

ARAŞTIRMA MAKALESİ

STRATEJİK MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİNİN KULLANILABİLİRLİĞİNE YÖNELİK BİR DURUM ANALİZİ: HASTANE İŞLETMELERİ ÖRNEĞİ¹

A SITUATION ANALYSIS FOR THE AVAILABILITY OF STRATEGIC COST MANAGEMENT SYSTEMS: EXAMPLE OF HOSPITAL ENTERPRISES

Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN*
Murat DOĞAN**

ÖZ

Bu çalışmada stratejik maliyet yönetim sistemlerinin bir hizmet üretim işletmesi olan hastane işletmeleri tarafından bilinirlik ve uygulanabilirlik düzeyleri araştırılmıştır. Araştırma kapsamını İç Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren özel hastane işletmeleri oluşturmaktadır. Araştırmada veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada ulaşılan sonuçlara göre özel hastane işletmeleri tarafından stratejik maliyet yönetim sistemlerinin bilinirlik düzeyinin yeterli seviyede olmadığı ve bu sistemlerin önemli bir bölümünün kullanılmadığı belirlenmiştir. Ayrıca araştırma kapsamındaki hastanelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinden en fazla kalite temelli stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanıldığı belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Etkin Maliyet Yönetimi, Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri, Hastane İşletmeleri

ABSTRACT

In this study, the awareness and applicability levels of the strategic cost management systems by the hospital enterprises, which are a service production enterprise, have been investigated. The scope of the research consists of private hospital enterprises operating in the Central Anatolia region. Survey method

¹ Bu çalışma Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi İşletme Anabilim Dalında yürütülen yüksek lisans tez çalışmasından türetilmiştir.

* Karabük Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Uluslararası İşletmecilik Bölümü, hakanvargun@karabuk.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7781-0912>

** Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Öğrencisi, muratdogan@karabuk.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4139-8521>

have been used as a method of data collection. According to the results having been obtained in the research, it has been determined that the level of awareness of the strategic cost management systems by the private hospital enterprises have been at an average level, however a significant portion of these systems have not been used. In addition, among strategic cost management systems, it has been determined that mostly quality based strategic cost management systems have been used in the hospitals taking part in the research.

Keywords: Effective Cost Management, Strategic Cost Management Systems, Hospital Operations

1. GİRİŞ

Teknolojik imkanların hızlı artması ile beraber yeni üretim ortamları meydana gelmiştir ve bu yeni üretim ortamlarının gereklerini karşılama ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Ayrıca üretim ortamlarındaki otomasyona dayalı üretimin artması, maliyet unsurlarındaki değişimler, maliyet bilgilerine duyulan gereksinimi artırmıştır. Özellikle yöneticiler; etkin maliyet yönetimi, maliyetlerin hızlı ve doğru bir şekilde hesaplanması ve maliyet azaltımı amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için ilgili maliyet bilgilerine ihtiyaçları artmıştır. Ancak bu gereksinimleri karşılamada geleneksel maliyet sistemleri yetersiz kalmış ve bu nedenle işletmeler daha modern maliyet yönetim sistemleri arayışına girmişlerdir. Bu arayış sonucunda stratejik maliyet yönetim sistemleri gündeme gelmiştir. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler de teknolojik gelişmelere ayak uydurmak zorunda kalmıştır. Nedeni ise bu sektörde özellikle birim maliyetlerin hesaplanması oldukça zordur. Bu durumda, hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmeler stratejik maliyet yönetim sistemlerini kullanarak maliyetleri belirleme ve maliyetlerin yönetiminde kolaylık sağlaması beklenmektedir.

Bu çalışmanın amacı, İç Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren özel hastane işletmelerinde çalışanların stratejik maliyet sistemlerine ilişkin bilgi düzeylerini ölçmek ve bu sistemlerin özel hastane işletmelerinde kullanılabilirliğini tespit etmektir.

2. STRATEJİK MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİ

Stratejik maliyet yönetim sistemleri, otomasyon sisteminin artmasıyla beraber geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin bu hızlı değişime ayak uyduramaması sonucunda yeni maliyet yönetimi arayışları sonucunda ortaya

çıkıştır. Bu maliyet yönetim sistemlerinin temel unsuru; kaliteli ürünleri düşük maliyetle temin ederek piyasada rekabet avantajı sağlamaktır. Bu maliyet azaltımını, geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin aksine sadece üretim sırasında değil aynı zamanda ürün daha üretilmeden önceki yani tasarlama aşamasında yapmaya başlayarak sağlar.

Yeni üretim ortamlarının bir gereği olarak yeni ihtiyaçlar da ortaya çıkmıştır. En önemlisi ise maliyet bilgilerine duyulan gereksinimdeki artıştır. Bahsi geçen ihtiyacı doğru ve hızlı bir şekilde sağlayabilmek amacıyla stratejik maliyet yönetim sistemleri kullanılmaya başlanmıştır. Bu stratejik maliyet yönetim sistemleri; hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme, tam zamanında maliyetleme, mamul yaşam seyri maliyetleme, toplam kalite maliyetleme, kaizen maliyetleme, değer mühendisliği ve dönüşüm muhasebesi (kısıtlar teorisi)'dir.

2.1. Hedef Maliyetleme (Target Costing)

Hedef maliyetlemenin esas aldığı strateji; şirketler tarafından satışa sunulacak yeni bir ürünün fiyatı kararlaştırılırken, düşük maliyet ve yeterli kâr marjı sağlamaktır. Diğer bir anlatımla hedef maliyetleme, piyasadaki belirli bir pay alabilmek için faydalanılan satış fiyatı esas alınarak hesap edilen piyasa temelli maliyeti açıklar. Bu maliyetleme sisteminde, piyasaya sunulacak yeni ürünler için işletmeler tarafından uygun görülebilir en yüksek maliyetin hesaplandığı ve ürünlerin hedef maliyet tutarına elverişli, kârlı olarak üretimi yapıp dağıtımının yapılabileceği süreci tarif etmektedir (Kutay ve Akkaya, 2000, s.7).

2.2. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (Activity Based Costing)

1980'li yılların sonlarına doğru Robin Cooper ve Robert Kaplan'ın çalışmaları sonucunda bulunan faaliyet tabanlı maliyetleme, kaynak maliyetleri ile faaliyetleri bağdaştıran ve sonrasında faaliyetlerde bir araya getirilmiş olan maliyetleri mamul, hizmet, müşteri ve diğer maliyet etkenlerine faaliyetleri kullanma oranında dağıtan yönetsel maliyetleme yöntemidir (Kennett, Durler ve Downs, 2007, s.20). Ayrıca faaliyet tabanlı maliyetleme, ürün maliyetini meydana getiren endirekt maliyetlerin, başka bir deyişle genel üretim maliyetlerinin ürünlere dağıtılması işlevini sağlayan bir sistemdir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre ürün maliyetlerin tespit edilmesi için ilk olarak kaynaklarla ilişkili maliyetler, kaynakların kullanılmasına sebebiyet veren faaliyetlere maliyet etkenleri vasıtasıyla yüklenmektedir. Takip eden

aşamada faaliyetlerde biriktirilen maliyetler ise bütün faaliyetlerin her birine yönelik faaliyet etkenleri vasıtasıyla faaliyetlerin meydana gelmesine sebep olan mamullere yüklenmektedir (Vargün, Gürkan ve Akbulut, 2015, s.14)

2.3. Tam Zamanında Maliyetleme (Just In Time Costing)

Tam zamanında maliyetleme; en az miktarda mamul ve insan kaynağından faydalanarak yalnızca elzem parçaların yüksek kalitede, tam zamanında ve yerinde, az maliyetle üretimini gerçekleştiren bir sistemdir. Tam zamanında maliyetlemenin dayanağı, üretim sistemlerinin devamlı olarak en uygun duruma getirilmesi ve uyumlaştırılmasıdır. Tam zamanında maliyetleme, kalite ve verimliliğin yükseltilmesini, maliyetlerin azaltılmasını hedefler (Firuzan ve Firuzan, 2000, s.151).

Tam zamanında maliyetleme sistemi; üretilmek istenen parçaları gereken miktarda, gereksinim olan yerde ve zamanda, yüksek kalitede ve düşük maliyetle üretmek olarak açıklanabilir. Bu ifadelerle bakıldığında, tüketicilerin kalite ve teslim gereksinimlerini en az üretim maliyetlerinde gerçekleştirebilecek bir üretim sisteminin oluşturulmasını sağlayabilmektedir (Erkip, 1993, s.175).

2.4. Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme (Product Life Cycle Costing)

Mamul yaşam seyri maliyetleme sistemi, ürünlerin çeşitli yaşam dönemi aşamalarında meydana gelen maliyetleri üretim başlamadan önce öngörmeye yarayan, başka bir anlatımla ürünün bütün yaşam seyri çalışmasına katkı sağlayan veya engelleyen öğeleri görünür kılan bir modeldir. Bu sistem, işletmelerdeki yöneticilere ürünlerin bütün yaşam seyirleri süresince karşı karşıya kalabileceği maliyetleri anlama ve yönetme hususunda faydalı veriler sağlamaktadır (Güneş ve Aksu, 2003, s.44).

2.5. Toplam Kalite Maliyetleme (Total Quality Costing)

Toplam kalite maliyetleme, personelin ve yöneticilerin katılımını gerektiren ve bununla birlikte, performansın devamlı olarak yükseltilmesini hedefleyen yönetim kavram ve araçlarıdır. Bir başka deyişle toplam kalite maliyetleme, şirket işleyişinin müşterilere göre şekillendiği, temel değerlerin ve fikirlerin paylaşıldığı bir kurum kültürüdür (Perry, 1997, s.233).

Toplam kalite maliyetleme, kalite kontrol ve standartlara adaptasyonun ilerisinde bir kavramdır. Öncelikle sadece malın kalitesine önem veren kalite

sistemi, değişlik gösteren durumlara paralel olarak kurumların bütün birim ve süreçlerinde kalitenin elde edilmesi şeklinde gelişmiştir. Bu durumda mal ve hizmetin kalitesi, sorun çözme teknikleri, müşteri tatmini, süreçlerin kalitesi gibi kavram ve tekniklere önem verilmiştir (Özevren, 2000).

2.6. Kaizen Maliyetleme (Kaizen Costing)

Kaizen maliyetleme sisteminin temeli, düşük maliyetlerle yüksek kaliteli mal veya hizmet elde etmektedir. Bunu da firmaların tüm işlemlerinde kalite hedefleyerek, her kademede meydana gelebilecek üretim kayıplarına, gereği olmayan stoklara, teslim sürelerinin gecikmesi gibi olması istenmeyen yanlışların önüne geçerek, devamlı olarak gelişmesini sağlayarak gerçekleştirir (Türk, 1999, s.199). Özetle bu sistem, üretim sürecine başladıktan sonra mamulün kalitesinin yükseltilmesini sağlayacak maliyetleri düşürmeye çalışır. Dolayısıyla bu maliyetleme sisteminin özü, yüksek kaliteyi düşük maliyetlerle elde etmektir (Karcıoğlu, 2000).

2.7. Değer Mühendisliği (Value Engineering)

Değer mühendisliğinin Amerikan Değer Mühendisleri Birlięi tarafından yapılan tanımı ise; ürün veya hizmetin fonksiyonlarının tespit edilmesi, ilgili fonksiyonların mali değerinin belirlenmesi ve en az maliyetteki fonksiyonun elde edilmesini kapsayan sistematik bir yöntemdir. Değer mühendisliği; müşterilerin arzu ettiği fonksiyonları sistematik, takım odaklı ve en düşük maliyette araştıran bir sistemdir. Bununla beraber değer mühendisliği, gerekli olmayan maliyetleri yok eden bir yaklaşımdır (Yang, 2005).

2.8. Dönüşüm Muhasebesi (Kısıtlar Teorisi) (Throughput Accounting)

Kısıtlar teorisi işletmeyi bir sistem olarak görmektedir. Kısıtlar teorisi sisteminde, işletmelerin başarımlarını kısıtlar belirler ve her sistem en az bir tane kısıta sahiptir. Kısıtlar teorisine göre, “bir sistemin hedefine ulaşmasını engelleyen herhangi bir faktör veya bir bileşen” kısıt olarak tanımlanmaktadır (Goldratt ve Cox, 2009). Kısıtlar teorisinde, kısıtların idare edilmesi vasıtasıyla devamlı gelişmeyi hedefleyen bir maliyet yönetimi sistemi olarak ifade edilebilmektedir (Umble ve Srikanth, 1995).

3. STRATEJİK VE GELENEKSEL MALİYET YÖNETİM SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Geleneksel maliyet sistemi anlayışında, maliyetleri üretim basamağında yönetmek, ürüne ilişkin maliyetlerin yoğunlukla oluştuğu basamak olması sebebiyle temel alınır. Ancak, ürün yaşam seyrinin kısalması; ürünün yaşam boyu maliyetlerinin bir bütün olarak değerlendirilmesini ve maliyet yönetimi açısından tasarım basamağına yoğunlaşmayı gerektirmektedir. Maliyetlerin tasarım basamağında yönetimi, geleneksel maliyet sisteminden farklı olarak, maliyetleri ilk aşamada bilmeyi gerektirmektedir. Bu geçiş sürecine geleneksel anlayış uyum sağlayamamaktadır. Çünkü bu anlayışta, hesaplanan üretim maliyetine kâr miktarı eklenerek mamulün satış fiyatı oluşturulmaktadır. Üretilen ürünlerin satılmama durumu göz önünde bulundurulmadığı için, ürünün ömrü süresince meydana gelecek satışların makul seviyede kâr bırakacağı ve yapılan yatırımın geri dönüşünün garantilenmiş olduğu varsayımı vardır. Bu varsayım gerçekçi olmazken; günümüzde işletmeler değişen koşullara uygun maliyet yönetimi anlayışını benimsemelidirler. Bu durum, maliyetlerle beraber kârları da idare etmek anlamına gelmekte ve maliyetten fiyata doğru giden geleneksel yaklaşımdan ziyade, fiyatlardan maliyete doğru giden bir yaklaşıma ihtiyaç duyulmaktadır (Karadal ve Savaş, 2003, s. 685).

Geleneksel maliyet sistemleri ve stratejik maliyet yönetim sistemleri arasında belirli farklara işaret edilmektedir. Buna göre geleneksel yaklaşım, tedarik maliyetlerini ürünlere keyfi olarak ve genellikle hammadde maliyetinin yüzdesini kullanmak suretiyle dağıtmaktadır. Uygun dağıtım yapılmaksızın, satın alma yöneticisi, ürünlerin satış fiyatına dayalı olarak tedarikçi seçimini yapmaktadır. Bu model, özensiz satın alma davranışına yol açarken işletmenin rekabet pozisyonunu zayıflamasına neden olmaktadır. Güvenilirlik, dayanıklılık, kalite, teslim performansı gibi ölçütler ikinci planda kalmaktadır. Bu tür fiyatlandırma kararları işletmenin müşteriye memnun etme kabiliyetini ve arzulanan düzeyde kâr kazanmasını engellemektedir (Cooper ve Slagmulder, 2003, s.23).

Geleneksel yaklaşım kendisini, fabrikanın dört duvarına ve ürün maliyetleme kararına sınırlandırmıştır. Diğer potansiyel maliyet konuları olan tedarikçiler, müşteriler gibi maliyetlemeye ilişkin hususları ya genel üretim maliyetine ya da keyfi olarak ürüne veya gelir tablosuna dağıtım yoluna gitmiştir. Bu yaklaşımda yaşanan problem, üretim dışındaki maliyetleri etkin

biçimde yönetememesidir. Çünkü anlayışta dışsal bakış yerine, işletmenin maliyet sistemi çerçevesinde içsel bakış söz konusudur. Bu bağlamda geleneksel maliyet sistemleri ile stratejik maliyet yönetim sistemleri arasındaki fark Tablo 1’de sunulmuştur.

Tablo 1. Stratejik ve Geleneksel Maliyet Yönetim Sistemlerinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Alanları	Geleneksel Maliyet Sistemi	Stratejik Maliyet Yönetim Sistemi
Maliyetlerin analizi için uygun bakış açıları	-Mamul müşteri ve fonksiyon koşullarına bağlı -Güçlü bir içe dönüklük -Katma değer anahtar kavramı	-Firma genel değerler zincirinin koşullarına bağlı -Dışa dönüklük hâkim -Katma değer, dar bir kavram olarak görülür
Maliyet analizlerinin amaçları	Stratejik bakış olmaksızın, 3 amaç; ölçme, yönetme ve problem çözme	3 amaç; firmanın stratejik konumuna bağlı olarak gelişir
Maliyetlerin yapısal analizlerinin dayanağı	Maliyet çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur	Maliyet rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimlerin tespiti ve yürütülmesinde yönetimin fonksiyonudur

Kaynak: Karcıoğlu, 2000.

Bir mamul veya hizmetin üretimi esnasında ortaya çıkan çalışmaların analizi, stratejik maliyet yönetim sistemlerinin en elzem kısmını meydana getirmektedir. Buna göre stratejik maliyet yönetim sistemlerinde faaliyetleri esas alan faaliyet temelli maliyetleme önem kazanmaktadır. Bu yaklaşım, işletmelere üretim ya da hizmet süreci hakkında tam bilgi sunmaktadır. Bu bilgiden işletmeler, katma değer yaratan faaliyetler ile bu faaliyetlerin maliyetlerinden açık olarak haberdar olmaktadır. Faaliyetlerin ölçülmesi, süreç işlem sayısı, hizmet verilen müşteri sayısının tespit edilmesi, kalite gibi finansal olmayan kriterler faaliyetlerin performanslarının ölçümünde yararlanılan araçlardır. Bu araçlar, stratejik maliyet yönetim sistemlerinin önemli unsurlarıdır ve stratejik maliyet yönetim sistemi anlayışını, geleneksel anlayıştan ayıran en önemli kriterlerdir (Sevim, 2002, s.115).

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde, öncelikle literatür araştırmasından bahsedilecektir. Daha sonra stratejik maliyet yönetim sistemlerinin teorik

çerçevede açıkladığımız model temelinde İç Anadolu Bölgesi'nde faaliyet gösteren hastane işletmelerinde anket çalışması gerçekleştirilecek ve anket ile elde edilecek sonuçlar ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

4.1. Literatür Araştırması

Literatür araştırması sürecinde çalışmaya konu olan sistemlerin birbiri ile ilişkilerini ortaya koymak amacıyla en az iki sistemi birlikte ele alarak yapılmış olan çalışmalara yer verilmiştir. Bu anlamda yapılmış olan literatür araştırması kronolojik sırayla verilmiştir.

Türk (1999) tarafından yapılan çalışmada, hedef ve kaizen maliyetleme sistemleri teorik olarak incelenmiş ve bu sistemlerin öneminden bahsedilmiştir. Bu çerçevede, firmaların ürün geliştirme sürecinin tasarlama aşamasında, daha maliyetler meydana gelmeden kontrol altına almak amacıyla, hedef maliyeti tespit etmeli ve üretimin maliyeti hedef maliyetin üzerinde değilse ürünün üretimine başlanması gerektiği önerisinde bulunulmuştur.

Alkan (2001) tarafından yapılan çalışmada işletmelerin başarılı olmasında stratejik maliyet yönetim sistemlerinin rolü ve bu sistemlerdeki yeni yaklaşımlar teorik açıdan irdelenmiştir. Bu çerçevede araştırma kapsamında orman işletmelerinin stratejik maliyet yönetim sistemlerini kullanmadıkları tespit edilmiştir. Çalışmada orman işletmelerinin etkin maliyet yönetimi yapabilmesi için reorganizasyon çalışmalarının ve bunun için gerekli olan araştırmaların yapılması gerektiği ileri sürülmüştür.

Özal (2010) tarafından yapılan çalışmada, stratejik maliyet yönetim sistemlerinin hizmet işletmelerinde uygulanabilirliği araştırılmıştır. Bu çerçevede, Isparta, Antalya ve Burdur illerinde faaliyet gösteren özel hastanelere yönelik olarak yapılan çalışma sonucunda katılımcıların stratejik maliyet yönetim sistemlerinin hastane işletmelerinde uygulanabilir olduğunu düşünmediği ve bu işletmelerde uygulanmadığı tespit edilmiştir.

Vargün (2014) tarafından yapılan çalışmada, kurumsal karne modeli ile ekonomik katma değer modeli, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi ve faaliyet tabanlı yönetim modeli entegrasyonunun işletme performansını etkileyip etkilemeyeceği ve bu entegrasyonun yöneticilerin kararları üzerinde rolünün olup olmayacağı belirlenmeye çalışılmıştır. Bu çerçevede, işletmelerin rekabet gücünü artırma ve stratejik amaçlara ulaşma konularında kurumsal karne modelinin stratejik maliyet yönetim sistemleri ile ilişkili bir biçimde kullanılması işletme başarısının daha sağlıklı anlaşılmasına katkı sağlamaktadır.

4.2. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Yapılan araştırmanın amacı; geleneksel maliyet sistemlerinin, teknolojik gelişmelere bağlı olarak ürün maliyetleme ve maliyet azaltımı konularında yetersizliklerini ortaya koyarak hizmet sektöründe faaliyet gösteren özel hastane işletmelerinin stratejik maliyet yönetim sistemlerine dair bilgi düzeylerinin yeterli seviyede olup olmadığını ortaya koymak ve bu sistemlerin kullanılabilirlik düzeylerinin hangi düzeyde olduğunun belirlenmesidir.

4.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmada stratejik maliyet yönetim sistemleri hakkında yeterli seviyede bilgi ve uygulanabilirlik düzeylerinin olup olmadığını ölçmeye yönelik olarak hazırlanan anket soruları özel hastanelerdeki ortaklar, müdür/müdür yardımcıları, muhasebe ve ilgili diğer personele yöneltilmiş ve bu doğrultuda elde edilen sonuçlar analiz edilmiştir. Hazırlanan anket formu üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, anketi cevaplandıran kişilerin özellikleri ve görev yaptığı özel hastanelerle ilgili genel bilgilere ulaşabilecek sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde; özel hastane işletmelerinde yararlanılan stratejik maliyet yönetim sistemlerine ilişkin sorular 5'li likert ölçeğinden yararlanılarak oluşturulmuştur. Son bölüm olan üçüncü bölümde ise; özel hastane işletmelerinin sektördeki durumu ile yararlandıkları faktörlere, kalite belgelerine, anlaşmalara ve stratejik maliyet yönetim sistemlerine dair sorular olmak üzere. 56 adet ifadeye yer verilmiştir. Ankette yer alan sorular, Bekçi ve Özal (2010)'ın Burdur-Isparta ve Antalya illerinde faaliyet gösteren özel hastanelere uyguladıkları anket sorularından derlenmiştir.

Araştırma ile elde edilen sonuçlar kapsamında araştırmanın evrenini oluşturan 83 adet (Ankara=36, Eskişehir=6, Çankırı=1, Kırıkkale=1, Kırşehir=1, Konya=14, Aksaray=3, Nevşehir=2, Yozgat=1, Kayseri=13, Sivas=2, Niğde=1, Karaman=2) özel hastane işletmelerinden (Araştırma kapsamındaki işletmelere ortalama üçer defa anketlerin doldurulması amacıyla hatırlatma maili atılması ve telefon ile iletişime geçilmesine rağmen) sadece 33 adet özel hastane işletmesinden geri dönüş alınmıştır. Bu anlamda geri dönüş oranı ise yaklaşık %40 olarak hesaplanmıştır.

4.4. Verilerin Analizi

Analizlerde kullanılan verinin elde edilmesinde anket tekniği kullanılmıştır. Bu anketlerin değerlendirilmesi için ise SPSS Statistics 22.0 istatistik programı kullanılmıştır. Anket verilerine öncelikle güvenilirlik testi uygulanmıştır.

Analiz sonuçları frekans tabloları düzenlenerek değerlendirilmiştir. Ayrıca hastane kararları alınırken faydalanılan tablolar, katılımcıların stratejik maliyet sistemleri hakkında bilgi düzeyleri, hastanelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin uygulanabilme düzeyleri, yeni bir hizmet sunumuna giderken önemli olan faktörler, hastanelerin; hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimi ile ilgili ifadelerle katılma düzeylerini belirlemek amacıyla betimsel istatistik yöntemi ile analiz edilmiştir.

Araştırmaya katılan katılımcıların ve özel hastane işletmelerinin genel özellikleri hakkında fikir sahibi olabilmek adına ilgili sorular sorulmuş ve bu sorulara verilen cevaplar Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Ankete Katılan Katılımcılara ve İşletmelere İlişkin Genel Bilgiler

	Sorular	Frekans (N)	Yüzde (%)
Katılımcıların Hastanedeki Pozisyonları	Müdür/Müdür Yrd.	11	33,3
	Yönetici/Ortak	0	0
	Muhasebe	22	66,7
	Diğer	0	0
Eğitim Durumu	İlköğretim	0	0
	Ortaöğretim(lise)	3	9,1
	Ön lisans	3	9,1
	Lisans	23	69,7
	Lisansüstü	4	12,1
Hastanenin Faaliyet Süresi	0-5 yıl	4	12,1
	5-10 yıl	6	18,2
	10-15 yıl	10	30,3
	15-20 yıl	7	21,2
	20 yıl ve üzeri	6	18,2
Sermaye Sahiplik Yapısı	Yerli Sermaye	32	97,0
	Yabancı Sermaye	0	0
	Karma	1	3,0
Yatak Kapasitesi	1-10	0	0
	11-50	10	30,3
	51-100	14	42,4
	101-200	5	15,2
	201 ve üzeri	4	12,1
Şube Sahiplik Durumu	Var	13	39,4
	Yok	20	60,6

Hastanenin Sektördeki Teknoloji Düzeyi	Geri	1	3,0
	Aynı Düzeyde	19	57,6
	İleri	13	39,4
Muhasebe Departmanına Sahiplik Durumu	Evet	26	78,8
	Hayır	7	21,2
Kalite Belgesine Sahiplik Durumu	Var	24	72,7
	Yok	9	27,3
Sosyal Güvenlik Kurumları ile Yapılan Anlaşma Önemi	Evet	31	93,9
	Hayır	2	6,1
TOPLAM		33	100,0

Tablo 2'ye göre anket uygulanan özel hastane işletmelerinde personelin %33,3'ü müdür/müdür yardımcısı pozisyonunda ve %66,7'si muhasebe departmanında görev yapmaktadır. Bu iki grup çalışanın %9,1'i ortaöğretim(lise), yine %9,1'i ön lisans, %69,7'si lisans ve geriye kalan %12,1'lik kısmı lisansüstü mezundur. Özel hastane işletmelerinin %12,1'lik kısmı 0 ile 5 yıl, %18,2'lik kısmı 5-10 yıl, %30,3'lük kısmı 10-15 yıl, %21,2'lik kısmı 15-20 yıl ve geriye kalan %18,2'lik kısmı ise 20 yıl ve üzeri sektörde faaliyet göstermişlerdir. Özel hastane işletmelerinin sermaye yapılarına bakıldığında %97'sinin yerli sermayeli olduğu, %3,0'nün karma sermayeli ve yabancı sermayeli özel hastanenin ise bulunmadığı tespit edilmiştir. Özel hastanelerde 1-10 arasında yatak kapasitesinin bulunmadığı, %30,3'ü 11-50 arasında, %42,4'ü 51-100 arasında, %15,2'sinin 101-200 arasında ve %12,1'inin 201 ve üzeri yatak kapasitesine sahip olduğu tespit edilmiştir. Özel hastane işletmelerinin şube sahiplik durumlarına bakıldığında, %39,4'ünün şubesi bulunmaktayken geriye kalan %60,6'lık kısmının ise şubesi bulunmamaktadır. Özel hastanelerin %3,0'nün teknoloji düzeyi sektördeki diğer hastanelerden geri, %57,6'sı sektördeki diğer hastanelerle aynı durumdadır. Geriye kalan %39,4'ünün ise teknoloji düzeyi diğer hastanelerden ileridedir. Hastanelerin %78,8'lik kısmının alt ya da yardımcı departman olarak muhasebe bölümü bulunmaktayken, geriye kalan %21,2'lik kısmının ise muhasebe departmanına sahip olmadığı gösterilmektedir. Özel hastanelerin %93,9'una göre sosyal güvenlik kurumları ile yapılan anlaşmaların önemli olduğunu, geriye kalan %6,1'ine göre ise sosyal güvenlik kurumları ile yapılan anlaşmaların önemli olmadığını düşündüğü tespit edilmiştir. Anket uygulaması yapılan özel hastanelerde karar alınırken faydalanılan mali tablolar Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3. Hastane Kararları Alınırken Faydalanılan Tablolar

Faydalanılan Tablolar	Ortalama	Standart Sapma
Gelir Tablosu	3,9697	,80951
Bilanço	3,8182	,95048
Nakit Akım Tablosu	3,8182	,84611
Diğer	3,4545	1,22706
Kar Dağıtım Tablosu	3,3636	1,29466

Tablo 3'e göre; ortalama değerlere bakıldığında özel hastanelerin en fazla gelir tablosundan faydalandıkları görülmektedir. Bu tablodan sonra ise, bilanço ve nakit akım tablolarından yararlandıkları görülmektedir. Daha az yararlandıkları tablolar ise diğer ve kar dağıtım tabloları olduğu tespit edilmiştir. Tablo 4'de katılımcıların stratejik maliyet yönetim sistemleri hakkında bilgi düzeylerinin ortalama değerleri analiz edilmiştir.

Tablo 4. Katılımcıların Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri Hakkında Bilgi Düzeyleri

Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri Hakkında Bilgi Düzeyi	Ortalama	Standart Sapma
Toplam Kalite Maliyetleme	2,6970	1,13150
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	2,6364	1,22010
Hedef Maliyetleme	2,5758	1,22552
Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik)	2,5152	1,20211
Tam Zamanında Maliyetleme	2,2121	1,13901
Dönüşüm Muhasebesi	2,1818	1,07397
Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme	1,9697	1,10354
Değer Mühendisliği	1,9091	1,07132
Kaizen Maliyetleme	1,7879	,96039

Tablo 4'de yer alan ifadelerin ortalama değerlerine göre, katılımcılar en çok; toplam kalite maliyetleme daha sonra faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, stratejik maliyet sistemi (bütünleşik) ve tam zamanında maliyetleme sistemleri hakkında bilgi sahibi olduklarını belirtmişlerdir. Bunun yanı sıra dönüşüm muhasebesi, mamul yaşam döneminde maliyetleme, değer

mühendisliği ve kaizen maliyetleme sistemleri hakkında daha az bilgi sahibi olduklarını söylemişlerdir. Tablo 5’de hastanelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin uygulanabilme düzeylerinin ortalama değerleri analiz edilmiştir.

Tablo 5. Hastanelerde Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Uygulanabilme Düzeyleri

Stratejik Maliyet Yönetim Sistemleri Uygulanabilme Düzeyleri	Ortalama	Standart Sapma
Toplam Kalite Maliyetleme	3,3333	1,19024
Stratejik Maliyet Sistemi (Bütünleşik)	3,0303	1,35750
Hedef Maliyetleme	2,9091	1,33144
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	2,7879	1,21854
Tam Zamanında Maliyetleme	2,4848	1,22783
Dönüşüm Muhasebesi	2,3030	1,23705
Kaizen Maliyetleme	2,2424	1,29977
Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme	2,1515	1,22783
Değer Mühendisliği	2,1212	1,16613

Tablo 5’in ortalama değerlerine göre özel hastanelerde en çok; toplam kalite maliyetleme daha sonra stratejik maliyet sistemi (bütünleşik), hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve tam zamanında maliyetleme sisteminin uygulanabileceği düşünülmektedir. Bunun yanı sıra dönüşüm muhasebesi, kaizen maliyetleme, mamul yaşam döneminde maliyetleme ve değer mühendisliği sistemlerinin ise uygulamada daha az yer alabileceği belirtilmiştir. Tablo 6’da yeni bir hizmet sunumuna giderken önemli olan faktörler gösterilmiştir.

Tablo 6. Yeni Bir Hizmet Sunumuna Giderken Önemli Olan Faktörler

Önemli Olan Faktörler	Ortalama	Standart Sapma
Müşteri Memnuniyeti	4,4242	,61392
Kalite	4,1818	,68258
Zaman	4,0909	,91391
Maliyet Hesaplaması	4,0606	,74747
Karlılık	3,9697	,68396
Sunulacak Hizmetin Teknolojik Boyutu	3,9697	,80951
Pazar Araştırması	3,9697	,91804
Sunulacak Hizmetin Taklit Edilebilirliği	3,7273	1,03901

Tablo 6'nın ortalama değerleri göz önüne alınarak katılımcıların en çok; müşteri memnuniyetini daha sonra ise kalite, zaman ve maliyet hesaplaması faktörlerine önem verdikleri tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra karlılık, sunulacak hizmetin teknolojik boyutu, pazar araştırması ve sunulacak hizmetin taklit edilebilirliği en az düzeyde önem verdikleri belirlenmiştir. Özel hastane işletmelerinin hizmet, maliyet, muhasebe ve stratejik maliyet yönetimi ile ilgili ifadelerle katılma düzeyler Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7. Hastanelerin; Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetim Sistemi İle İlgili İfadelerle Katılma Düzeyleri

Hastanelerin Aşağıdaki İfadelerle Katılma Düzeyleri	Ortalama	Standart Sapma
Müşteri için zaman kavramı önemlidir.	4,4848	,61853
Müşteri sayımız yılın belli dönemlerinde azalma eğilimi göstermektedir.	4,3333	,64550
Hastanemizle ilgili yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalanmaktayız.	4,3333	,69222
Faaliyet gösterdiğimiz sektör yoğun rekabet içerisindedir.	4,1818	,80834
Hastanemiz yatırım kararları dışında da muhasebe verilerinden yeterince faydalanmaktadır.	4,1515	,71244
Yeni bir yatırım kararı için o yatırımın geri dönüşümünü izleriz.	4,0606	,78817
Yeni yatırım kararları için dışsal (çevresel) faktörleri göz önünde bulundururuz.	4,0000	,82916
Muhasebe verileri (sayısal veriler) kullanılarak yapılan yatırımlar başarılı olmuştur.	3,9697	,63663
Çalışanlarımızın maaşlarına zam yaparken muhasebe verilerini inceleriz.	3,8182	,95048

Hizmet maliyetlerimizde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetin etkisi çoktur.	3,7576	,70844
Her yıl bir sonraki yıl için bütçe hazırlamaktayız.	3,7273	1,06867
Yönetimimiz stratejik maliyet yönetim sistemi konusunda yeterli bilgiye sahiptir.	3,6667	,98953
Stratejik maliyet yönetim sistemi hastanemiz tarafından uygulanmaktadır.	3,3333	1,16369
Müşterilerimiz için daima kampanyalar düzenleriz.	3,3030	1,18545

Tablo 7'ye göre özel hastaneler en çok; müşteri için zaman kavramı önemli olduğu, müşteri sayılarının yılın belli dönemlerinde azalma eğilimi gösterdiği, yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalandıkları ve sektörün yoğun rekabet içinde olduğu ifadelerine katılmaktadırlar. En az ise; yönetimlerinin stratejik maliyet yönetim sistemi konusunda yeterli bilgiye sahip olduğu, stratejik maliyet yönetim sistemi hastaneler tarafından uygulandığı ve müşterileri için daima kampanyalar düzenleriz ifadelerine katılmaktadır.

SONUÇ

Araştırma kapsamındaki işletmelerin stratejik maliyet yönetim sistemleri hakkındaki bilgi düzeylerine yönelik olarak elde edilen sonuçlar incelendiğinde hiçbir işletmenin stratejik maliyet yönetim sistemlerinin tamamı hakkında bilgi sahibi olmadıkları görülmüştür. İşletmelerin büyük bir kısmının en fazla toplam kalite maliyetleme sistemi hakkında bilgi sahibi oldukları bunu sırasıyla faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, stratejik maliyet yönetimi ve tam zamanında maliyetleme sistemlerinin izlediği görülmektedir. Bunun yanı sıra işletmelerin stratejik maliyet yönetim sistemleri hakkında en az bilgi sahibi oldukları maliyet yönetim sistemlerin ise sırasıyla dönüşüm muhasebesi, mamul yaşam döneminde maliyetleme, değer mühendisliği ve kaizen maliyetleme sistemleri olduğu görülmüştür. Araştırma kapsamındaki işletmelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanılabilirlik düzeylerine yönelik olarak elde edilen sonuçlar incelendiğinde işletmelerde bilinirlik düzeyi ile elde edilen sonuçlara paralel şekilde stratejik maliyet yönetim sistemlerinden en fazla toplam kalite maliyetleme sisteminin kullanıldığı görülmektedir. Bu maliyet yönetim sistemini takiben bütünleşik stratejik maliyet sistemi, hedef maliyetleme, faaliyet tabanlı maliyetleme ve tam zamanında maliyetleme sisteminin çoğunlukla

kullanıldığını söylemek mümkündür. Bunun yanı sıra işletmelerde dönüşüm muhasebesi, kaizen maliyetleme, mamul yaşam döneminde maliyetleme ve değer mühendisliği sistemlerinin ise kullanılabilirliğinin daha az olduğunu söylemek mümkündür. İşletmelerde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin bilinirlik ve kullanılabilirlik düzeylerinin yeterli olmadığı görülmektedir. Bu durumun hem hizmet maliyetlerinin doğru bir şekilde hesaplanmasında, hem de işletme performansının sağlıklı ve dengeli bir şekilde ölçülebilmesinde birtakım sorunlara yol açmasının muhtemel olduğunu söylemek mümkündür. Aynı şekilde işletmelerin stratejik maliyet yönetim sistemlerine gerekli önemi vermemeleri hem hizmetlere hem de faaliyetlere ilişkin maliyetlerin etkin olmayan bir şekilde kontrol altına alınmasına ve yönetilmesine neden olacaktır. Özellikle elde edilen sonuçlara göre hastane işletmeleri açısından müşteri için zaman kavramının önemli olduğu, müşteri sayılarının yılın belli dönemlerinde azalma eğilimi gösterdiği, yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalandıkları ve sektörün yoğun rekabet içinde olduğu gerçeği dikkate alındığında özel hastane işletmelerinin karşılaştıkları bu problemlerin çözümünde stratejik maliyet yönetim sistemlerinin kullanımı stratejik bir seçim olacaktır. Hele ki özel hastane işletmelerinin yeni bir hizmet sunumuna giderken müşteri memnuniyetini, kalite, zaman ve maliyet hesaplaması faktörlerine önem verdikleri gerçeği dikkate alındığında stratejik maliyet yönetim sistemlerinin işletmelerin bu amaçlarını gerçekleştirmede güçlü bir araç olacağını söylemek mümkündür.

KAYNAKÇA

Alkan, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar (Ormancılık Açısından Bir Değerlendirme). *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, 177-192.

Bekçi, İ. ve Özal, H. (2010). Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 78-97.

Cooper, R. and Slagmulder, R. (2003). Strategic Cost Management: Expanding Scope And Boundaries. *Journal of Cost Management*, 23-30.

Erkip, N. (1993). Tam Zamanında Üretim Felsefesi ve Tekstil Endüstrisine Uygulanması. *Tekstil İşveren Dergisi*, 175.

Firuzan, A. R. ve Firuzan, E. (2000). Tam Zamanında Üretim Sisteminin Uygulama Düzeylerinin Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 151-169.

Goldratt, E. ve Cox, J. (2009). *The Goal: A Process of Ongoing Improvement*. North Rivers Press.

Güneş, R. ve Aksu, İ. (2003). Mamul Yaşam Seyri Maliyetlemesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 44.

Karadal, H. ve Savaş, O. (2003). Bilgi Toplumu Süreçlerinin Geleneksel Maliyet Yönetimi Anlayışında Oluşturduğu Dönüşümler. *1.Ulusal Bilgi Yönetim Kongresi*, (s. 685-694). Kocaeli’de sunulan bildiri.

Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi: Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*. Erzurum: Aktif Yayın.

Kennett, D. L., Durler, M. G. and Downs, A. (2007). Activity Based Costing in Large U.S. Companies Cost&Benefit. *Journal of Government Financial Management*, 20-29.

Kutay, N. ve Akkaya, G. C. (2000). Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 1-15.

Özal, H. (2010). *Stratejik Maliyet Yönetimi ve Hastane İşletmelerinde Uygulanabilirliği, Yüksek Lisans Tezi*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Özevren, M. (2000). *Toplam Kalite Yönetimi Temel Kavramlar ve Uygulamalar*. İstanbul: Alfa Yayınları.

Perry, C. (1997). Total Quality Management And Reconceptualising Management in Africa. *International Business Review*, 233-243.

Sevim, A. (2002). Küresel Rekabetin Yönetim Muhasebesine Etkileri Ve Çağdaş Yönetim Muhasebesi Uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 115-132.

Türk, Z. (1999). Geleceğin Maliyetlerin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 199-214.

Umble, M. ve Srikanth, M. L. (1995). *Synchronous Manufacturing: Principles for World-Class Excellence*. USA: The Spectrum Publishing Company.

Vargün, H., Gürkan, S. ve Akbulut, H. (2015). Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Karbon Muhasebesi ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Entegrasyonu, *Mali Çözüm Dergisi*, 14.

Yang, K. (2005). *Design For Six Sigma For Service*. USA: McGraw-Hill Companies.