. Hastane işletmelerinde faaliyet, finansman ve yatırım bütçeleri hazırlanabilir. Hastane işletmelerinde bütçelere dayalı performans ölçümü, hastane bütçelerinde planlanan sonuçlarla, hastane faaliyetleri sonucu gerçekleşen fiili sonuçların karşılaştırılması suretiyle yapılır.

Hastane işletmelerinde mali nitelikte performans ölçümünde kullanılan diğer bir araç oran analizidir. Oran analizi, hastane işletmelerinin mali tablolarında yer alan kalemler arasında ilişkiler kurularak bulunan oranlarla yapılan incelemeye denir. Hastane işletmelerinde oranlar kullanılarak yapılan mali performans ölçümünde, verimlilik, iktisadilik, likidite, mali yapı, etkinlik (faaliyet -devir) ve karlılık oranları kullanılabilir.

Hastane işletmelerinde oran analizine dayalı olarak yapılan performans ölçümü, hastane işletmelerinde yapılan oran analizi sonuçlarının, önceki yıl sonuçları, sektör sonuçları, genel kabul görmüş sonuçlar ve bütçe hedefleriyle karşılaştırılması suretiyle yapılır.

ANAHTAR KELİMELELER: Hastane, Performans, Performans Ölçümü, Bütçe, Oran Analizi

ABSTRACT

In the study of "Performance Measurement Based on The Financial Data and Budgeting in the Hospital Enterprises and A Suggestion of Model" it is aimed that to verify the possibility of performance measurement based on the financial data and budgeting in the hospital enterprises.

As the hospitals have the supply, production, marketing, research and development, administration and financing functions, they are to be managed according to the management rules.

Hospital enterprises are social and economical service enterprises where required production factors in order to provide sick, wounded and susceptibly unhealthy people health service, to remedy their health problems, to produce health service, to give health education and to enhance society's health level are aggregated.

The basic point of this study is performance measurement. In the hospital enterprises, performance measurement depending on the budget and financial data, in fact the financial performance of the hospital enterprises are counted. In order to convey financial performance measurement, it is required to choose correct performance dimensions. In the hospital enterprises, due to the efficiency, economy, effectiveness, profitability and adequacy to the budget performance dimensions, financial performance measurement can be done. In the hospital enterprises, it makes it difficult to measure performance as the produced product is abstract and consumed simultaneously.

In the hospital enterprises budgets and ratio analyse can be utilized as a tool to undertake financial performance measurement.

Budgets are the plans that allow coordination within the hospital enterprise and utilize efficient usage of sources. In the hospital enterprises activity, finance and investment budgets can be prepared. In the hospital enterprises performance measurement depending on the budgets can be done by comparing the planned results in the hospital budget and actual consequence caused by the hospital's activity.

The other tool used in the financial performance measurement in the hospital enterprise is ratio analyse. The ratio analyse is the inspection by the ratios found relating the items in the financial tables. In the financial performance measurement in the hospital enterprises efficiency, economy, liquidity, financial structure, effectiveness (activity – circle) and profitability ratios can be used.

The financial performance measurement depending on the ration analyse in the hospital enterprises is done by comparing budget targets, generally accepted results, sectoral results, previous year results and the ratio analyse results made in the hospital enterprises.

KEY WORDS: Hospital, Performance, Performance Measurement, Budget, Ratio Analyse