

## STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN SAĞLIK SEKTÖRÜNDE UYGULANABİLİRLİĞİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

A Research on the Feasibility of Strategic Management to Health Sector

Doç.Dr. İsmail BEKÇİ

Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

Öğr.Gör. Halime ÖZAL

Süleyman Demirel Üniversitesi, Atabey MYO.

### ÖZET

*Modern maliyetleme yöntemleri daha çok mamul üretimi yapan işletmelerde kullanılmaktadır. Fakat hizmet sektöründe yoğunlaşan rekabet ortamından dolayı artık modern maliyetleme yöntemleri bu sektörde de kullanılmaya başlanmıştır. Hizmet işletmesi olarak hastane işletmeleri seçilmiş ve uygulama bu işletmeler üzerinde yapılmıştır.*

*Çalışmada maliyet, strateji ve stratejik maliyet yönetimi kavramları alt başlıkları ile açıklanmıştır. Ayrıca çalışmanın son bölümünde Hastane işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği ile ilgili uygulama yer almaktadır. Uygulamanın ölçülebilmesi için anket yöntemi uygulanmıştır. Anketler batı Akdeniz bölgesinde yer alan Isparta, Burdur ve Antalya illerinde bulunan özel hastanelere uygulanmıştır. Son olarak da, araştırmadan elde edilen bulgular analiz edilmiş ve değerlendirilmiştir. Sonuç olarak modern maliyet yaklaşımlarından stratejik maliyet yönetiminin, hizmet sektörü olan hastanelerde uygulanabilirliği değerlendirilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler: Maliyet, Strateji, Stratejik Maliyet Yönetimi**

### ABSTRACT

*Modern costing techniques are mostly used in enterprises which produce goods. But, because of the intense competitive environment in the service sector, now modern costing methods are used in the service sector, too. Hospital enterprises were selected as service enterprises and the application were done at these enterprises.*

*In this study, cost strategy and strategic cost management concepts are explained in details. In addition, at the last section of the study there is an application about applicability of strategic cost management in hospital enterprises. Survey method was used to measure the application. Face to face survey method was used to obtain the data. Surveys are conducted in private hospitals which are located in Isparta, Burdur and Antalya cities in the western Mediterranean region. Finally, research findings have been analyzed and evaluated. As a result, the applicability of strategic cost management of modern cost approaches in hospitals as a service sector is evaluated.*

**Key Words: Cost, Strategy, Strategic Cost Management**

## 1. GİRİŐ

Dünyada ekonomik ve teknolojik çevrelerde hızlı bir değişim yaşanmaktadır. Bu değişimden herkes etkilenmekte ve olumlu yönler bulup yeni durumlar ortaya çıkarılmaktadır. Yaşanan hızlı değişim, şüphesiz üretim teknolojilerini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu durum sonucunda da işletme yönetimlerinde yeni yaklaşım ve tekniklerin ortaya çıkmaya başlamıştır. Örneğin maliyetlerin hesaplanması ile ilgili klasik yaklaşımlar yerini zamanla modern maliyet yöntemlerine bırakmaya başlamıştır.

Maliyet yönetimi; bu gelişmeler sırasında ilk başlarda genel olarak üretim yapan işletmeler için önemliyken yaşanan bu hızlı gelişme sürecinde hizmet sektörü de payını almıştır. Hizmet sektöründe faaliyette bulunan işletmelerinde rekabet gücünü arttırabilmek ve piyasada ayakta kalıp yaşamlarını sürdürebilmek için modern maliyet yönetimlerini kullanmaya başlamışlardır.

Modern maliyet yöntemlerinden birisi olan stratejik maliyet yönetimi, strateji kavramının önem kazanması ile ortaya çıkmıştır. SMY ( Stratejik Maliyet Yönetimi), stratejik yönetim ve maliyet yönetiminin bir araya getirilmesi ile oluşmuştur.

Hizmet sektöründe yer alan hastanelerde bu değişimden paylarına düşeni almışlardır. Hizmet işletmelerinde maliyetlerin hesaplanması mamul üreten işletmelere göre daha zordur. Bu yüzden hizmet işletmelerinde modern maliyet yöntemlerinin kullanılarak maliyet hesaplamalarında kolaylık sağlanması beklenmektedir. Bu çalışmada da amaçlanan SMY'nin hastane işletmelerinde uygulanabilirliğinin araştırılmasıdır.

## 2. MALİYET KAVRAMI

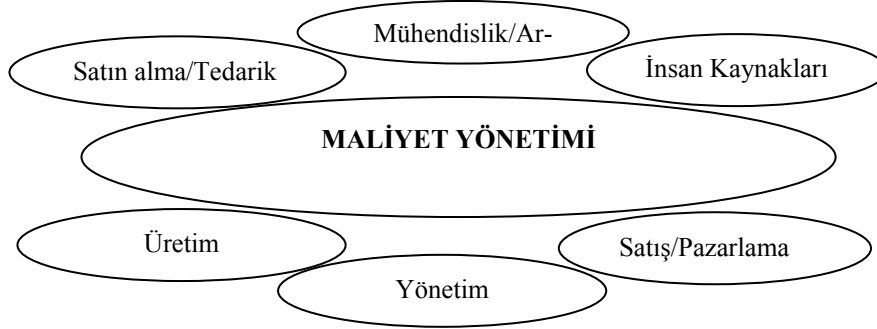
Maliyet kavramı; ele alındığı, kullanıldığı yere göre birçok anlam taşımaktadır. Maliyet kavramı, bir şeyi elde etmek için katlanılan her türlü fedakarlıklar toplamıdır (Savcı, 2000:9). Maliyet, en geniş anlamı ile bir amaca ulaşmak için katlanılan esirgemezlikler bütünüdür. Buradan ıkarılacak anlam ise, kişi ya da işletmelerin yaptıkları her faaliyetin bir maliyeti olduğudur. Bir öğrencinin öğrenim görmesi, bir işletmenin masa üretmesi, bir marketin satış yapması gibi, daha birçok faaliyetin maliyeti vardır (Gürsoy, 1999:23).

### 2.1. Maliyet Yönetimi

Son zamanlarda işletmeler yoğunlaşan rekabet koşullarında üretim ve satış faaliyetlerini sürdürmeye çalışmaktadırlar. Artan rekabet ve işletmelerde yaşanan bu gelişmeler, işletmelerin bilgi sistemlerinde değişiklikler yapılmasını gerekli kılmıştır (Gürdal, 2004:92). Müşterilerin işletmelerden kaliteli mamul ve hizmet beklentilerinin artması sonucunda, işletmeler, yüksek kalite düşük stok esnek üretim ve teknolojik bilgi kullanımı ile yeni üretim ortamları oluşurmaya çalışmaktadırlar. Yeni oluşan bu üretim ortamları bir takım değişikliklere sebep olmuştur. Özellikle de maliyet unsurlarında, değişiklikler meydana gelmiştir. Bunlar DİMM' deki değişiklik düşük seviyedeysen, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerindeki değişiklik önemli seviyededir. Direkt hammadde ve malzeme ile özellikle de direkt işçilik maliyetlerinin toplam mamul maliyeti

içindeki payı azalırken, genel üretim maliyetleri artmıştır. Yani, maliyet muhasebesinin esas fonksiyonu olan üretim, mamul ya da hizmetin maliyetinin saptanması yerini, maliyet bilgilerinin karar vermede, planlamada, maliyet azaltma ve kontrolde kullanılmasına bırakmaktadır (Karcıoğlu, 2000:61-62).

Maliyet yönetimi; küresel piyasalarda zamanlama, maliyet, kalite ve fonksiyonellik açısından rekabet edilebilir, mamul ya da hizmet üretiminde kaynakların verimli kullanımı için yöneticilere yardımcı olacak bilginin sağlanması şeklinde tanımlanmaktadır (Gürdal, 2007:20). Başka bir deyişle; işletmedeki üretim, hammadde yönetimi, araştırma ve geliştirme, mühendislik ve finansman fonksiyonları arasında bir eşgüdüm sağlayarak bütünleşik bir sistem anlayışıyla çaba göstermelidir. Maliyet yönetimi bu nedenden dolayı Şekil 2’de görüleceği gibi işletmelerdeki diğer fonksiyonlarla bilgi alışverişı içindedir (Acar, 2005:42).



### Şekil 1. Fonksiyonlar Arası İlişki

**Kaynak:** Durmuş ACAR, **Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma**, Asil Yayın Dağıtım, Ankara, 2005, s.43.

Değişen piyasa şartları altında işletmelerin piyasadaki rekabetçi ortamdan en az kayıpla çıkabilmesi veya kar elde edebilmesi ancak maliyet yönetimine önem vermesi ile olabilir. Zira gelirlerin oluşumunda temel etkiye sahip olan fiyat, piyasa koşullarında kendiliğinden oluşmaktadır. Rasyonellik bakımından büyük öneme sahip olan verimliliğin, iktisadiliğe dönüşebilmesi de piyasa da oluşan fiyat ile ilgilidir. Bu durumda işletmeler ‘ Neyi hangi maliyetle üretirsem üreteyim, istediğim fiyatta satarım’ klasik yaklaşımından kurtulmalıdır. Bunun yerine artık ‘piyasada oluşan fiyata göre ürünü ancak X TL’ye satabileceğime göre maliyetim ne kadar olsun ki kar elde edebileyim.’ düşüncesini benimsemeliler. Ekonomik anlamda gelişmiş bir çok dünya ülkesi de bu yönde gelişmektedir (Yükçü, 2000:23).

### 2.2. Modern Maliyetleme Yöntemleri

Dünyamızda ekonomik ve teknolojik çevrelerde yaşanan hızlı değişim ve gelişim, üretim teknolojilerini önemli derecede etkilemiş bu da

işletme yönetimlerinde yeni yaklaşım ve tekniklerin geliştirilmesi sürecini başlatmıştır.<sup>1</sup> Maliyet muhasebesi alanında da yaşanan hızlı gelişim birçok işletmenin gündemindedir. Bu durum işletme yöneticileri tarafından dikkatle incelenmektedir (Elitaş, 2004:139). Küreselleşme sürecinde her işletmenin ürettiği malları daha güvenilir, daha kaliteli olması ve daha hızlı-etkin dağıtması beklenmektedir. Bu yüzden bu ihtiyaçları yeterince karşılayamayan işletmelerin ulusal ya da uluslar arası rekabete karşı koymaları giderek zorlaşmaktadır (Papatya, 1997:199).

Maliyet yönetimi sistemsel yaklaşımını bütünleyen çeşitli tasarım ve uygulama yaklaşımları bulunmaktadır. Maliyet yönetimi sistemlerinin amaç ve ilkelerini yansıtan yaklaşımlar aşağıdaki gibidir (şakrak, 1997:79).

- Küresel rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almayı kolaylaştıracak yaklaşımlar,
- Kaynak kullanımda kayıpları azaltıp etkinliği arttırmaya yönelik yaklaşımlar,
- Mamul ve hizmet maliyetlerinin daha sağlıklı hesaplanmasına yönelik yaklaşımlar.

Yukarıdaki üç grup başlığı altında belirtilen yaklaşımlar maliyet yönetimi sistemlerini bütünleyen, birbiriyle etkileşimini sağlayan ve her biri diğerini bütünleyen yaklaşımlardır. Bu yaklaşımlar;

- Mamul yaşam döneminde maliyetleme,
- Değer mühendisliği, (DM)
- Kalite Maliyetleri,
- Hedef maliyetleme, (HM)
- Kaizen maliyetleme,
- Tam Zamanında retim ortamında maliyet yönetimi, (TZÜ)
- Dönüşüm muhasebesi,
- Faaliyet tabanlı maliyetleme, (FTM)
- ğrenme eğrileri,
- Stratejik maliyet yönetimi ve analizidir (SMY).

### 3. STRATEJİ KAVRAMI

İşletmelerin çevresinde yaşanan sürekli değişimler, belirsizliğin artması, artan rekabet ortamı, teknolojidaki değişim hızının yüksekliği, pazardaki değişim gibi, birbiriyle karşılıklı etkileşim içinde olan birçok nedenden dolayı işletmelerin organizasyonel yapılarının sürekliliğini sağlayabilmeleri her geçen gün daha da zor hale gelmiştir. Artık işletmelerin sadece klasik düşünce yapısına sahip başarılı yöneticilerle yönetilmesi ve en iyi örgüt yapılarına sahip olmaları başarıya ulaşmak için yeterli değildir. Bu yüzden işletmeler; yeni düşünce ve bakış açılarına sahip, değişimleri

<sup>1</sup> <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf> (28/08/2009)

zamanında, doğru ve hızlı bir şekilde uyum sağlayabilen ve strateji geliştirebilen yöneticilere ihtiyaç duymaktadırlar (Akgemci , 2004:3).

Strateji kavramı, işletme ve diğer bilim dallarına askeri literatürden gelmiştir. Askeri strateji, bir savaşta orduların girişecekleri harekât ve faaliyetlerin tasarlanması ve yönetilmesi sanatıdır. Amaç mevcut kaynakları en etkili ve ekonomik biçimde kullanarak en az kayıp, gider ve zararlar zafere ulaşmaktır. Bunun yanında strateji kelimesi birçok oyun ve spor karşılaşmalarında da kullanılan bir kavramdır. Örneğin; satranç, tenis, basketbol maçı gibi... (Ülgen ve Mirze, 2007:33-34).

### 3.1. Strateji Kavramının İşletmeler İçin Önemi

İşletmeler için strateji, çok önemli bir kavramdır. İşletme faaliyetlerinde kararlar stratejik olarak büyük önem taşımaktadır (Özer, 2004:123). Ne tür bir işletme olursa olsun strateji amaç tayiniyle ilgili olduğuna göre, stratejiye sahip olmayan bir işletme amaçlarını açıkça ve kesinlikle saptayamaz, amaç saptamak için gerekli hesapları yapamaz ve böylece yeni girişimlerine öncü olacak kurallardan yoksun kalır. Stratejinin bulunmadığı işletmelerde kaynaklar etkin ve verimli kullanılamaz. Çünkü mali ve beşeri güçleri ya da kaynakları ekonomik biçimde kullanacak stratejik bir analiz yapılmamaktadır. Uygun bir ürün pazar politikası yerine müşteri çoğaltma alanı geniş tutulacaktır. Belirlenmeyen bir strateji, amaçları saptayarak faaliyetlerini ona göre düzenleyip yararlı görünen şansları arayacak yerde, onları farkına varmadan geiştirecektir. Bu durumda işletmeler hiçbir zaman belli bir mal ve pazar üzerinde rekabet avantajına sahip olmayan, optimist düşünceden yoksun kuruluşlar olacaklardır. Bu nedenle, piyasanın en önemsiz dalgalanmalarından ve tehlikelerinden de büyük ölçüde etkilenmiş olurlar.<sup>2</sup>

### 3.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Kavramı

Stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı, strateji kavramının önemindeki yükselişe paralel olarak gelişme göstermiştir.<sup>3</sup> Muhasebe bilgilerinin önemli rollerinden bir tanesi de işletme stratejilerinin geliştirilmesi ve yerine getirilmesini kolaylaştırmaktır. Bu düşünceye göre işletme yönetimi dört aşamadan oluşmaktadır. Bunlar; (Saygın, 2008:74-75)

- Stratejilerin formüle edilmesi,
- İşletmenin her birimine bu stratejilerin bildirilmesi,
- Stratejilerin hayata geçirilmesi için taktikler geliştirmek ve bunları uygulamak,
- Yukarıdaki üç aşamanın uygulanma süreçlerinin izlenmesi ve kontrol edilmesi.

Maliyet bilgileri bu dört aşamanın her birinde önemli bir etkidir. Bu bakış açısından hareketle SMY; stratejik yönetim döngüsünün dört

<sup>2</sup><http://notoku.com/01-temel-kavramlarla-ilgili-aciklamalar-stratejinin-onemi-ve-sinirlari/> (30.04.2010)

<sup>3</sup><http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf> (10.05.2010)

aşamasının birinde ya da daha fazlasında açıkça yönetilmiş maliyet bilgilerinin yönetsel kullanımı olarak tanımlanabilir (Saygın, 2008:75).

Stratejik yönetimin önemli fonksiyonlarından olan firmanın rekabet avantajında sürdürülebilir rekabetçi pozisyon geliştirmek, işletme için devamlı başarı sağlar. SMY, işletmelerin stratejik pozisyonlarını sürekli geliştirmek ve maliyetlerini düşürmek için maliyet yönetim tekniklerini uygulamasıdır. SMY, hem kısa dönemde hem de uzun dönemde finansal amaçları maliyet avantajı için yönetmektir. Bir firmanın maliyet yapısının açıkça anlaşılması, sürdürülebilir rekabet avantajı aramada yararlı olur (Yalçın, 2006:17-18).

SMY, stratejik unsurların daha ön planda tutulduğu, kesin, net ve biçimsel olarak, maliyet çözümlerine dayanan bir maliyet yönetimidir. Buna göre maliyet verileri, sürekli ve güçlü rekabete dayalı avantajlar kazanmak için kullanılır. Her işletmenin stratejisi diğerlerinden farklı olduğu için, her işletme almış olduğu özel stratejilerini destekleyecek farklı maliyet yönetim sistemine sahip olmalıdır (Titiz ve etin, 2000:130).

İşletme maliyetlerinin planlanması ve kontrolünde aktif bir yaklaşım olan SMY’de, piyasadaki rakipler ve herhangi bir nedenle ilişkili olduğu işletmelerin durumuna göre strateji belirleme, işletmenin dayanıklılık gücünü artırma ve maliyetlerini kontrol altına alma amaçlanır. İşletmenin içinde bulunduğu çevre ile bir bütün olduğu düşünülür, ve bu çevrenin bir parçası olarak maliyetleri düşürmek için gerçekleşen katma değer yaklaşımının yetersiz kalmakta olduğu vurgulanmaktadır (Alkan, 2001:183-184).

### 3.3. Stratejik Maliyet Yönetiminin Önemi ve Amaçları

Modern maliyet yönetimi fonksiyonel analiz maliyet hesaplama, hedef maliyetleme, maliyet tabloları ve faaliyetlere dayalı maliyetlemeyi içeren bir yaklaşımdır. Bu tekniklerin doğruluklarındaki önem göz önünde tutulduğunda işletmelerin stratejilerine muhasebe veri temeli de sağlar. Geçmiş yıllarda stratejinin, maliyet yönetimi konusunda uygun bilgi üretebilen yaklaşımlar bir disiplin olarak gerektiğinden, stratejik maliyet yönetimi önemini giderek arttırmıştır (Sarıkaya, 2008:70).

Küreselleşmenin sonucunda gelişen rekabet ortamlarının giderek yoğunlaşması ve işletmelerin bu ortamlarda ayakta kalabilmeleri için önemli bir unsurdur SMY. İşletmelerin temel amaçlarından olan varlığını sürdürme ilkesinin de gereğinin yerine getirilmesi için önemlidir. İşletmelerin daha uzun vadede daha yoğun rekabet koşullarına dayanıklılığı arttırmış olur SMY ile birlikte.

Stratejik maliyet yönetiminin amaçlarını sıralayacak olursak, bunlar;<sup>4</sup>

<sup>4</sup>[http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/makaleler%5CNedim%20Y%C3%9CZBA%C5%9EIO%C4%9ELU%5C387-410.pdf](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler%5CNedim%20Y%C3%9CZBA%C5%9EIO%C4%9ELU%5C387-410.pdf) (22.08.2009), SAYGIN, a.g.t. s. 75-76.

- Kaynakların tüketiimi ile ilgili olarak pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte strateji planlama ve kontrol süreçlerini destekleme,
- Maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini işletmenin dış çevresini ve etmenlerini dikkate alarak hareket etmesi,
- Düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da pazara üstün ürün sürerek farklılaştırma stratejisiyle rekabet etme gücünü yükseltme,
- Uzun vadeli maliyet planlama ve yönetim problemlerini azaltma,
- İşletmenin geleceği için gerçekten önemli sorunlara yoğunlaşma,
- Genelde heterojen kaynaklardan maliyet bilgileri kullanarak maliyet muhasebesi disiplini ile rekabet avantajı sağlamak,
- Hem işletmenin stratejik konumunu genişletmek hem de maliyeti azaltmayı eşzamanlı olarak hedefler.

#### **3.4. Stratejik Maliyet Yönetiminde Maliyetler**

Değer katan ya da katmayan maliyetlerin sınıflandırılması; performans, fonksiyon ya da mamulün kalitesindeki bozulmanın müşteri anlamadan azaltılıp azaltılamayacağı noktasında toplanır. Eğer, her hangi bir faaliyetin ortadan kaldırılmasının, müşteri tatmini üzerinde o mamulle ilgili olumsuz bir etkisi yoksa faaliyet, değer katmayan bir faaliyettir. Örneğin; gereksiz hazırlık zamanlarının, uzun depolama sürelerinin ortadan kaldırılması ve ya en az seviyeye çekilmesi müşteri tatmininde bir azalmaya neden olmazken, boyama paketleme gibi temel süreçlerin ortadan kaldırılması müşteri tatminini olumsuz yönde etkileyecektir (Yazıcı, 2008:49).

Değer katılmayan maliyetlerin ortadan kaldırılması, daha çok maliyet açısından rekabette saldırganlığı benimsemiş firmalar tarafından ortaya konulmuştur. SMY’de hesaplanan maliyetler geleneksel yöntemde hesaplanandan saha düşük çıkabilmektedir. Bunun sebebi ise bu yöntemin hedef maliyetleme, öğrenme eğrisi gibi diğer yöntemleri de içermesi ve bunlardan faydalanmasıdır (Acar, 2005:97).

#### **3.5. Stratejik Maliyet Yönetimi Unsurları**

J.K. Shank, SMY’nin Stratejik Yönetim literatürden alınmış üç temel konudan oluştuğunu vurgulamakta ve bu üç temel konuyu; Değer Zinciri Analizi, Stratejik Konumlandırma Analizi ve Maliyet Etkenleri Analizi olarak belirlemektedir (Saygın, 2008:77).

##### **3.5.1. Değer Zinciri Analizi**

Stratejik maliyet yönteminin en önemli unsurlarından birisi değer zinciri analizidir. SMY’nin önemli konularından birisi ise maliyet yönetimi amaçlarına ulaşabilmektir. Amaçlar doğrultusunda maliyet yönetimine ilişkin düşüncelerimizi uygulamaya geçirebilmeliyiz (Kaygusuz, 2000,79). SMY kapsamında maliyetlerin etkin olarak yönetimi, firmaya dışsal açıdan

bir bakış gerektirir. Porter bu bakışı değerler zinciri olarak adlandırmıştır. Porter'e göre stratejik maliyet analizini önemli bir amacı değer zincirinde satın alma ve tedarikçilerle ilişkileri daha iyi yönetmektir.<sup>5</sup> Başka bir ifade ile işletmede katma değerin nasıl ortaya çıkarıldığına yönelik olan bir modeldir.<sup>6</sup> SMY'nin amacı işletmenin stratejik konumunu güçlendirirken maliyetleri de azaltmaktır. Bu amaçla, SMY, klasik yönetim muhasebesinden farklı olarak işletme ya da fabrikanın içinde sabit değildir. Stratejik maliyet yönetimiyle klasik maliyet yönetimi arasındaki çelişkileri aşağıda verilen tablodaki gibidir (Kaygusuz, 2000:79).

**Tablo 1. Stratejik Maliyet Yönetimi ve Klasik Maliyet Yönetimi Arasındaki çelişkiler**

<b>KLASİK MALİYET YÖNETİMİ</b>	<b>STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİ</b>
Üretim faaliyetleri üzerine yoğunlaşmak, diğer faaliyetlerin etkisini dikkate almamak	Göreceli maliyet pozisyonunun belirleyicilerine odaklanma.
Her bir faaliyetin devamlı olmayan bir şekilde analizi ve diğer faaliyetler arasındaki bağlantıları göz ardı etmek.	Bir işletmenin devamı maliyet avantajını koruyabilme yollarına odaklanma.
Rakiplerin göreceli maliyet pozisyonlarını değerlendirmede başarısızlık söz konusudur.	Farklılaştırma maliyetlerine odaklanma söz konusudur.

**Kaynak:** Sait Yüksel KAYGUSUZ, **Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Bursa, 2000, s.79.

İşletme bir değer yaratıyorsa bu, çevresel bağlılık zinciriyle ortaya çıkmaktadır. İşletme bir yandan kendi içsel faaliyetlerini geliştirmenin yollarını ararken, diğer bir yandan da değerler zincirindeki işletmelerle (işletme ve kişiler) evresel bağlarını geliştirmeye çalışarak ortaya çıkacak fırsatlarla durumunu güçlendirmelidir (şakrak, 1997:105).

Sonuç olarak, işletmelerin düşük maliyet, yüksek kalite ve kısa zaman hedeflerine aynı anda ulaşabilmeleri için öncelikle işletme yönetiminde ve uygulamalarında değişikliğe gitmeleri gerekmektedir. Ürüne denen değer ve ürünü üreten işletmelerin bu değerden aldıkları pay ve payı etkileyen faktörlerin büyüklükleri değer zinciri analizi ile yapılmaktadır.<sup>7</sup>

### 3.5.2. Stratejik Konum Analizi

Stratejik maliyet yönetimi anlayışında yer alan ikinci temel unsur, stratejik konum analizidir. Stratejik konum, işletmenin rakiplerine göre avantajlı olduğu bir durumun ifadesidir. SMY'de, maliyet analizinin rolü işletmenin rekabeti semesindeki önemli alternatiflere göre farklılık

<sup>5</sup> <http://müsavir.net/stratejik-maliyet-yonetimi.html> (04.09.2009)

<sup>6</sup> [http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/10\\_2/16.pdf](http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/10_2/16.pdf) (30.04.2010)

<sup>7</sup> [www.tekstilvekonfeksiyon.com/pdf/20090723094445.pdf](http://www.tekstilvekonfeksiyon.com/pdf/20090723094445.pdf) (30.04.2010)



göstermektedir. Farklı pazar koşullarında işletmenin mevcut durumu koruması ve sürdürmesi, farklı alternatiflerin incelendiği stratejik konum analizinin amacına ulaşmasına bağlıdır (Kaygusuz, 2000:85).

İşletme stratejilerinin maliyet analizi ve kontrolündeki önemine yönelik açıklamalar ve SMY kapsamındaki yaklaşımlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Eren, 2002:182).

- Maliyet liderliği stratejisi (işletmeler düşük maliyetlere sahip olarak ),
- Ürün farklılaştırma stratejisi (üstün ürünler sunarak) rekabet edebilirler.

Bu iki temel rekabetçi avantaj, işletmenin izlediği rekabetçi amaçlarla karşılaştırılır. İşletme iki tür rekabetçi amaca sahiptir. Bunlar; geniş müşteri hedefi ve dar müşteri hedefidir. Temel rekabetçi avantajlarla rekabetçi amaçlar bir araya getirildiğinde Porter'in jenerik stratejiler matrisi oluşmaktadır. Bu durum Tablo 2.2'de olduğu gibi açıklanabilir (Genelioğlu, 2006:29).

**Tablo 2. Porter'in Jenerik Stratejiler Matrisi**

	<b>Düşük Maliyet</b>	<b>Farklılaştırma</b>
<b>Geniş Hedef</b>	Maliyet Liderliği	Farklılaştırma
<b>Dar Hedef</b>	Maliyette Odaklanma	Farklılaştırmada Odaklanma

**Kaynak :** Michael E. PORTER, **Competitive Advantage**, NY Free Pres, 1985, s.12 alıntılan Özlem KOCAŞABAN GENELİOĞLU, **Stratejik Maliyet Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle Balanced Scorecard'ın Bütünleştirilmesi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Afyon, 2006, s.29.

Sonuç olarak, stratejik konum analizinde rakip değer zincirleri tanımlanmalıdır ve buna göre rakiplerin göreceli maliyet pozisyonları ve rakiplere göre maliyet farklarının sebepleri belirlenmelidir. Amaç, işletmenin rekabetçi pazar yapısında rekabetçi avantajı sürdürmek ve güçlendirmektir. Aksi takdirde işletme ortadan kalkacaktır (Kaygusuz, 2000:87).

### **3.5.3. Maliyet Etkenleri Analizi**

Maliyetlere neden olan şey nedir? SMY'de maliyetler bir çok faktörden kaynaklanmaktadır. SMY'de maliyetlerin birbiriyle ilişki içinde olan farklı faktörlerin etkisiyle ortaya çıktığı kabul edilirken, yönetim muhasebesinde geleneksel bakışa göre maliyet, esas olarak sadece üretim miktarı yani tek bir maliyet etkeninin fonksiyonudur. Bununla ilişkili maliyet kavramları olarak sabit ve değişken maliyet ayırımı, ortalama ve marjinal maliyet ayırımı, maliyet-hacim-kar analizi, başa baş noktası analizi, katkı payı vb. kavramlar maliyet literatüründe yaygın olarak kullanılmalarına karşın SMY'de maliyet yapısının zenginliğini üretim miktarı çok az yansıtan bir etken olarak görülmektedir (Saygın, 2008:80-81).

Maliyet etkenleri ile ilgili birçok liste oluşturulmuştur. Bu listelerden birinde maliyet etkenleri; yapısal maliyet etkenleri ve yönetsel etkenler olarak ikiye ayrılmaktadır (Yalçın, 2006:30).

Maliyet etkenlerinden birincisi; yapısal maliyet etkenleridir. Bu etkenlerin her biri; mamul maliyetlerini etkileyen işletme tercihlerini kapsamaktadır. Bir takım varsayımlardan yola çıkararak, her bir yapısal etkinin maliyet hesabı bildirilebilir (Altınbay, 2006:39).

İkinci maliyet etkenler grubu ise, yönetsel etkenlerdir. Yapısal etkenler, performans ile öleklenmezken, yönetsel etmenler ölçeklenebilir. Buna göre her bir yapısal etken için “ok” her zaman daha iyi demek değildir. Daha karmaşık ve zor bir mamul hattı daha iyi anlamına da gelebilir, daha kötü de düşünülebilir. Dinamik bir çevrede, çok fazla deneyim, çok az deneyim kadar kötü olabilir. Fakat buna karşılık, yönetsel etkenlerin her biri için “daha fazla”, daima daha iyidir (şakrak, 1997:113). Yönetsel maliyet etkenleri aşağıdaki gibidir (Saygın, 2008:81-82).

- İř gücünü sürekli iyileştirme amacına katılımı,
- Toplam kalite yönetimi,
- Kapasite kullanımı,
- Fabrika yerleşim etkenliği,
- Ürün özellikleri,
- Firma değer zinciri içinde satıcılar ve müşterilerle ilişkilerin yürütülmesidir.

#### **4. STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN SAğLIK SEKTÖRÜNDE UYGULANABİLMEĞİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMA**

##### **4.1. Araştırmanın Önemi ve Amacı**

Yapılan bu araştırmanın amacı; ekonomideki hızlı gelişmelere bağlı olarak hizmet sektöründe yer alan özel hastanelerin, stratejik maliyet yönetimi ile ilgili durumlarını değerlendirmektir. Bu değerlendirmeyi yapabilmek için Batı Akdeniz bölgesinde faaliyette bulunan özel hastaneler uygulama için seçilmişlerdir. Bir başka deyişle, modern maliyet yaklaşımlarından stratejik maliyet yönetiminin, hizmet sektörü olan hastanelerde uygulanabilirliğinin değerlendirilmesidir.

##### **4.2. Araştırmanın Kapsamı**

Araştırma, Burdur-Isparta ve Antalya illerinde faaliyet gösteren özel hastaneleri kapsamaktadır. Araştırmanın yapıldığı dönemde bölgede toplam 24 özel hastanenin faaliyette bulunduğu tespit edilmiştir. Söz konusu hastanelere anket uygulaması amaçlanmıştır. Çalışmada, hastanelerin seçilmesinin ana nedeni; stratejik maliyet yönetiminin hizmet işletmeleri üzerinde uygulanabilirliğini ölçebilmektir. Özel hastanelerde uygulanan anketler sonucunda toplam 17 adet anket değerlendirmeye alınmış olup (geri dönüşüm oranı yaklaşık % 71) bu anketlerin değerlendirilmesi için SPSS 15 bilgisayar paket programı kullanılmıştır.

##### **4.3. Araştırmanın Yöntemi**

Araştırma için anket yöntemi kullanılmıştır. Anketteki veriler, hastanedeki ortaklar üst düzey yöneticiler ve ilgili diğer personele

uygulanmıştır. Anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, anketi cevaplandıran kişinin özellikleri ve hastane ile ilgili genel bilgilere ulaşılabilecek sorular bulunmaktadır. İkinci bölümde; hastanede stratejik maliyet yönetimine ilişkin sorular ve üçüncü bölümde ise, hastanenin sektördeki durumu, rakipleri ve stratejik maliyet muhasebesi ile ilgili sorular bulunmaktadır.

#### 4.4. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırmada, hipotezler test edilmiştir. Buna bağlı olarak yapılan istatistiksel analizler sonucunda ‘Kabul’ ya da ‘Red’ edilen hipotezler, bulunmaktadır. Bu hipotezler, oluşturulan anket sorularına göre üç ayrı tabloda incelenmiştir. Hipotezler aşağıdaki gibidir.

**H<sub>A1</sub>**:Modern maliyet yöntemlerinden Tam Zamanında retim Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği dşnlmektedir.

**H<sub>A2</sub>**:Modern maliyet yöntemlerinden Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği dşnlmektedir.

**H<sub>A3</sub>**:Modern maliyet yöntemlerinden Hedef Maliyetleme Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği dşnlmektedir.

**H<sub>A4</sub>**:Modern maliyet yöntemlerinden Stratejik Maliyet Yönetimi Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği dşnlmektedir.

**H<sub>A5</sub>**:Modern maliyet yöntemlerinden Kaizen Maliyetleme Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği dşnlmektedir.

**H<sub>A6</sub>**:Modern maliyet yöntemlerinden Toplam Kalite Kontrolü Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği dşnlmektedir.

**H<sub>A7</sub>**:Modern maliyet yöntemlerinden Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği dşnlmektedir.

**H<sub>A8</sub>**: Özel hastaneler için pazar araştırması, yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.

**H<sub>A9</sub>**: Özel hastaneler için maliyet hesaplaması, yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.

**H<sub>A10</sub>**: Özel hastaneler için müşteri memnuniyeti yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.

**H<sub>A11</sub>**: Özel hastaneler için karlılık yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.

**H<sub>A12</sub>**: Özel hastaneler için kalite yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.

**H<sub>A13</sub>**: Faaliyet Gösterilen Sektörde rekabet düzeyi yüksektir.

**H<sub>A14</sub>**:Müşteri için zaman kavramı önemlidir.

**H<sub>A15</sub>**:Hastanelerin müşteri sayıları yılın belli dönemlerinde azalma eğilimi gösterir.

**H<sub>A16</sub>**:Hastaneler müşteriler için daima kampanyalar düzenler.

**H<sub>A17</sub>**:Hastaneler yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalanmaktadır.

**H<sub>A18</sub>**:Hizmet maliyetlerimizde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetin etkisi çoktur

**H<sub>A19</sub>**:Her yıl bir sonraki yıl için bütçe hazırlanır.

**H<sub>A20</sub>**:Muhasebe verileri kullanılarak yapılan yatırımlar başarılı olmaktadır.

**H<sub>A21</sub>**:Yeni yatırım kararları için dışsal faktörleri göz önünde bulundurulmaktadır.

**H<sub>A22</sub>**:Hastane yönetimi stratejik maliyet yönetimi konusunda yeterli bilgiye sahiptir.

**H<sub>A23</sub>**: Stratejik maliyet yönetimi hastaneler tarafından uygulanmaktadır.

#### **4.5. Araştırmanın Bulguları**

Araştırmanın bu bölümünde, hastanelere ilişkin elde edilen sonuçlar verilmiştir. Araştırmaya katılan hastanelerin genel özellikleri ile ilgili sorular sorulmuş ve bunlara verilen cevaplar frekans tablolarında gösterilmiştir. Tablo 3'e göre anket uygulanan hastane işletmelerindeki personelin % 58.8'i muhasebe departmanında, % 29.4'ü müdür/müdür yardımcısı pozisyonunda ve geriye kalan % 11.8'i ise yönetici/yönetici ortak pozisyonunda çalışmaktadırlar. Bu üç grup çalışanın % 64.7'si lisans, % 29.4'ü önlisans ve geriye kalan % 5.9'luk kısmı ortaöğretim mezunudur. Hastanelerin % 58.8'lik bölümü 0 ile 5 yıl arasında sektörde faaliyet göstermektedirler. 6 ile 10 yıl arasında faaliyette bulunanlar ise % 23.5'lik bir paya sahiptirler. Geriye kalan % 17.7'lik kısım ise 11 ile 15 yıldır sektörde faaliyette bulunmaktadırlar. Hastanelerin sermaye yapıları incelendiğinde tamamının yerli sermayeli olduğu, yabancı sermayeli veya karma sermayeli özel hastane bulunmadığı tespit edilmiştir. Özel hastanelerin % 41.2'lik kısmının yatak kapasitesi 0 ile 10 arasında, % 5.9'u 11 ile 20 arasında, % 5.9'u 21 ile 30 arasında, % 11.8'i 31 ile 40 arasında, % 35.2'sinin ise 40 ve üzerinde yatak kapasitesine sahip olduğu tespit edilmiştir. Özel hastanelerin şube sahiplik durumları ele alındığında, % 29.4'ünün şubesi bulunmaktayken geriye kalan % 70.6'lık kısmının ise şubesi bulunmamaktadır. Özel hastanelerin % 52.9'unun teknoloji düzeyi sektördeki diğer hastanelerle aynı durumdadır. Geriye kalan % 47.1'inin ise teknoloji düzeyi diğerlerinden daha ileridedir. Hastanelerin % 94.1'lik bölümünün alt ya da yardımcı departman olarak muhasebe bölümü bulunmaktayken geriye kalan % 5.9'luk hastanelerin hiç muhasebe departmanı bulunmamaktadır. Özel hastanelerin % 58.8'lik bir bölümünü kalite belgesine sahipken, geriye kalan % 41.2'sinin hiç kalite belgesinin bulunmadığı tespit edilmiştir. Özel hastanelerin % 94.1'ine göre sosyal güvenlik kurumları ile yapılan anlaşmalar önem arz etmekteyken, geriye kalan % 5.9'una göre ise sosyal güvenlik kurumları ile yaptıkları anlaşmaların önemli olmadığı belirtilmiştir.

**Tablo 3. Hastaneler ile İlgili Genel Özellikler**

Sorular		Frekans	Yüzde (%)
Katılımcıların Hastanedeki Pozisyonları	Muhasebe	10	58,8
	Müdür/Müdür Yardımcısı	5	29,4
	Yönetici/Ortak	2	11,8
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>
Eğitim Durumu	Lisans	11	64,7
	Önlisans	5	29,4
	Ortaöğretim	1	5,9
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>
Faaliyet Süresi	0-5 Yıl	10	58,8
	6-10 Yıl	4	23,5
	11-15 Yıl	3	17,7
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>
Sahiplik Yapısı	Yerli Sermaye	17	100,0
	Yabancı Sermaye	0	0
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>
Yatak Kapasitesi	0-10	7	41,2
	11-20	1	5,9
	21-30	1	5,9
	31-40	2	11,8
	41 ve Üstü	6	35,2
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>
Şube Sahiplik Durumu	Var	5	29,4
	Yok	12	70,6
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>
Sektördeki Teknoloji Düzeyi	Aynı	9	52,9
	İleri	8	47,1
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>
Muhasebe Departman Durumu	Var	16	94,1
	Yok	1	5,9
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>
Sahip Olunan Kalite Belgeleri	Var	10	58,8
	Yok	7	41,2
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>
Sosyal Güvenlik Kurumları İle yapılan Anlaşmaların Önemi	Var	16	94,1
	Yok	1	5,9
	<b>TOPLAM</b>	<b>17</b>	<b>100,0</b>

Araştırmanın bu bölümünde; özel hastanelerin yatırım kararı alırken mali tabloların hangilerinden ne derecede faydalandıkları, modern Maliyetleme yöntemlerinin özel hastanelerde uygulanma düzeyi ve yeni bir hizmet sunumuna giderken önemli olan faktörleri belirlemek amacıyla friedman çift yönlü anova testi uygulanmıştır. Ölçek üzerinde 1 çok düşük-5 çok yüksek anlamına gelmekte olup, sonuçlar tablo 4, tablo 5 ve tablo 6'de görüldüğü gibidir. Friedman testi; konulara ait aynı örnekler ele alındığında ve bu örnekleri üç ya da daha fazla noktada ya da üç farklı koşul altında ölçümlendiğinde kullanılır (Kalaycı, 2008:108).

**Tablo 4. İşletme Kararları Alınırken Faydalanılan Tablolar**

	Ortalama	Standart Sapma
Gelir Tablosu	4,35	,786
Bilanço	4,18	1,131
Nakit Akım Tablosu	3,35	1,412
Kar Dağıtım Tablosu	2,82	1,590

Tabloya göre; ortalama değerlere bakıldığında hastanelerin en çok gelir tablosu ve bilançodan faydalandıkları grlmektedir. Bunların hemen ardında ise sırası ile nakit akım ve kar dağıtım tablolarından faydalanıldığı grlmektedir.

**Tablo 5. Modern Maliyetleme Yöntemlerinin Hastanelerde Uygulanma Düzeyi ile ilgili Görüşler**

	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Toplam Kalite Kontrolü	4,12	1,576
Tam Zamanında retim	3,88	1,536
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	3,35	1,869
Stratejik Maliyet Yönetimi	3,18	1,776
Dönüşüm Muhasebesi	2,94	1,952
Maml Yaşam Döneminde Maliyetleme	2,88	1,654
Kaizen Maliyetleme	2,47	1,700
Değer Mühendisliği	2,35	1,579
Hedef Maliyetleme	3,35	1,869

Tablo 5'e göre ortalama değerlere bakıldığında st düzey yöneticiler en çok; toplam kalite kontrolünü daha sonra tam zamanında üretim, faaliyet tabanlı maliyetleme ve stratejik maliyetlemenin uygulandığını belirtmişlerdir. Bunun yanı sıra hedef maliyetleme, değer mühendisliği ve kaizen maliyetlemenin ise uygulamada çok az yerlerinin olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 6. Yeni Bir Hizmet Sunumuna Giderken nemli Olan Faktörler**

	<b>Ortalama</b>	<b>Standart Sapma</b>
Müşteri Memnuniyeti	4,71	,470
Kalite	4,53	,514
Zaman	4,41	,618
Maliyet Hesaplaması	4,41	,618
Karlılık	4,35	,606
Sunulacak Hizmetin Teknolojik Boyutu	4,24	,970
Pazar Araştırması	4,18	1,074
Sunulacak Hizmetin Taklit Edilebilirliği	3,06	1,519

Tablo 6'ya göre yine ortalama değerler dikkate alınarak st düzey yöneticiler en çok; Müşteri memnuniyetini daha sonra kalite, zaman ve maliyet hesaplaması kavramlarına önem verdiklerini belirtmişlerdir. Bunun yanı sıra sunulacak hizmetin taklit edilebilirliği, pazar araştırması ve sunulacak hizmetin teknolojik boyutuna en az seviyede önem verdikleri belirlenmiştir.

Özel hastane işletmelerine ilişkin testler tablo 7, 8 ve 9’da verilmiştir. Hipotezleri test etmek amacıyla t-testi kullanılmış olup,  $\alpha = 0.05$  ve test değeri olarak orta değer olan -3- alınmıştır.

Özel hastane işletmelerinde modern Maliyetleme yöntemlerinin uygulanabilirliğine ilişkin görüşlerle ilgili hipotezler tablo 7’de görölmektedir.

**Tablo 7. Modern Maliyet Yöntemlerinin Uygulanabilirliği İle İlgili Hipotezler**

	N	Ortalama	Standart Sapma	t-değeri	P Sig. (2-tailed)	Sonuç
<b>H<sub>A1</sub></b> :Modern maliyet yöntemlerinden tam zamanında üretim yöntemi hastanelerde uygulanabileceği düşünölmektedir.	17	3,88	1,536	2,368	,031	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A2</sub></b> :Modern maliyet yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi hastanelerde uygulanabileceği düşünölmektedir.	17	3,35	1,869	,779	,448	<b>Red</b>
<b>H<sub>A3</sub></b> :Modern maliyet yöntemlerinden hedef maliyetleme yöntemi hastanelerde uygulanabileceği düşünölmektedir.	17	3,35	1,869	,779	,448	<b>Red</b>
<b>H<sub>A4</sub></b> :Modern maliyet yöntemlerinden Stratejik Maliyet Yönetimi Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği düşünölmektedir.	17	3,18	1,776	,410	,687	<b>Red</b>
<b>H<sub>A5</sub></b> :Modern maliyet yöntemlerinden Kaizen Maliyetleme Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği düşünölmektedir.	17	2,47	1,700	-1,28	,217	<b>Red</b>
<b>H<sub>A6</sub></b> :Modern maliyet yöntemlerinden Toplam Kalite Kontrolü Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği düşünölmektedir.	17	4,12	1,576	2,923	,010	<b>Kabul</b>
<b>H<sub>A7</sub></b> :Modern maliyet yöntemlerinden Mamul Yaşam Döneminde Maliyetleme Yöntemi hastanelerde uygulanabileceği düşünölmektedir.	17	2,88	1,654	-,293	,773	<b>Red</b>

Tablo 7’ye göre modern maliyetleme yöntemlerinden tam zamanında üretim yönetimi ve toplam kalite yönteminin uygulanabilir olduğunun düşünöldüğü görölmektedir. Buna karşılık faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, stratejik maliyet yönetimi, kaizen maliyetleme yönetimi ve mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme yöntemleri ise uygulanmaz olarak görölmektedir. Özel hastane işletmelerinin yeni bir hizmet sunumuna giderken önem verdikleri faktörlerin hipotezleri tablo 8’de görölmektedir.

**Tablo 8. Yeni Bir Hizmet Sunumuna Gidilirken nemli Olabilecek Faktörlerle İlgili Hipotezler**

	N	Ortalama	Standart Sapma	t- değeri	P Sig. (2-tailed)	Sonuç
H <sub>A8</sub> : Özel hastaneler için pazar araştırması, yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	17	4,18	1,074	4,515	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A9</sub> : Özel hastaneler için maliyet hesaplaması, yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	17	4,41	,618	9,414	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A10</sub> : Özel hastaneler için müşteri memnuniyeti yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	17	4,71	,470	14,976	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A11</sub> : Özel hastaneler için karlılık yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	17	4,35	,606	9,200	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A12</sub> : Özel hastaneler için kalite yeni bir hizmet sunumuna giderken önem arz etmektedir.	17	4,53	,514	12,257	,000	<b>Kabul</b>

Tablo 8'e göre; kurulan hipotezlerin tamamı kabul edilmiştir. Buna göre hastaneler yeni bir hizmet sunumuna giderken Pazar araştırmasına, maliyet hesaplamasına, müşteri memnuniyetine, karlılığa ve kaliteye önem verdikleri grlmektedir. Hastane işletmelerinin rekabet koşulları, müşterileri ve stratejik maliyetle ilgili hipotezleri tablo 9'da verilmiştir.

**Tablo 9. Hizmet, Maliyet, Muhasebe ve Stratejik Maliyet Yönetimi İle İlgili Hipotezler**

	N	Ortalama	Standart Sapma	t- değeri	P Sig. (2-tailed)	Sonuç
H <sub>A13</sub> : Faaliyet Gösterilen Sektörde rekabet düzeyi yüksektir.	17	4,53	,514	12,257	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A14</sub> : Müşteri İçin Zaman Kavramı önemlidir.	17	4,59	,507	12,908	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A15</sub> : Hastanelerin Müşteri Sayıları Yıllık Belli Dönemlerinde Azalma Eğilimi Gösterir.	17	4,24	,752	6,769	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A16</sub> : Hastaneler Müşteriler İçin Daima Kampanyalar Düzenler.	17	3,18	1,286	,566	,579	<b>Red</b>
H <sub>A17</sub> : Hastaneler Yatırım Kararları Alırken Muhasebe Verilerinden Faydalanmaktadır.	17	4,47	1,007	6,019	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A18</sub> : Hizmet Maliyetlerimizde Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetin Etkisi çoktur	17	3,35	,996	1,461	,163	<b>Red</b>
H <sub>A19</sub> : Her Yıl Bir Sonraki Yıl İçin Bütçe Hazırlanır.	17	3,82	1,074	3,160	,006	<b>Kabul</b>
H <sub>A20</sub> : Muhasebe Verileri Kullanılarak Yapılan Yatırımlar Başarılı Olmaktadır.	17	3,94	,827	4,693	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A21</sub> : Yeni Yatırım Kararları İçin Dışsal Faktörleri Göz nnde Bulundurulmaktadır.	17	4,41	,507	11,474	,000	<b>Kabul</b>
H <sub>A22</sub> : Hastane Yönetimi Stratejik Maliyet Yönetiminde Yeterli Bilgiye Sahiptir.	17	3,82	1,015	3,347	,004	<b>Kabul</b>
H <sub>A23</sub> : Stratejik Maliyet Yönetimi Hastanelerde Uygulanmaktadır.	17	3,47	1,179	1,646	,119	<b>Red</b>



Tabloya 9'a göre hipotezlerden üç tanesi red edilirken geriye kalan sekiz hipotez kabul edilmiştir. Buna göre hastanelerin içinde buldukları sektörün rekabet düzeyinin yüksek olduğu, müşteri için zaman kavramının önemli olduğunu, yılın belli dönemlerinde müşteri sayılarının azalma eğilimi gösterdiğini, yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalandığını, her yıl bir sonraki yıl için bütçe hazırlandığını, muhasebe verileri kullanılarak yapılan yatırımların başarılı olduğunu, yeni yatırımlar için dışsal faktörlerin göz önünde bulundurulduğunu ve hastane yönetiminin stratejik maliyet konusunda yeterli bilgiye sahip olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Bununla birlikte; müşteriler için daima kampanyalar düzenlenmediğini, hizmet maliyetlerinde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetin etkisinin çok olmadığını ve stratejik maliyet yönetiminin hastaneler tarafından uygulanıyor oldukları tespit edilmiştir.

Faktör analizine başlamadan önce sağlık sektöründeki işletmelerin yatırım kararı alırken muhasebe verilerinden faydalanma durumları ve maliyetlerin gruplandırılması arasındaki korelasyon incelenmiş ve bazı değişkenler arasında yüksek derecede korelasyon olduğu görülmüştür. Bazı değişkenler arasındaki yüksek korelasyon düzeyi, uygulamaya katılan işletme yöneticilerinin bazı yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden, diğer muhasebe verilerine göre daha çok faydalandıklarını göstermektedir. İlgili verilerin faktör analizi için uygun olup olmadığının testi için ikinci yöntem olan Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi, analizimizde % 54 olması, gereken minimum değer olan %50'nin üzerindedir. Bu durum verilerin faktör analizi için uygun bir veri seti olduğunu göstermektedir. Bu durum bir faktör analizinin yapılmasının mümkün olduğunu ve bunun sonucunda anlamlı gruplar oluşturulabileceğini göstermektedir. Yapılan Faktör analizi sonucu tablo 10'da görüldüğü gibidir.

**Tablo 10. İşletmelerin Yatırım Kararlarında Muhasebe Verilerini Kullanmaları Ve Maliyetlerden Faydalanmalarını Gösteren Faktör Analizi**

	Faktörler	
	1	2
<b>İşletme İle İlgili Yatırım Kararlarında Muhasebe Verileri Faktörünün Dikkate Alınması (1)</b>		
- Yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalanmak	0.92	
- Yatırım kararları dışında da muhasebe verilerinden faydalanmak	0.90	
- Yeni bir yatırım kararı için o yatırım kararının geri dönüşümünü izlenmek	0.86	
- Bir sonraki yıl için bütçe hazırlanmak	0.64	
- Muhasebe verileri kullanılarak yapılan yatırımların başarılı olması	0.49	
<b>İşletme Faaliyetlerinde Maliyetlerin Belirlenerek Dikkate Alınması (2)</b>		
- Hizmet maliyetlerinde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetin etkisi		0.88
- Çalışanların maaşlarına zam yaparken muhasebe verilerini incelemek		0.84
- Yeni yatırım kararları için çevresel faktörleri göz önünde bulundurmamak		0.78
- Stratejik maliyet yönetimi konusunda yeterli bilgiye sahip olmak		0.74
- Stratejik maliyet yönetimini uygulamak		0.71
<b>Varyans (%)</b>	<b>48.74</b>	<b>19.77</b>
<b>n=17</b>	<b>Toplam Varyans: %68.51</b>	
<b>KMO=0.54</b>	<b>Barlett Testi = 129.60</b>	<b>Anlamlılık (p): &lt; 0,000</b>

Tablo 10' da görüldüğü gibi faktör analizi sonucu, uygulamaya katılan işletmelerin yatırım kararı alırken muhasebe verilerinden faydalanma durumları ve maliyetlerin gruplandırılması durumu ile ilgili iki grup toplam varyansın % 68.51'ini açıklamaktadır. Faktör analizi için oluşturulan

gruplar; işletme ile ilgili yatırım kararlarında muhasebe verileri faktörünün dikkate alınması ve İşletme faaliyetlerinde maliyetlerin belirlenerek dikkate alınması olarak adlandırılmıştır. Tablo 10’da görüldüğü gibi “İşletme ile ilgili yatırım kararlarında muhasebe verileri faktörünün dikkate alınması” faktörü; yatırım kararları alırken muhasebe verilerinden faydalanmak, yatırım kararları dışında da muhasebe verilerinden faydalanmak, yeni bir yatırım kararı için o yatırım kararının geri dönüşümünü izlemek, bir sonraki yıl için bütçe hazırlanmak, muhasebe verileri kullanılarak yapılan yatırımların başarılı olması şeklinde olup, toplam varyansın % 35.09’unu açıklamaktadır.

İkinci faktör olan “İşletme faaliyetlerinde maliyetlerin belirlenerek dikkate alınması” faktörü; hizmet maliyetlerinde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetin etkisi, çalışanların maaşlarına zam yaparken muhasebe verilerini incelemek, yeni yatırım kararları için çevresel faktörleri göz önünde bulundurmak, stratejik maliyet yönetimi konusunda yeterli bilgiye sahip olmak, stratejik maliyet yönetimini uygulamak şeklindedir ve bu grup toplam varyansın % 33.41’ini açıklamaktadır.

## 5. SONUÇ

Hizmet işletmelerinden birisi olan özel hastane işletmelerinin modern maliyet yöntemlerinden birisi olan stratejik maliyet yönetimini kullanıp kullanmadıklarını araştırmak amacıyla yapılan bu çalışmada aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir.

Hastaneler, yatırım kararları alırken en çok gelir tablolarından ve daha sonra sırasıyla bilançolar, nakit akım tabloları ve son olarak da kar dağıtım tablolarından faydalanmaktadırlar. Ankete cevap veren kişiler modern maliyetleme yöntemlerinden tam zamanında üretim yönetimi ve toplam kalite yönteminin uygulanabilir olduğunun düşünüldüğü görülmektedir. Buna karşılık faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, stratejik maliyet yönetimi, kaizen maliyetleme yönetimi ve mamul yaşam dönemi boyunca maliyetleme yöntemleri ise uygulanmaz olarak düşünülmektedir. Hastanelerde yeni bir hizmet sunumuna giderken müşteri memnuniyeti, kalite, zaman, maliyetlerin hesaplanması ve kar konuları çok önemliyken, sunulacak hizmetin teknolojik boyutu ve pazar araştırması daha az önemlidir. Sunulacak hizmetin taklit edilebilirliği ise hastaneler için yeni bir yatırım kararı almaları söz konusu olduğunda önem arz etmemektedir.

Sonuç olarak; modern maliyetleme yöntemlerinden biri olan SMY’nin hastanelerde uygulanabilirliği konusunda yapılan bu çalışmaya göre katılımcılar SMY’nin uygulanmaz olduğunu düşünmektedirler ve hastane işletmelerinde SMY uygulanmamaktadır.

## KAYNAKÇA

- Acar, D. (2005). *Küresel Rekabette Maliyet Yönetimi Ve Yaklaşımları: Tekstil Sektörü İle İlgili Bir Araştırma*, (1. Baskı), Isparta, Asil Yayın Dağıtım.
- Akgemci, T. (2007). *Stratejik Yönetim*, Ankara, Gazi Kitabevi.
- Alksn, H. (2001). İşletme Başarısında Maliyet Yönetiminin Rolü Ve Maliyet Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, Seri:A, Sayı:2.
- Altınbay, A. (2006). Etkin Bir Maliyet Sistemi Olarak Hedef Maliyetleme Sistemi TMM (Toyota Motor Manufacturing Uygulaması), *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:16.
- Elitaş, C. (2004). Sigorta İşlemleri İçin Maliyetleme Önerisi: Faaliyete Dayalı Maliyetleme, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*.
- Eren, E. (2002). *Stratejik Yönetim Ve İşletme Politikası*, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş..
- Genelioğlu Kocaşaban, Ö. (2006). *Stratejik Maliyet Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle Balanced Scorecard'ın Bütünleştirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gürdal, K. (2007). *Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar*, Ankara, Siyasal Kitabevi.
- \_\_\_\_\_, K. (2004). Yeni Ekonomi Kavramı ve Yeni Muhasebe Anlayışı, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*.
- Gürsoy, C. T. (1999). *Yönetim Ve Maliyet Muhasebesi*, (2. Baskı), İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Kalaycı, ř. (2008). *SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*, Ankara, Asil Yayın Dağıtım.
- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, Erzurum, Aktif Yayınevi.
- Kaygusuz, S. Y. (2000). *Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Bursa, s.79.
- Özer, A. (2004). Pazarlama İle İlgili Kararlarda Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Etkisi, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*.
- Papatya, N. (1997). Küreselleşme Sürecinde Maliyetleme Sistemlerinde Çağdaş Yaklaşımlar Ve Yeni Gelişmeler, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:2.
- Porter M. E. (2006). *Competitive Advantage*, NY Free Pres, 1985, s.12 alıntılanan Özlem KOCAşABAN GENELİOĞLU, *Stratejik Maliyet Yönetiminde Faaliyete Dayalı Maliyetleme İle Balanced*

*Scorecard'ın Bütünleştirilmesi*, Afyon:Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, s.29.

Sarıkaya, B. (2008). *4 VE 5 Yıldızlı Konaklama İşletmelerinde Yönetim Planlaması Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi Ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Savcı, M. (2000). *Maliyet Muhasebesine Giriş*, (2. Baskı), Rize, Akademi Yayınevi.

Saygın, T. (2008). *Stratejik Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarından Kaizen Maliyetleme Ve Hedef Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği Ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale: anakkale 18 Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

şakrak, M. (1997). *Maliyet Yönetimi Maliyet Ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar*, (1. Baskı), İstanbul, Yasa Yayınları.

Titiz, İ. ve etin, C. (2000). Karar Almada Geleneksel Maliyet Yönetimi Yaklaşımında Yaşanan Gelişmeler Ve Stratejik Maliyet Yönetimi, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:5, Sayı:2.

Ülgen, H. (2007). Mirze, S. K., *İşletmelerde Stratejik Yönetim*, İstanbul, Arıkan Basım-Yayım.

Yalçın, S. (2006). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:15.

Yazıcı, N. (2008). *Maliyet Yönetim Sistemleri Türk Hazır Giyim Sektörü İncelemesi*, Ankara, Savaş Yayınevi.

Yükçü, S. (2000). Maliyet Düşürmede Sistematik Yaklaşımlar, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*.

(28/08/2009)<http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf>

[http://notoku.com/01-temel-kavramlarla-ilgili aciklamalar stratejinin-onemi-](http://notoku.com/01-temel-kavramlarla-ilgili-aciklamalar-stratejinin-onemi-)  
(30.04.2010)[ve-sinirlari/](http://notoku.com/01-temel-kavramlarla-ilgili-aciklamalar-stratejinin-onemi-)

<http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/3-2.pdf> (10.05.2010)

[http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/makaleler%5CNedim%20Y%C](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler%5CNedim%20Y%C)  
(22.08.2009), [3%9CZBA%C5%9EIO%C4%9ELU%5C387-410.pdf](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler%5CNedim%20Y%C)

(04.09.2009)<http://muřavir.net/stratejik-maliyet-yonetimi.html>

(30.04.2010)[http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/10\\_2/16.pdf](http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/10_2/16.pdf)

(30.04.2010)[www.tekstilvekonfeksiyon.com/pdf/20090723094445.pdf](http://www.tekstilvekonfeksiyon.com/pdf/20090723094445.pdf)