

**T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME DOKTORA PROGRAMI**

**STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARININ HASTANE
PERFORMANSINA ETKİSİ: ŞANLIURFA ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

**HAZIRLAYAN
Özlem ÖZER**

GAZİANTEP – 2021

**T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME DOKTORA PROGRAMI**

**STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARININ HASTANE
PERFORMANSINA ETKİSİ: ŞANLIURFA ÖRNEĞİ**

DOKTORA TEZİ

**HAZIRLAYAN
Özlem ÖZER**

**TEZ DANIŞMANI
Doç. Dr. Cuma ERCAN**

GAZİANTEP – 2021

KABUL VE ONAY

Özlem ÖZER tarafından hazırlanan “Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Hastane Performansına Etkisi: Şanlıurfa Örneği” başlıklı bu çalışma tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu **başarılı** bulunarak jürimiz tarafından **Doktora Tezi** olarak kabul edilmiştir.

.....
(Başkan)

.....
(Üye)

.....
(Üye)

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım./...../.....

Prof. Dr. İbrahim Halil GÜZELBEY

Enstitü Müdür Vekili

TEZ ETİK VE BİLDİRİM SAYFASI

Doktora Tezi olarak sunduğum “Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Hastane Performansına Etkisi: Şanlıurfa Örneği” başlıklı çalışmanın tarafımca, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım. 26/08/2021

Özlem ÖZER

ÖNSÖZ

“Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Hastane Performansına Etkisi: Şanlıurfa Örneği” konulu tezimde beni her zaman destekleyen araştırma konusunun belirlenmesinden itibaren tüm aşamalarda bilimsel görüşleriyle tezime katkılarını sağlayan başta danışman hocam Doç. Dr. Cuma ERCAN’a ve Doç. Dr. Yakup DURMAZ’a teşekkürlerimi sunarım.

Doktora sürecinde beni yalnız bırakmayan maddi ve manevi desteklerini benden esirgemeyen annem ve ağabeyime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Gaziantep, 2021

Özlem ÖZER

ÖZET

Gelişen teknoloji ile birlikte gün geçtikçe insanların istek ve ihtiyaçları da değişmektedir. Elbetteki bu değişime ayak uydurabilmek çok önemlidir. Hangi sektör olursa olsun işletmelerin hayatta kalabilmeleri için yoğun rekabet ortamında kendilerine yeni stratejiler belirlemeleri ve bu stratejileri uygulayabilmeleri gerekmektedir. Bu stratejileri uygularken yeni tekniklerden yararlanabilmek işletmelere çok büyük faydalar sağlayacaktır. İşletmelerin yönetim kadrosu işletmeler için gerekli kararları verirken bütün bu teknikleri- stratejileri doğru ve düzgün kullanmalıdır. Bu sebeple stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansına etkisi araştırılmak istenmiştir. Araştırmanın evreni olarak Şanlıurfa il ve ilçelerinde yer alan devlet hastaneleri, özel hastaneler ve üniversite hastanesi seçilmiştir. Yapılan analizler neticesinde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastanenin hem finansal hem de finansal olmayan performansını pozitif yönde etkilediği görülmüştür. Faaliyet araçlarının ise hastanenin finansal olmayan performansını pozitif yönde etkilerken finansal performansına etki etmediği tespit edilmiştir. Ayrıca bütçeleme araçlarının hastanenin hem finansal hem de finansal olmayan performansına etki etmediği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Strateji, stratejik yönetim muhasebesi ve araçları, hastane, hastane performansı

ABSTRACT

With the developing technology, people's wishes and needs are changing day by day. Of course, it is very important to keep up with this change. Regardless of the sector, businesses need to determine new strategies for themselves and implement these strategies in an intense competitive environment in order to survive. Being able to benefit from new techniques while applying these strategies will provide great benefits to businesses. The management staff of the enterprises should use all these techniques-strategies correctly and properly while making the necessary decisions for the enterprises. For this reason, the effect of strategic management accounting tools on hospital performance has been investigated. State hospitals, private hospitals and university hospitals in Şanlıurfa province and its districts were chosen as the universe of the research. As a result of the analyzes made, it was seen that strategic management accounting tools positively affected both financial and non-financial performance of the hospital. On the other hand, it was determined that the operating instruments positively affected the non-financial performance of the hospital, but did not affect the financial performance. In addition, it was concluded that budgeting tools did not affect both the financial and non-financial performance of the hospital.

Keywords: Strategy, strategic management accounting and tools, hospital, hospital performance.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ	xvi
BİRİNCİ BÖLÜM.....	1
GİRİŞ.....	1
1.1. Problem Durumu	1
1.1.1. Problem Cümlesi.....	4
1.1.2. Alt Problemler.....	4
1.2. Araştırmanın Amacı	4
1.3. Araştırmanın Önemi ve Literatür Taraması	5
1.4. Araştırmanın Hipotezleri.....	12
1.5. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları	14
1.6. Tanımlar	14
İKİNCİ BÖLÜM	20
KAVRAMSAL ÇERÇEVE	20
2.1. Muhasebe ve Muhasebenin Sınıflandırılması	20
2.1.1. Genel Muhasebe (Finansal Muhasebe)	21
2.1.2. Maliyet Muhasebesi	22
2.1.3. Yönetim Muhasebesi.....	23
2.2. Yönetim Muhasebesi'nin Tarihsel Gelişimi	27
2.3. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi.....	31

2.4. Yönetim Muhasebesinin Amaçları	32
2.5. Yönetim Muhasebesinin İşlevi.....	33
2.6. Yönetim Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Arasındaki Farklılıklar ve Ortak Noktalar	34
2.7. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarındaki Değişim	36
2.8. Yönetim Muhasebesinin Değişimini Etkileyen Faktörler	37
2.8.1. İç Etkenler	38
2.8.2. Dış Etkenler.....	38
2.8.3. Organizasyonel Etkenler	38
2.8.3.1. Küresel İşletme Çevresi.....	39
2.8.3.2. Üretim Teknolojilerindeki Değişim	39
2.8.3.3. Yalın Üretim Yalın Muhasebe.....	41
2.8.3.4. Yeni Ekonomi: Teknolojilerinin Kullanımı, İnternet ve E-Ticaret	41
2.8.3.5. Müşteri Odaklılık.....	42
2.8.3.6. Yönetim Fonksiyonlarının Şekil Değiştirmesi, Stratejik Yönetim ve Rekabet Stratejileri.....	43
2.8.3.7. Sosyal, Politik ve Kültürel Faktörler	43
2.9. Yönetim Muhasebesinin Araçları	44
2.9.1. Bütçeleme Araçları	44
2.9.1.1. Esnek Bütçeleme	46
2.9.1.2. Tahmin Yürütme	47
2.9.1.3. Artırımlı Bütçeleme.....	47
2.9.1.4. Sıfır Tabanlı Bütçeleme.....	48
2.9.1.5. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	48
2.9.1.6. Mali Yıl Tahminleme	49
2.9.2. Faaliyet Araçları.....	49
2.9.2.1. Swot Analizi	50
2.9.2.2. Müşteri İlişkileri Yönetimi	51

2.9.2.3. Toplam Kalite Yönetimi.....	51
2.9.2.4. Risk Yönetimi.....	53
2.10. Stratejik Yönetim Muhasebesi.....	54
2.10.1. Stratejik Yönetim Muhasebesinin Önemi ve Yararları	68
2.10.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesinin Karşılaştırılması	69
2.10.3. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları.....	71
2.10.3.1.Maliyetleme	72
2.10.3.1.1. Özellik Maliyetleme.....	72
2.10.3.1.2. Yaşam Seyri Maliyetleme.....	72
2.10.3.1.3. Kalite Maliyetleme.....	73
2.10.3.1.4. Hedef Maliyetleme.....	76
2.10.3.1.5. Değer Zinciri Maliyetleme.....	81
2.10.3.2.Planlama, Kontrol ve Performans Ölçümü.....	84
2.10.3.2.1. Benchmarking (Kıyaslama)	85
2.10.3.2.2. Bütünleşik Performans Ölçümü.....	88
2.10.3.3.Karar Verme	89
2.10.3.3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi	89
2.10.3.3.2. Stratejik Fiyatlama	91
2.10.3.3.3. Marka Değerleme.....	92
2.10.3.4.Rakip Merkezli Muhasebe.....	93
2.10.3.4.1. Rakiplerin Maliyet Değerlendirilmesi	93
2.10.3.4.2. Rakiplerin Durumunu İzleme	93
2.10.3.4.3. Rakiplerin Performans Değerlendirilmesi	94
2.10.3.5.Müşteri Muhasebesi.....	95
2.10.3.5.1. Müşteri Kârlılık Analizi.....	95
2.10.3.5.2. Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	96

2.10.3.5.3. Müşterileri Varlık Olarak Değerleme	97
2.11. Sağlık Kavramı	97
2.12. Sağlık Hizmeti Kavramı	97
2.13. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması	98
2.13.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri	99
2.13.1.1.Çevreye Yönelik Koruyucu Sağlık Hizmetleri.....	99
2.13.1.2.Kişiyeye Yönelik Koruyucu Sağlık Hizmetleri	100
2.13.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri	100
2.13.2.1.Birinci Basamak Sağlık Kuruluşları	101
2.13.2.2.İkinci Basamak Sağlık Kuruluşları.....	102
2.13.2.3.Üçüncü Basamak Sağlık Kuruluşları.....	103
2.13.3. Rehabilitasyon Hizmetleri	104
2.13.4. Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri	105
2.13.5. Basamaklandırma Dışında Bırakılan Sağlık Kuruluşları.....	106
2.14. Sağlık Hizmetinin Yapısı.....	107
2.15. Sağlık Hizmetinin Özellikleri	107
2.16. Hastanelerin Tarihsel Gelişimi	109
2.17. Hastanelerin Tanımı ve Sınıflandırılması	111
2.17.1. Mülkiyet Durumuna Göre Hastaneler	112
2.17.1.1.Devlet Hastaneleri	117
2.17.1.2.Özel Hastaneler	117
2.17.2. Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler.....	117
2.17.3. Büyüklüklerine Göre Hastaneler	117
2.17.4. Hastaların Yatış Süresine Göre Hastaneler.....	121
2.17.5. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler.....	121
2.17.6. Verilen Tedavi Türüne Göre Sınıflandırma.....	122
2.18. Performans Kavramı	122

2.18.1. Performans Ölçümü	124
2.18.2. Performans Ölçüm Sistemi ve Temel İlkeleri	125
2.18.3. Performans Ölçütleri.....	127
2.18.4. Performans Yönetimi.....	128
2.18.5. Hastane İşletmelerinde Performans Yönetimi	130
2.18.5.1.Hastane İşletmelerinde Performans	131
2.18.5.2.Hastane İşletmelerinde Performans Ölçümü	132
2.18.6. Hastane İşletmelerinde Performans Ölçüm Yöntemleri	133
2.18.6.1.Dünya Sağlık Örgütü Performans Ölçüm Yöntemleri	134
2.18.6.2.Verimlilik Analiz Yöntemleri.....	135
2.18.6.2.1. Oran Analizi.....	136
2.18.6.2.2. Regresyon Analizi.....	136
2.18.6.2.3. Veri Zarflama Analizi	136
2.18.6.3.Maliyet – Performans Analiz Yöntemleri	137
2.18.6.4.Hastane İşletmelerinde Dengeli Ölçüm Kartı.....	138
2.18.6.5.Hastane İşletmelerinde Kıyaslama	139
2.18.7. Hastane İşletmelerinde Performans Göstergeleri	140
2.18.7.1.Finansal Olmayan Performans Göstergeleri.....	142
2.18.7.1.1. Verimlilik Düzeyi-Kapasite Kullanımı.....	142
2.18.7.1.2. Mamul/Hizmet Kalitesi.....	143
2.18.7.1.3. Hasta Tatmini.....	144
2.18.7.1.4. Yeni Ürün Geliştirme-Yenilikçilik	145
2.18.7.1.5. Pazar Payı.....	147
2.18.7.1.6. Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi.....	148
2.18.7.1.7. Sürekli İyileştirmeler	150
2.18.7.1.8. Çalışan Morali, İş Tatmini ve Benimseme	150
2.18.7.2.Finansal Performans Göstergeler	152

2.18.7.2.1. Varlıkların Getirisi (Return on Assets-ROA)	153
2.18.7.2.2. Aktif Devir Hızı	154
2.18.7.2.3. Özsermaye Kârlılığı (Return on Equity-ROE)	155
2.18.7.2.4. Brüt Kâr Oranı	156
2.18.7.2.5. Yatırımın Getirisi (Return on Investment-ROI)	156
2.18.7.2.6. Satış Büyüme Oranı	157
2.18.7.2.7. Nakit Akış	158
2.18.7.2.8. Satışların Getirisi (Return on Sales-ROS)	159
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	160
YÖNTEM.....	160
3.1. Araştırmanın Modeli	160
3.2. Evren ve Örneklem	161
3.3. Veri Toplama Aracı.....	165
3.4. Pilot Uygulama.....	166
3.4.1. Pilot Uygulamanın Ölçek İstatistikleri.....	168
3.4.2. Pilot Uygulamanın Keşfedici Faktör Analizi.....	170
3.4.2.1. Bütçeleme Araçları Ölçeğinin Keşfedici Faktör Analizi.....	172
3.4.2.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğinin Keşfedici Faktör Analizi.....	173
3.4.2.3. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Keşfedici Faktör Analizi.....	174
3.4.2.4. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Keşfedici Faktör Analizi	174
3.4.3. Pilot Uygulamanın Doğrulayıcı Faktör Analizi	176
3.4.3.1. Bütçeleme Araçları Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi.....	177
3.4.3.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi.....	179
3.4.3.3. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi	180
3.4.3.4. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi..	182
3.5. Veri Toplama Araçlarının Uygulanması (Metodoloji)	183

3.5.1. Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler	184
3.5.1.1. Bütçeleme Araçları Ölçeğinin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri.....	184
3.5.1.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğinin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri.....	184
3.5.1.3. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri.....	185
3.5.1.4. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri.....	186
3.5.2. Güvenilirlik Analizleri	187
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	188
BULGULAR VE YORUMLAR.....	188
4.1. Araştırmaya Katılanlara İlişkin Demografik Bulgular.....	188
4.2. Araştırma Değişkenlerinin Demografik Değişkenler Açısından Analizi.....	190
4.2.1. Bütçeleme Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.....	190
4.2.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi	191
4.2.2. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.	193
4.2.3. Finansal Olmayan Performans Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.....	194
4.2.4. Finansal Performans Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.....	199
4.2.5. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.....	200
4.3. Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular.....	202
4.4. Regresyon Analizi.....	203
4.5. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları	207
BEŞİNCİ BÖLÜM	209

SONUÇLAR VE ÖNERİLER.....	209
5.1. Sonuçlar.....	209
5.2. Öneriler	216
5.2.1. Uygulayıcılara Yönelik	217
5.2.2. Akademisyenlere Yönelik.....	218
KAYNAKÇA	219
EKLER.....	263



TABLÖLER LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1. Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki Farklılıklar ve Ortak Noktalar	36
Tablo 2. Stratejik Yönetimin Amaçları ve Unsurları	64
Tablo 3. Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Arasındaki On Temel Farklılık.....	70
Tablo 4. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	71
Tablo 5. Geleneksel Maliyetleme ile Hedef Maliyetleme Karşılaştırılması.....	79
Tablo 6. Bütünleşik Performans Ölçüm Sistemi Kullanan İşletme ile Geleneksel Performans Ölçüm Sistemi Kullanan İşletmenin Karşılaştırılması	89
Tablo 7. Sağlık Hizmeti Kalitesini Etkileyen Temel Politikalar ve Kurumlar.....	98
Tablo 8. Yıllara Göre Birinci Basamak Sağlık Kuruluş Sayıları	102
Tablo 9. Mülkiyet Durumuna Göre Hastaneler	112
Tablo 10. Mülkiyet ve Sektörlere Göre Hastaneler	113
Tablo 11. Türkiye Bölgelere Göre Hastane Sayıları, 2018	114
Tablo 12. 2002-2018 Yılları İtibariyle Şanlıurfa İli Yataklı Sağlık Kurumları Sayısı.....	115
Tablo 13. Yatak Sayılarına Göre Hastaneler	118
Tablo 14. 2002-2018 Yılları İtibariyle Şanlıurfa İli Yataklı Sağlık Kurumlarında Yatak Sayısı	120
Tablo 15. Dallara Göre Hastane ve Yatak Sayıları	122
Tablo 16. Performans Değerleme Göstergeleri	141
Tablo 17. Şanlıurfa İl ve İlçelerindeki Devlet, Özel ve Üniversite Hastanelerindeki Anket Uygulaması İle İlgili Genel Bilgiler.....	164
Tablo 18. Pilot Uygulama Demografik Bilgiler	166
Tablo 19. Bütçeleme Araçları Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri.....	168
Tablo 20. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri	168
Tablo 21. Faaliyet Araçları Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri.....	169
Tablo 22. Finansal Olmayan Performans Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri	169
Tablo 23. Finansal Performans Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri.....	170
Tablo 24. Bütçeleme Araçları Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları.....	172
Tablo 25. Stratejik Yönetim Muhasebesi Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları	173
Tablo 26. Faaliyet Araçları Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları.....	174
Tablo 27. Performans Değerlendirme Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları	175
Tablo 28. Modelin Geçerliliği İçin Uyum İstatistiği Değerleri	177
Tablo 29. Bütçeleme Araçları Ölçeği İçin DFA Bulguları.....	177
Tablo 30. Bütçeleme Araçları Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri.....	178

Tablo 31. Stratejik Yönetim Muhasebesi Ölçeği İçin DFA Bulguları	179
Tablo 32. Stratejik Yönetim Muhasebesi Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri ...	180
Tablo 33. Faaliyet Araçları Ölçeği İçin DFA Bulguları	181
Tablo 34. Faaliyet Araçları Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri	181
Tablo 35. Performans Değerlendirme Ölçeği İçin DFA Bulguları	182
Tablo 36. Performans Değerlendirme Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri.....	183
Tablo 37. Bütçeleme Araçları Ölçeği İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler.....	184
Tablo 38. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeği İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler	184
Tablo 39. Faaliyet Araçları Ölçeği İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler.....	185
Tablo 40. Finansal Olmayan Performans Boyutu İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler	186
Tablo 41. Finansal Performans Boyutu İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler....	186
Tablo 42. Araştırmada Kullanılan Ölçekler ve Alt Boyutlarının Elde Dilen Bulgulara Göre Cronbach's Alpha Katsayıları	187
Tablo 43. Frekans Analizi	188
Tablo 44. Bütçeleme Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.	190
Tablo 45. Bütçeleme Araçları Değişkeninin Çalışılan Hastanenin Statüsü Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları	191
Tablo 46. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi	192
Tablo 47. Stratejik Yönetim Muhasebe Araçları Değişkeninin Çalışılan Hastanenin Statüsü Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları	193
Tablo 48. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi	193
Tablo 49. Finansal Olmayan Performans Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.....	194
Tablo 50. Finansal Olmayan Performans Değişkeninin Eğitim Durumu Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları	196
Tablo 51. Finansal Olmayan Performans Değişkeninin Meslek Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları	196
Tablo 52. Finansal Olmayan Performans Değişkeninin Yöneticilik Görevi Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları	197
Tablo 53. Finansal Olmayan Performans Değişkeninin Çalışılan Hastane Statüsü Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları	198
Tablo 54. Finansal Performans Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi	199
Tablo 55. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi.....	200
Tablo 56. Performans Değerlendirme Değişkeninin Eğitim Durumu Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları	201
Tablo 57. Performans Değerlendirme Değişkeninin Meslek Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları	202
Tablo 58. Araştırma Değişkenlerinin Aralarındaki İlişkileri İçin Korelasyon Katsayıları ...	202
Tablo 59. Bütçeleme Araçları, Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Faaliyet Araçları Değişkenlerinin Finansal Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları ..	203
Tablo 60. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Finansal Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları	204
Tablo 61. Bütçeleme Araçları, Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Faaliyet Araçları Değişkenlerinin Finansal Olmayan Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları.....	205
Tablo 62. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Faaliyet Araçları Değişkenlerinin	

Finansal Olmayan Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları	206
Tablo 63. Hipotez Sonuçları	207



ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1. Muhasebe Bilgi Sistemi	21
Şekil 2. Genel ve Maliyet Muhasebesinin Çerçevesi.....	23
Şekil 3. Maliyet Muhasebesi, Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki İlişki	27
Şekil 4. Yönetim Muhasebesi Gelişimi: Teorik Çerçeve.....	30
Şekil 5. Yönetim Muhasebesinin Geçirdiği Süreç	30
Şekil 6. Müşteri Odaklılık	43
Şekil 7. SWOT Analizi	50
Şekil 8. Strateji – Rekabet Çevresi İlişkisi.....	57
Şekil 9. Stratejik Yönetim Süreçleri	60
Şekil 10. Stratejik Yönetim Çerçevesi	63
Şekil 11. Stratejik Yönetim Muhasebesi Süreci.....	67
Şekil 12. Geliştirilmiş Kalite ve Finansal Performans Arasındaki Kavramsal İlişki	76
Şekil 13. Hedef Maliyetleme Süreci	78
Şekil 14. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler	80
Şekil 15. Hedef Maliyetleme Uygulama Aşamaları	81
Şekil 16. Değer Zinciri.....	83
Şekil 17. Benchmarking (Kıyaslama) – Stratejik Yönetim İlişkisi.....	87
Şekil 18. Tedavi Edici Sağlık Hizmetlerine Göre Hastaneler.....	104
Şekil 19. Sağlık Hizmeti Türleri ve Bu Hizmetleri Sunan Kurumlar	106
Şekil 20. 2002-2018 Yılları İtibariyle Yataklı Sağlık Kurumları Sayısı.....	114
Şekil 21. Türkiye Bölgelere Göre Hastane Sayıları, 2018	115
Şekil 22. 2002-2018 Yılları İtibariyle Şanlıurfa İli Yataklı Sağlık Kurumları Sayısı	116
Şekil 23. 2002–2018 Yılları Arası, Yıllara ve Sektörlere Göre Hastane Yatağı Sayısı.....	119
Şekil 24. 2002-2018 Yılları İtibariyle Şanlıurfa İli Yataklı Sağlık Kurumlarında Yatak Sayısı	121
Şekil 25. Performans Ölçümü ve Unsurları	125
Şekil 26. Performans Yönetiminin Çerçevesi	129
Şekil 27. Hastane Performansı PATH Modelinin Boyutları.....	135
Şekil 28. Dengeli Puan Kartının Bileşenleri	139
Şekil 29. Araştırma Modeli	161

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	: Amerikan Muhasebeciler Derneği
ABD	: Amerika Birleşik Devleti
AÇSAP	: Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü
AKO	: Aktif Kârlılık Oranı
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
CIMA	: Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
DD	: Defter Değeri
ERP	: Kurumsal Kaynak Planlaması
E-Ticaret	: Elektronik Ticaret
E-Toplantılar	: Elektronik Toplantılar
ET AL	: Ve Diğerleri
F	: Fiyat
HBK	: Hisse Başı Kâr
IMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
JCAHO	: Sağlık Organizasyonları Akreditasyon Ortak Komisyonuna
K	: Kazanç
KETEM	: Kanser Erken Teşhis Tarama ve Eğitim Merkezi
M.Ö	: Milattan Önce
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü
ÖKO	: Öz sermaye Kârlılık Oranı
ÖR.	: Örnek
PATH	: Hastanelerde Kalite Geliştirme İçin Performans Değerlendirme Aracı
PD	: Piyasa Değeri
ROA	: Varlıkların Getirisi
ROE	: Özsermaye Kârlılığı
ROI	: Yatırımın Getirisi

ROS	: Satışların Getirisi
SB	: Sağlık Bakanlığı
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
TKY	: Toplam Kalite Yönetimi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
VB	: Ve Benzeri
VD	: Ve Diğerleri
WHO	: Dünya Sağlık Örgütü
YKO	: Yatırılan Sermayenin Getirisi
YY	: Yüzyıl

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Problem Durumu

Düşük maliyet, yüksek kalite, hedeflere en kısa sürede ve yüksek düzeyde ulaşma isteği işletme yönetim ve uygulamalarında değişimi açıkça ortaya koymaktadır. Bu değişim özellikle strateji kavramının önemini gözler önüne sermektedir. Strateji kelimesi köken itibarıyla eski Yunanca “stratos” (ordu) ve “ago” (yönetmek, yön vermek) kelimelerinin birleştirilmesinden oluşmaktadır. Ancak Latince’de “stratum”; “yol, çizgi, nehir yatağı” anlamlarına geldiği için kimi yazarlar ise Latince “stratum” kelimesinden türetildiğini ifade etmektedir (Ecevit Satı ve Işık, 2011:542). Strateji kelimesinin sözlük anlamı ise “bir amaca varmak için eylem birliği sağlama ve düzenleme sanatı” olarak ifade edilmektedir. Özellikle askeri terminolojide çok sık kullanılan strateji kavramı savunma alanında Eski Yunanlı General Strategos’un adına atıfla kullanılmakta ve generalin savunma alanındaki bilgi ve taktiklerini ifade etmektedir (Aktan, 2008:5-6). Askeri strateji, savaşların belirsizlik ve risklerine karşı ihtiyaç duyulan taktikleri içermektedir. Orduların gerekli yiyecek-ıçecek ve araç-gereçleri sağlamalarının yanı sıra rakiplerine karşı daha çabuk verimli ve etkin olmaya çalışmaları şarttır. Rakibin her an ne yapacağını düşünerek hazırlıklı olunması gerekmektedir. Çünkü savaşta yönetim hatalarının ağır ve hayati sonuçları ortaya çıkabilmektedir. Bu durum orduların diğer kurumlardan çok önce stratejilerini geliştirmelerini ve kullanmalarını sağlamaktadır (Çiftçi, 2011:10).

İlk insanın, doğa güçlerine, vahşi hayvanlara ve zorbalara karşı koymak için bir araya geldiği gerçeği üzerine yönetim olayının insanlık geçmişi kadar eskilere dayandığı söylenmektedir. Ortak hedeflere ulaşabilmek için insan topluluklarının iş birliği ile aralarında iş bölümü yaparak amaca birlikte yöneldikleri her yer ve zamanda yönetim olgusu var olabilmektedir. Kısacası yönetim; hedeflere ulaşmak için insan kaynakları, parasal kaynakları, araç gereçleri ve zaman faktörünü birbiriyle uyumlu ve etkin kullanmayı sağlayacak kararlar alma ve uygulama süreçlerinin toplamından oluşmaktadır (Şimşek, 2007:7).

Yönetim muhasebesi örgütsel yönetimin önemli bir aracıdır. Daha iyi karar vermeyi desteklemek ve mevcut operasyonların etkinliğini artırmak için kullanıcılara bilgi sağlanması

ile ilgilidir; bu nedenle dâhili raporlama olarak adlandırılmaktadır (Sumkaew, 2016:14). Yönetim muhasebesi, yöneticiler tarafından işletmede planlama, değerlendirme ve kontrol için kullanılmak üzere kaynakların doğru kullanımını ve finansal bilginin tanımlanması, analizi, yorumlanması, iletişim sürecidir. Yönetim muhasebesi finansal olmayan bilgileri de içermektedir. Müşteri sadakati ve tatmini, zamanında teslim ve çalışan motivasyonu gibi finansal olmayan ölçüler de yönetim muhasebesi kapsamı içerisinde yer almaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2015:2). Yönetim muhasebesi, Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından “bir organizasyon içinde planlama, değerlendirme ve kontrol etmek ve kaynaklarının kullanımını ve hesap verebilirliğini sağlamak için yönetim tarafından kullanılan bilgilerin tanımlanması, ölçülmesi, biriktirilmesi, analizi, hazırlanması, yorumlanması ve iletilmesi süreci” olarak tanımlanmaktadır (Rom, 2008:28).

Yönetim muhasebesinin (analitik muhasebe) amacı işletme yöneticilerinin sağlıklı kararlar alabilmeleri için ihtiyaç duydukları sayısal bilgileri kendilerine sağlamaktır. Bilgilerin toplanmasından raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini düşünerek oluşturulan tüm muhasebe çalışmaları yönetim muhasebesini oluşturmaktadır (Büyükmirza, 2015:29). Yönetim muhasebesi, iç kullanıcılara ve karar vericilere bütçe, sermaye yatırım durumu, geri ödeme süresi vb. hakkında bilgi sağlamaktadır. Yönetim muhasebesinin temel kullanımı, mevcut bilgi teknolojileri ile birleştirildiğinde planlama ve kontrol işlemleri için daha önemli olmaktadır (Moorthy et al., 2012:2).

Geleneksel muhasebe uygulamalarında dış çevre koşullarına gerekli önemin verilmemesi ve doğru stratejilerin belirlenme zorunluluğu stratejik yönetim muhasebesine ihtiyacı ortaya koymaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi, işletmelerin strateji ufkunu genişleterek yönetim muhasebesine verdiği önemi göstermektedir (Titiz ve Çetin, 2000:130). Gereksinim duyulan faydayı sunabilmesi ve işletmenin stratejik amaç ve hedeflere ulaşabilmesi için stratejik yönetim muhasebesi sağlıklı verilere ihtiyaç duymaktadır. Muhasebe bilgi sistemi bu verileri sağlayarak stratejik yönetim muhasebesinin yorumladığı verileri işleyerek düzenli bir şekilde veri akışının oluşmasını sağlamaktadır (Kırlı vd., 2012:4).

Günümüz şartları göz önüne alındığında işletmeler yaşamlarını sürdürebilmeleri için farklılıklar oluşturmaktadır ve bunun için de performans ölçümü yapmaktadır. Performans ölçümleri sayesinde kendi hedeflerini belirleyerek bunlara ulaşabilmek için uygulayacakları stratejileri geliştirmektedirler. Geçmiş yıllarda sadece finansal ölçütlerle yapılan performans ölçümleri artık yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple finansal ölçütlerin yanı sıra finansal olmayan performans ölçüm teknikleri de kullanılmaktadır (Bayyurt, 2007:579-581). Muhasebe esaslı finansal performans ölçütlerinin başlıcaları, öz sermaye kârlılık oranı (ÖKO), varlık (aktif)

kârlılık oranı (AKO), yatırılan sermayenin getirisi (YKO) ve hisse başı kâr (HBK) şeklindeyken piyasa esaslı performans ölçütleri içerisinde genellikle Tobin's Q, piyasa değeri/defter değeri (PD/DD) ve fiyat/kazanç (F/K) oranları yer almaktadır (Şenol ve Ulutaş, 2018:86-88).

Bilgi sistemleri; işletme, yönetim ve bir işletmenin diğer organizasyonel görevlerinin stratejik başarısında hayati bir rol oynamakta ve büyük bir işlevsel iş alanı haline gelmektedir (Karim, 2001:30). Ekonomik ve sosyal amaçları da bünyesinde barındıran sağlık hizmetleri veren tıbbi kuruluşlar bilimsel ilkelerle yönetilmektedir. Çünkü bu sağlık hizmeti sunan ve alan kişi kurum ve kuruluşlar için gerekli görülmektedir. Farklı yönetsel düzeyler için sağlık hizmetleri yöneticilerinin performansı çok önemlidir (Çimen, 2010:136).

Birer işletme olarak görülen hastaneler sağlık işletmelerinin en önemli yapı taşlarıdır. Çok sayıda profesyonel çalışanın birlikte çalıştırılmasını zorunlu kılan hizmet üreten sağlık işletmeleri ülkemizde giderek daha önemli bir yere sahip olmaktadır. Sağlık işletmeleri; tedavi hizmetleri verdiğinden dolayı tıbbi bir kuruluş; ekonomik kuralları ile yönetilmesinden dolayı ekonomik işletme; doktor ve sağlık personeli eğitiminde büyük bir rol oynamasından dolayı araştırma kurumu ve mesleki teşkilat; sosyal faydasından dolayı da sosyal kurumlardır (Kahramanoğlu, 2017:4). Hastaneler hizmet işletmeleri olmaları nedeniyle ticaret ve endüstri işletmelerinden farklı üretim ve satış süreçlerine sahiptirler (Kertiş, 2005:6). Dünya Sağlık Örgütü (WHO), hastaneleri “müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların uzun veya kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar” şeklinde tanımlamaktadır (T.C. Sağlık Bakanlığı, Erişim Tarihi: 12.02.2021). Kamuya, tüzel veya özel kişilere ait, hastalıkların tedavisi ve rehabilitasyon hizmetleri veren sağlığın korunması ve geliştirilmesini sağlayan kuruluşlara hastane denmektedir (Okursoy, 2010:78).

Hastane işletmeleri, sağlık hizmetinin üretimi için gerekli tüm faktörleri bir araya toplayarak, ekonomik değere sahip ve insanların sağlık ihtiyaçlarını karşılayan hizmet üreten kuruluşlardır (Erzurum, 2014:2). Hastane işletmelerinde yönetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde muhasebe bölümünün faydaları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Menderes, 1995:316-317):

- ✓ Kısa ve uzun vadeli planların oluşmasını sağlamak,
- ✓ Hastanenin gelişimi ve kârlılığı için bu planları parasal değerlerle düzenlemek,
- ✓ Özellikle stratejileri belirleyerek uzun vadeli hedeflere ulaşılmasını sağlamak,
- ✓ Hastane içi ve üçüncü kişilerle ilgili değer analizlerini izleyerek sonuçları raporlar halinde Sağlık Bakanlığı'na ve diğer kurumlara sunmak.
- ✓ Bütçeleri düzenleyerek hastanenin çeşitli faaliyetlerini koordine etmek,

- ✓ Hastane içinde sürekli denetimi sağlamak.

1.1.1. Problem Cümlesi

Araştırmanın temel problem cümlesi; “Statejik Yönetim Muhasebesi araçlarının hastane performansına etkisi bulunmakta mıdır?” olarak tespit edilmiştir. Bu temel problem çerçevesinde araştırmada aşağıdaki sorulara cevap aranacaktır.

1.1.2. Alt Problemler

Araştırmanın temel problem cümlesinden hareketle ortaya konulan alt problemler ise şunlardır:

- ✓ Hastane çalışanlarının demografik özellikleri, stratejik yönetim muhasebesi araçlarını pozitif yönde etkilemekte midir?
- ✓ Stratejik yönetim muhasebesi araçları hastane performansını etkilemekte midir?
- ✓ Bütçeleme araçları, hastane performansını etkilemekte midir?
- ✓ Hastane çalışanlarının demografik özellikleri, bütçeleme araçlarını pozitif yönde etkilemekte midir?
- ✓ Faaliyet araçları, hastane performansını etkilemekte midir?
- ✓ Hastane çalışanlarının demografik özellikleri, faaliyet araçlarını pozitif yönde etkilemekte midir?

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansına etkisini araştırmaktır. Bu amaç doğrultusunda Şanlıurfa il ve ilçelerindeki devlet hastanelerinin, özel hastanelerin ve üniversite hastanesinin stratejik yönetim muhasebesi araçlarını ne kadar doğru kullandıkları ve bunların hastanelerin stratejilerine olan uyumu belirlenmeye çalışılacaktır. Bunun için de yapılan literatür taraması neticesinde belirlenen ölçeklerden oluşturulacak anket formu kullanılacaktır. Ardından hastanelerde kullanılan stratejik yönetim muhasebesi araçlarının, bazı demografik değişkenlere göre değişiklik gösterip göstermediği araştırılacaktır. Son olarak da stratejik yönetim muhasebesi uygulama araçlarının performansa etkisi tespit edilmeye çalışılacaktır.

1.3. Araştırmanın Önemi ve Literatür Taraması

Muhasebenin, çift girişli defter tutma sistemi ile başlayan uzun bir geçmişi bulunmaktadır. Bu sistemin ilk olarak tam açıklaması 1494'te İtalyan bir keşiş / matematikçi olan Luca Paciolo tarafından yazılmıştır. Paciolo bu sistemi uzun bir süre boyunca geliştirmiştir. İlk geliştirilen segmentler arasında bir alacak tahsilatı yer almaktadır. Nakit ve alacak hesapları fiziksel ve / veya yasal bir mevcudiyete sahip olduğundan ve nakit artışı alacak hesaplarındaki azalmaya eşit olduğundan, böyle bir işlemin “her iki tarafının” görülmesi kolay olmaktadır. Bununla birlikte, mal satışı veya masrafların ortaya çıkması gibi diğer işlem türlerinin kaydedilmesi daha uzun sürmektedir. Satış durumunda, nakit veya alacakların arttığı ve eldeki malların azaldığı açıkça görülmektedir. Satıştaki kârın fiziksel veya yasal temsili bulunmamaktadır. Çift giriş sisteminin bu gibi işlemleri yapabilmesi için soyut gelir ve sermaye kavramlarının oluşturulması gerekmektedir. Paciolo'nun zamanına göre, bu kavramlar gelişmekte ve günümüzde kullanılabilecek çok benzeyen eksiksiz bir çift giriş sistemi ortaya çıkmaktadır. Sermayenin gelir birikimi ve değişim oranı olarak gelir özelliklerini içeren bu sistemin soyut doğası, zamanın matematikçilerinin dikkatini çekmektedir. 1494'ten sonra çift giriş sistemi tüm Avrupa'ya yayılmaktadır ve Avrupa'da önemli muhasebe gelişmeleri yaşanmaktadır. Açıkçası, yatırımcıların, ticaret yaptıkları firmalar hakkında finansal bilgiye ihtiyaçları bulunmaktadır. Firma tarafından sağlanan finansal bilgilerin güvenilir olması firmanın ve yatırımcıların ortak çıkarlarına yararlı olmaktadır (Scott, 1931:1-2). 1990'lar boyunca artan küresel rekabet seviyesi, rekabet avantajı elde etmenin ve kurumsal performansı iyileştirmenin daha etkili yollarını düşünmesi gereken yöneticilerin zorluklarını artırmaktadır. Bunu başarmanın bir yolu, açıkça dile getirilmiş stratejilerin, esnek organizasyon yapılarının ve yenilikçi muhasebe sistemlerinin benimsemektir (Baines and Langfield-Smith, 2003:675).

Yönetim muhasebesi, yönetim tarafından bir kuruluş içinde planlamak, değerlendirmek, kontrol etmek, kaynaklarının uygun kullanımını ve hesap verebilirliğini sağlamak için yönetim tarafından kullanılan finansal bilgilerin tanımlanması, ölçülmesi, biriktirilmesi, analizinin yapılması, hazırlanması, yorumlanması ve iletilmesi süreci olarak ifade edilmektedir (Carmen and Corina, 2009:736). Maliyet muhasebesi, finansal ve yönetim muhasebesinin karışımından oluşmaktadır. Bir şirketin maliyetleri hakkında bilgi sağlamaktadır. Şirketin hem dâhili hem de harici amaçları için kullanılabilir. Maliyet muhasebesi finansal muhasebe için kullanıldığında, üretim ve satış maliyetlerini muhasebe ilkelerine göre ölçmektedir. Dâhili amaçlar için kullanıldığında, maliyet muhasebesi bilgileri planlama, kontrol ve karar verme için temel oluşturmaktadır. Maliyet muhasebesi, maliyet hacmi kâr analizi, ilgili maliyetlemenin

bütçelenmesi, iş maliyetlemesi, süreç maliyetlemesi, faaliyete dayalı maliyetleme, faaliyete dayalı yönetim ve maliyet tahsisi süreçleri gibi konuları içermektedir (Hoque, 2001:1). Finansal (genel) muhasebe, işletmede meydana gelen durumları takip ederek faaliyet sonuçlarını, varlık ve kaynak durumunu ilgili kişilere raporlar hâlinde sunmaktadır. Maliyet muhasebesi, genel muhasebeden yararlanarak işletmenin durumunu maliyet açısından takip ederek maliyet raporlarını hazırlarken yönetim muhasebesi ise yöneticilere gerekli bilgiyi sunmaktadır (Lazol, 2016:8).

Stratejik maliyet yönetimi, gerçekleşen değişikliklerin bir sonucudur ve kuruluşların stratejik konumunu iyileştirmek için araç ve tekniklerin kalıcı olarak uyarlanmasını gerektirmektedir. Yönetim muhasebesi tarafından sağlanan bilgilerin yöneticilere faydalı olabilmesi, kurumun stratejik hedeflerine ulaşabilmesi için, yönetim muhasebesi, kurumların görev ve rekabet stratejilerini takip edecek şekilde, ekonomik çevre, müşteriler, rakipler vb. ile ilişkili bir analiz yaparak kullanılmaktadır (Carmen and Corina, 2009:738).

Yapıları gereği hastaneler sağlık çalışanları ile hastaların sürekli temas halinde oldukları kurumlar olarak tanımlanmaktadır. Bu durumda hastanelerin sahip olduğu sermayenin verilen sağlık hizmeti ile etkileşim halinde olmasına bağlanmaktadır. Kısacası hastanelerin gelişimiyle sağlık hizmetlerinin gelişimi bağlantı halinde olmaktadır. Sağlık hizmetlerinin kökeni insanlık tarihi kadar eskiye dayanmaktadır. Sürekli gelişme halinde olan hastanelerin ekonomik yapıları ve ihtiyaçları hiçbir zaman göz ardı edilmemektedir. Yöneticiler rekabet ortamında içinde bulundukları hastaneyi üst seviyeye getirebilmek için doğru stratejiler yapmaktadır (Aslan ve Erdem, 2017:8).

Bu araştırmada hastanelerin ne kadar doğru uygulama araçları kullandıkları ve bunların stratejilerine olan uyumu incelenecektir. Bu nedenle hastanelerin muhasebe ve yönetim birimleri tarafından kullanılan bütçeleme araçları, faaliyet araçları ve stratejik yönetim muhasebesi araçları tespit edilecektir. Bütün bunlardan hareketle Şanlıurfa il ve ilçe hastanelerinde daha önce böyle bir araştırmaya rastlanılmaması bu araştırmaya önem kazandırmaktadır.

Literatürde daha önce yapılmış yönetim muhasebesi, stratejik yönetim muhasebesi, hastaneler ve performans değerlendirme araştırmaları şu şekilde yer almaktadır:

Kashanian (1995) hastanelerin bütçeleme faaliyetlerini kontrol aracı olarak nasıl kullandıklarını ve ortaya çıkan sorunları tespit etmeye yönelik yapmış olduğu araştırmada özel hastanelerin genel bütçe hazırlayıp hazırlamadığını, genel bütçe hazırlanıyorsa hangi organ tarafından hazırlandığını, bölümler bazında bütçe hazırlanıp hazırlanmadığını hazırlanıyorsa hazırlanma sürelerini, hizmet satış bütçelerinin hazırlanmasında nelere dikkat edildiğini, bütçe

hazırlarken enflasyonun etki düzeyini, yöneticilerin bütçe hazırlama sürecindeki etkisini, bütçe için gerekli gelir-giderlerin ne sıklıkla karşılaştırıldığını ve bütçeleme yapılırken karşılaşılan sıkıntıları araştırmıştır. Araştırma sonucunda birçok yöneticinin bütçelerini bölüm sorumlularının ve hastane müdürlerinin görüşlerini almadan hazırladığı bunun neticesinde de sağlıklı sonuçlar alınamayacağı için bölüm amirlerinin ve müdürlerinin de yer aldığı bir ekip kurulmasının yararlı olacağı sonucuna varmıştır. Yarıya yakın (%40) özel hastanede bölümler bazında bütçeleme yapılmadığı için bölüm sorumlularının kendi bölümlerine ait gelir-giderleri kapsayan bir bütçeye sahip olmadıkları görülmüştür. Bölümler bazında bütçeleme yapan hastanelerin ise aylık olarak bütçeleme yaptıkları görülmüştür. Hizmet satış gelirlerinin tespiti için sadece geçmiş yıl verilerinin alındığı ancak bunun yeterli olmadığı sonucuna varmıştır. Hastanelerin yaklaşık yarısının (%48) sabit-değişken gider ayrımı yapmadan bütçe yaptıkları bunun sonucunda da sağlıklı bilgiler elde edilmediği görülmüştür. Yöneticiler en çok sıkıntı yaşanan konunun enflasyon ortamında bütçe hazırlamak olduğunu belirtmişlerdir. Araştırma sonucunda hastanelerin enflasyon ortamında yapmış oldukları bütçelerin başarılı olmayacağı ortaya çıkmıştır.

Chenhall and Langfield – Smith (1998) Avustralya’da üretim işletmelerinin belirli geleneksel ve yakın zamanda geliştirilen yönetim muhasebesi uygulamalarını ne ölçüde benimsediğini, bu uygulamalardan elde edilen faydaları ve gelecekte belirli yönetim muhasebesi uygulamalarını vurgulama niyetlerini belirlemeyi ve gelecekte oluşacak değişimi araştırmışlardır. Araştırma bulguları geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının benimsenme oranlarının (%90) yakın zamanda geliştirilen tekniklerden daha yüksek olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, faaliyete dayalı maliyetleme (24.sırada) gibi daha yeni teknikler (nispeten daha az benimsenen), önceki araştırmalarda bulunandan daha yaygın olarak benimsenmiştir. Ayrıca, geleneksel yönetim muhasebesi tekniklerinden elde edilen faydaların (%78), yeni tekniklerden elde edilen faydalardan daha yüksek olduğu görülmüştür.

Rigby (2001) araştırmasında 1993 – 1999 yılları arasında Kuzey Amerika, Avrupa, Güney Amerika ve Asya’da bulunan işletmelerin yönetim muhasebesi araçlarını kullanımlarını araştırmıştır. Araştırmada finansal olarak başarılı işletmelerin kullandıkları yönetim muhasebesi araçlarından (%75) memnun oldukları ve yönetim muhasebesi araçlarının başarılı bir şekilde uygulanmasında üst yönetimin desteğinin gerekli olduğu sonuçlarına ulaşmıştır.

Vrdoljak and Bukvić (2004) Hırvatistan’daki otel endüstrisindeki yeni yönetim uygulamasını analiz etmek için yaptıkları araştırmada modern yönetim muhasebesini uygulayan Excelsior otelinin sahildeki en başarılı otellerden biri olduğunu görmüşlerdir. Daha önceki yönetim anlayışları ile modern yönetim muhasebesi uygulamalarını karşılaştırmışlar ve

modern yönetim muhasebesiyle özellikle planlama ve kotrolde başarının yüksek olduğu sonucuna varmışlardır.

Milne et al. (2004) bilgi iletişim teknolojisinin turizmin şeklini, doğasını ve kalkınmasını etkileyip etkilemediğini araştırmışlardır. Özellikle daha yüksek ekonomik verim ve daha sürdürülebilir kalkınma sonuçları elde etme arzusuyla, dünya çapında turizm stratejilerinde giderek artan bir şekilde ortaya konan daha geniş hedefleri karşılamak için bilgi iletişim teknolojisinin turizm endüstrisinin kabiliyetini gerçekte ne ölçüde arttırdığı üzerinde durmuşlardır. Bütünleşik bilgi sistemlerinin turizmle ilişkili bazı geleneksel sorunları ve kalkınma süreci üzerindeki etkilerini hafifletme potansiyeline sahip olduğu, turizm sektörüne destek olarak sektörü olumlu yönde etkilediği sonuçlarına varmışlardır.

Cassia, Paleari and Redondi (2005) yönetim muhasebesi araçlarını ve organizasyon yapısını belirlemek için 501 İtalyan firması üzerinde araştırma yapmışlardır. Yönetim muhasebesi sistemleri ile organizasyon yapısının basit veya ileri düzeyde olması arasında bir ilişki olmadığı sonucunu elde etmişlerdir.

Abdel – Kader and Luther (2006) İngiliz yiyecek ve içecek endüstrisindeki yönetim muhasebesi uygulamalarını incelemişlerdir. Doğrudan maliyetlemenin, faaliyete dayalı maliyetleme ve tam özümsemenin aksine yaygın olarak uygulandığı görüşmüştür. Hemen hemen tüm şirketlerin bütçelemeyi planlama (%84) ve kontrol (%73) için kullandığı sonucuna varmışlardır. Önemli bir oran (%32) esnek bütçelemeyi “sıklıkla” veya “çok sık” olarak kullanmakta ancak diğer yandan %29'u açık bir şekilde bütçelerini hiç esnetmemektedir sonuçlarına ulaşmışlardır. Ayrıca katılımcıların %58'i sıfır tabanlı bütçelemeyi önemsiz görmektedir. Stratejik analiz tekniklerinin “orta derecede önemli” olduğu ancak çoğunlukla çok sık uygulanmadığı sonuçlarına varmışlardır.

Karakaya (2008) hastanelerde finansal performans analizlerinden oran analizini kullanarak yapmış olduğu araştırmasında hastanelerin düzenli bir şekilde finansal planlar hazırlamaları gerektiği, eldeki varlıkların daha verimli bir şekilde kullanılması, finansal yükümlülükleri ve nakit ihtiyacı üzerine denge noktası oluşturularak alternatif stratejilerle likidite eksikliğinin ortadan kaldırılabileceği sonuçlarına ulaşmıştır. Ayrıca araştırmasında yöneticileri finansal durum hakkında uyaran finansal göstergelerin belirlenmesinin önemini ortaya koymuştur.

Tuncer (2008) Acıbadem Hastanesi'nin finansal tablolarına İMKB aracılığıyla ulaştığı araştırmasında hastane işletmelerinde finansal yapı ve performans ölçümünde oran analizini kullanarak 2004, 2005 ve 2006 raporlarına ulaşarak performans ölçümü yapmıştır. Yaptığı performans analizi sonucunda Acıbadem Hastanesi'nin finansal tabloları kârlılık analizine göre

değerlendirildiğinde kârlılığın oldukça düşük olduğu (2004 dönem kârı 13.166.258YTL, 2005 yılı dönem kârı 18.590.470YTL, 2006 yılı dönem kârı 7.244.374) görülmüştür. Tedavi olan hasta sayısından hareketle verilen sağlık hizmetlerinin yükseliş hâlinde olduğu sonucuna ulaşmıştır. 2000 yılında 208.000 hasta tedavi olurken 2006 yılında bu sayı 1.207.000'e çıkarak artış göstermiştir.

Temür ve Bakırcı (2008) Türkiye'de 81 ildeki 846 adet Devlet Hastanesi'nin iller ve bölgeler bazında 2003, 2004, 2005 ve 2006 yıllarında VZA uygulaması ile performanslarının değerlendirmesini yapmışlardır. Performans değerlendirmesinde; hastanelere ait uzman ve pratisyen hekim sayıları, yatak sayısı ve döner sermaye harcamaları gibi değişkenleri girdi olarak kullanmışlar; çıktı değişkenleri ise poliklinikte ve yatarak tedavi gören hasta sayısı, ölen hasta sayısı, yapılan ameliyat sayıları, döner sermaye gelirleri ve doğum sayısı olmuştur. Araştırma sonucunda en yüksek performanslı illerin yarıdan fazlasının Doğu ve Güneydoğu illerinden (%62,5) oluştuğu ayrıca potansiyel iyileştirme yapılması gereken illerin de Türkiye'nin orta (%18,51) ve batı (%9,88) kesimlerinde bulunan illerinden oluştuğu sonucuna varmışlardır.

Angelakis, Theriou and Floropoulos (2010) Yunanistan'da büyük ölçekli işletmelerde geleneksel ve yeni geliştirilmiş yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, bunlardan sağlanan fayda ve gelecekte kullanım niyetlerini incelemişlerdir. Son dönemde geliştirilen yönetim muhasebesi araçlarının işletmelerce kullanıldığı ancak geleneksel araçların daha yüksek kullanım düzeyine sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Sonuçları Finlandiya'da yapılan bir araştırmanın sonuçları ile karşılaştırmışlardır. Finlandiya'da (en az kullanım oranı %51) yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımın Yunanistandakine (en az kullanım oranı %45) göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Ahmad (2012) Malezya'daki küçük ve orta ölçekli işletmelerin yönetim muhasebesi araçlarını kullanma düzeyini incelemiştir. Araştırmanın odak noktası işletmelerin yönetim muhasebesi araçları seçiminde etkili olan faktörlerin belirlenmesi, yönetim muhasebesi araçları ve örgütsel performans ilişkisi olmuştur. İşletmelerin maliyetleme araçlarını, bütçeleme araçlarını ve performans değerlendirme araçlarını (%76-%83), karar destek araçlarına ve stratejik yönetim muhasebesi araçlarına (%51-%63) göre daha fazla kullandıkları sonucuna ulaşmıştır. Orta ölçekli (%58-%86) işletmelerin küçük ölçekli (%35-%76) işletmelerden daha fazla sayıda yönetim muhasebesi araçlarını kullandıklarını tespit etmiştir.

Dereköy (2012) performans ölçümüne yönelik muhasebe bilgi sistemi geliştirmek amacıyla, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sağlık Uygulama ve Araştırma Hastanesi'nde yapmış olduğu araştırmasında mevcut durumu analiz ederek performans ölçümüyle ilişkili

muhasebe bilgi sistemi geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunmuştur. Araştırma sonucunda Dünya Sağlık Örgütü PATH Projesini ve muhasebe bilgi sistemi geliştirme sürecinin aşamalarını dikkate alarak bütünleşik bir muhasebe bilgi sistemi geliştirmiştir. Sistem geliştirme aşamasında, neden sistem geliştirildiği ve sistemle ilgili kısıtlar açıklanarak modelde yer alan performans ölçütlerini tespit etmiştir.

Güngör Tanç (2012) Kapadokya Bölgesi'nde otel işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanım düzeyini tespit etmeye yönelik yaptığı araştırmada bölgede maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin çok da etkin olmadığı, tek bir muhasebe sistemi ile bütün işlerin yürütüldüğü ve otellerin çoğunun (%64,7) tam maliyetleme sistemi uyguladıkları sonuçlarına ulaşmıştır. Otellerin sadece %25'lik kısmının ayrı maliyet muhasebesi sistemleri ve %11,8'lik kısmının ayrı yönetim muhasebesi sistemi kullandıkları sonucuna varmıştır.

Aksoylu ve Aykan (2013) yapmış oldukları araştırmada Kayseri ilinde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının orta ve büyük ölçekli işletmelerde kullanımının algılanan işletme performansı üzerine etkisini incelemiştir. Analizler sonucunda stratejik yönetim muhasebesi araçlarının maliyet, müşteri ve rakip odaklı alt boyutlarının algılanan performans üzerine zayıf bir etkisi olmasına karşın olumlu ilişkiler ve etkilerin olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Stratejik yönetim muhasebesi kullanımının ortalamanın üzerinde olduğu (3,46) ve alt boyutlarından maliyet odaklı tekniklerin kullanımının 3,54, müşteri odaklı tekniklerin kullanımının 3,45 ve rakip odaklı tekniklerin kullanımının 3,29 olduğunu tespit etmişlerdir.

Al and McLellan (2013) araştırmasında bir kuruluşun kullandığı çeşitli yönetim muhasebesi uygulamaları ile izlenen strateji arasındaki uyum derecesine göre performansa etkisini araştırmışlardır. Araştırmaları neticesinde yönetim muhasebesi araçları ile yürütülen strateji arasında bir bütünlük sağlandığında (%76,72) işletme performans üzerinde pozitif yönlü güçlü ilişki olduğu sonucunu elde etmişlerdir. Farklılaşma stratejisi uygulayarak ($r = -.356$, $P < .01$) bu stratejiyi stratejik yönetim muhasebesiyle destekleyen kuruluşlar daha yüksek performans sonuçları elde etmişlerdir.

Culfa and Nat (2015) Kıbrıs adasının kuzeyindeki beş yıldızlı otellerde kurumsal kaynak planlama sistemlerinin kullanımını ve bunun çalışanlar tarafından algılanan başarı düzeyini tespit etmeye yönelik yapılan araştırmada bu otellerde kurumsal kaynak kullanımının yaygın olarak kullanıldığı sonucuna varmıştır.

Anna (2015) araştırmasında Çek Cumhuriyeti'nde stratejik yönetim araçlarının ve tekniklerinin kullanımının mevcut seviyesini ve yönetim araçlarının örgütsel performans üzerindeki etkisini araştırmıştır. Araştırmada örgütsel performans ile stratejik yönetim muhasebesi aracı kullanımı arasında pozitif yönlü güçlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Küçük ölçekli işletmelere göre orta ölçekli işletmelerin daha karmaşık bir yönetim muhasebesi aracı kullandıkları, işletme büyüklüğü ve rekabet yoğunluğu ile yönetim muhasebesi araçları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu tespit etmiştir. Korelasyon analizi sonucunda yönetim araçlarının kullanımının (R-kare değeri 0,372) finansal performans ölçütlerinden satış büyüme ile daha fazla ilişkili olduğu sonucunu elde etmiştir.

Pavlatos (2015) Yunanistan'daki 106 tane otelin stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımına yönelik yapmış olduğu araştırmada otellerden çoğunun bu teknikleri kullandığını ve bu tekniklerin kullanımının giderek arttığını tespit etmiştir.

Ramli (2015) Malezya'da muhasebe bilgi sistemlerinin benimsenmesini sağlayarak bilgi boşluğunu doldurmak amacıyla yapmış olduğu araştırmada üç, dört ve beş yıldızlı otellerin muhasebe yöneticilerine anket uygulamıştır. Araştırma sonucunda otellerde yaygın olarak bilgisayarlı muhasebe sistemlerinin kullanıldığını tespit etmiştir.

Ahmad (2017) Malezya'da orta ölçekli işletmelerde yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı ve performans arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Yönetim muhasebesi uygulamalarının benimsenme düzeyinin geleneksel yaklaşımdan daha karmaşık yaklaşıma doğru farklılık gösterdiği sonucuna varmıştır. Maliyetlendirme sistemini ve performans ölçüm sistemini kullanılan ortak yönetim muhasebesi sistemleri olarak ifade etmiştir. Araştırmada yönetim muhasebesi araçları kullanımı ile performans arasında güçlü ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır. Elde edilen veriler geleneksel yönetim maliyetlemesinin kullanımının (%83) stratejik yönetim maliyetlemesinin kullanımından (%50) yüksek olduğunu göstermiştir.

Erdoğan (2018) hastanelerde yönetim kademesi ile mali süreçleri bir bütün olarak kurmay bir ilişki içerisinde ele alarak yönetim muhasebesi birimlerinin sağlayabileceği faydayı ölçmeyi amaçlamıştır. Üniversite Hastanesi'nin son 24 yıllık mali durumu ve yönetim muhasebesi biriminin temel işlevlerini incelemiştir. Hastanelerde yönetim muhasebesi biriminin kurulmasının işletmenin mali performansına anlamlı bir katkısı olduğu sonucuna varmıştır.

Akmeşe (2018) konaklama işletmelerinin kullandığı stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ve bütünleşik bilgi sistemlerinin işletmenin performansına etkisini tespit etmek için yaptığı araştırmasında konaklama işletmelerinin müşteri odaklı faaliyet sürdürdükleri (%92), işletme kültüründe çalışan katılımına önem verildiği, işletme içi aktif bir iletişim sağlandığı, maliyetleme yöntemlerinden en çok faaliyet tabanlı maliyetlemeyi (ortalama 3,95), kalite maliyetlemeyi (ortalama 3,73), hedef maliyetlemeyi (ortalama 3,61) kullandıkları, hizmet işletmelerinde önceliğin müşteri odaklılık olduğu bu yüzden mali konuların ikinci plana atıldığı ve bütünleşik bilgi sisteminin (%68) performansı olumlu yönde etkilediği sonucuna varmıştır.

Apak (2018) işletmelerin demografik özelliklerine göre yönetim muhasebesi / stratejik

yönetim muhasebesi araçları kullanımının ölçümü ve performans üzerine etkisini araştırmak için yaptığı araştırmada 212 işletmeye anket uygulamıştır. Analizde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı belli bir seviyede (2,62) çıkarken halen geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının yüksek (3,19) olduğu sonucuna varmıştır. En yüksek kullanıma sahip bütçeleme aracının mali yıl tahminlemede (3,58) ve en yüksek kullanıma sahip faaliyet aracının swot analizinde (3,20) olduğu sonucuna varmıştır.

Kayıhan (2019) stratejik yönetim muhasebesi araçlarından marka değerlemesi üzerine yapmış olduğu araştırmasında 25 tane işletmeyi değerlendirmiştir. Veriler sonucunda yüksek marka değerine (1.964.051.636) sahip işletmelerin kendi sektörlerinde önemli yerler edindiği sonucuna ulaşmıştır. Marka değerlendirme sayesinde işletmelerin rekabet üstünlüğüne ulaştıklarını tespit etmiştir.

1.4. Araştırmanın Hipotezleri

Bu tez araştırmasında kullanılacak olan araştırma hipotezleri aşağıdaki gibidir:

H_{1a}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının cinsiyetleri bakımından farklılık vardır.

H_{1b}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının yaşları bakımından farklılık vardır.

H_{1c}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının medeni durumları bakımından farklılık vardır.

H_{1d}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının mezuniyet durumları bakımından farklılık vardır.

H_{1e}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının meslekleri bakımından farklılık vardır.

H_{1f}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik görevleri bakımından farklılık vardır.

H_{1g}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik süreleri bakımından farklılık vardır.

H_{1h}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının çalışmakta olduğu hastane türü bakımından farklılık vardır.

H_{2a}: Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının cinsiyetleri bakımından farklılık vardır.

H_{2b}: Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının yaşları

bakımından farklılık vardır.

H_{2c}: Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının medeni durumları bakımından farklılık vardır.

H_{2d}: Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının mezuniyet durumları bakımından farklılık vardır.

H_{2e}: Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının meslekleri bakımından farklılık vardır.

H_{2f}: Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik görevleri bakımından farklılık vardır.

H_{2g}: Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik süreleri bakımından farklılık vardır.

H_{2h}: Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının çalışmakta olduğu hastane türü bakımından farklılık vardır.

H_{3a}: Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının cinsiyetleri bakımından farklılık vardır.

H_{3b}: Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının yaşları bakımından farklılık vardır.

H_{3c}: Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının medeni durumları bakımından farklılık vardır.

H_{3d}: Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının mezuniyet durumları bakımından farklılık vardır.

H_{3e}: Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının meslekleri bakımından farklılık vardır.

H_{3f}: Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik görevleri bakımından farklılık vardır.

H_{3g}: Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik süreleri bakımından farklılık vardır.

H_{3h}: Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının çalışmakta olduğu hastane türü bakımından farklılık vardır.

H_{4a}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, hastanenin finansal olmayan performansını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{4b}: Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, hastanenin finansal performansını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{5a}: Bütçeleme araçlarının kullanımı, hastanenin finansal olmayan performansını

pozitif yönde etkilemektedir.

H_{5b}: Bütçeleme araçlarının kullanımı, hastanenin finansal performansını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{6a}: Faaliyet araçlarının kullanımı, hastanenin finansal olmayan performansını pozitif yönde etkilemektedir.

H_{6b}: Faaliyet araçlarının kullanımı, hastanenin finansal performansını pozitif yönde etkilemektedir.

1.5. Araştırmanın Varsayımları ve Sınırlılıkları

Yapılması planlanan bu araştırmanın varsayımları aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

✓ Araştırmada kullanılan istatistiksel analizlerin araştırmanın amacını gerçekleştirmekte yeterli olduğu varsayılmaktadır.

✓ Araştırma kapsamına alınan yöneticilerin ve departman amirlerinin, araştırmada kullanılan stratejik yönetim muhasebesi araçları ve hastane performans ölçeklerini içtenlikle yanıtladıkları ve bu ölçeklerin araştırma amacına uygun olarak seçildiği varsayılmaktadır.

✓ Yapılan hesaplamalar sonucunda Örneklem büyüklüğü 151 kişi olarak belirlenmiştir.

Araştırmada 2020 yılı Ekim-Kasım aylarında veri toplanması planlanmaktadır. Araştırma, bu dönemlerde evrende belirtilen 20 hastanede görev yapan yöneticilerden ve departman amirlerinden toplanan verilerle sınırlı olacaktır. Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi uygulanacaktır. Ankete katılan katılımcıların sorulara doğru, yansız ve samimi cevaplar vereceği varsayılmıştır. Verilerin güvenilirliği açısından anket sorularının yönetici ve muhasebe birimleri tarafından değerlendirilmeleri önem arz etmektedir.

1.6. Tanımlar

Muhasebe: Bir hizmet faaliyetidir. İşlevi, ekonomik kararların alınmasında yararlı olması amaçlanan ekonomik varlıklar hakkında öncelikle mali nitelikte olmak üzere nicel bilgi sağlamaktır. Sistematiik olarak toplanmış, sınıflandırılmış ve organize edilmiş bir bilgi kitlesine sahip bir sosyal bilimdir. Ekonomik, sosyal ve politik çevrelerden etkilenmekte ve onlarla etkileşime girmektedir. Muhasebe, yaratıcı beceri ve muhakeme gerektiren pratik bir sanattır. Ekonomik faaliyetleri tanımlayarak ve ölçerek, bilgileri finansal raporlara dönüştürerek bu raporları karar vericilere iletmektedir (Araza, 2015:1-2). Bilgi, yönetim süreci için çok önemlidir ve muhasebe, bir organizasyonda bulunabilen ana bilgi sistemlerinden bir tanesidir.

Bu nedenle, bir organizasyon içindeki yöneticilerin, yönetim işlevlerini etkili ve sorumlu bir şekilde yerine getirebilmeleri için temel bir muhasebe anlayışı edinmeleri gerekmektedir. Bilginin, yönetim faaliyetlerinin tüm alanlarından gelmesi ve ilgili tüm alanlarda kullanılması gerekmektedir (Chibili, 2010:15).

Genel (Finansal) Muhasebe: İşletmelerde oluşan işlemlerin kayıt altına alınması, mali tabloların hazırlanması ve mali bilgilerin dış kullanıcı (hissedarlar, tedarikçiler, bankalar ve devlet düzenleyici kurumlar) gruplarına iletilmesidir. Genel amaçlı raporlara odaklanmaktadır (Araza, 2015:4; Horngren et al., 2014:21). Finansal muhasebenin temel ihtiyacı, temsilcinin performansını ölçerek ve izleyerek ve sonuçları ilgili kullanıcılara yıllık olarak veya daha sık olarak raporlayarak müdürler ve temsilciler arasındaki olası çatışmaları asgariye indirmektir. Finans ve yönetim muhasebesi arasında birçok benzerlik bulunmaktadır, çünkü hepsi bir şirketin temel muhasebe sisteminden veri toplamaktadır. Bu temel muhasebe sistemi, bir şirket içinden finansal verileri toplamak için kullanılan prosedürler, personel ve bilgisayarlar sistemidir. Finansal muhasebe genellikle uluslararası düzeyde çeşitli standartlarla düzenlenmektedir (Chibili, 2010:17).

Finansal muhasebe, ticari işlemleri kaydetmek, raporlamak ve yorumlamak için kullanılan bir sistemler ve süreçler koleksiyonudur. Muhasebe, bir kuruluşun işlemleri hakkında bir hesap -mali açıdan bir açıklama veya rapor- sağlamaktadır. Yöneticilerin, kendilerinden çok paydaşların yararına hareket ettikleri organizasyondaki paydaşları (sahipler, devlet, finansörler, tedarikçiler, müşteriler, çalışanlar vb.) tatmin etmelerini sağlamaktadır. Bu, muhasebe sürecinde yer alan yöneticilerin idare işlevinin bir sonucu olan başkalarına hesap verebilirlik kavramıdır. Yönetim önemli bir kavramdır çünkü çok küçük işletmeler dışında tüm işletmelerde, işletme sahipleri yöneticilerle aynı değildir. Sahipliğin kontrolden bu şekilde ayrılması, hissedar servetinin (veya hissedar değerinin) artmasına verilen önem nedeniyle muhasebeyi özellikle etkili kılmaktadır. Hesap verebilirlik, öncelikle işin dışındaki ilgili taraflar için mali tabloların üretilmesiyle sonuçlanmaktadır. Bu işleve finansal muhasebe denmektedir. Muhasebe geleneksel olarak üç işlevi yerine getirmektedir (Collier, 2003:4):

✓ Puan tutma: Finansal performansı yakalamak, kaydetmek, özetlemek ve raporlamak.

✓ Dikkat yönlendirme: Yöneticilerin dikkatini özellikle fiili ve planlanan performans arasındaki karşılaştırma açısından iş performansına çekmek ve bu performansın yorumlanmasına yardımcı olmak.

✓ Problem çözme: Bir dizi alternatif eylem arasından en iyi seçimin belirlenmesidir.

Maliyet Muhasebesi: "Maliyetlendirme" kelimesi, maliyetleri belirleme tekniğini ve

sürecini ifade etmektedir. Maliyetlendirme alanında yıllar içinde atalarımız tarafından geliştirilen belirli kurallar ve ilkeler bulunmaktadır. Bu kurallar ve ilkeler, üretilen ürünlerin maliyetini belirlememize yardımcı olmaktadır. “Maliyet Muhasebesi” terimi, tüm gelirlerin ve harcamaların kaydedilmesi, maliyetlerin belirlenmesi ve kontrol edilmesi için periyodik tabloların ve raporların hazırlanmasıyla sona ermektedir. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Enstitüsü tarafından kullanılan Terminolojiye göre, Maliyet muhasebesi, bütçeleri ve standart maliyetleri ve operasyonların, süreçlerin, bölümlerin veya ürünlerin fiili maliyetlerini ve varyansların, kârlılığın veya sosyal kullanımın analizini oluşturan yönetim muhasebesinin bir parçasıdır (Anbarasu, 2008:1).

Yönetim: Bir organizasyonun planlanması, organize edilmesi, yönetilmesi ve kontrol edilmesini içeren işlevleri kullanma sürecidir. Üst, orta ve ilk satır olmak üzere üç tür yönetim düzeyi bulunmaktadır (Hissom, 2009:15).

Yönetim Muhasebesi: Bilgiye dayalı, sağlam seçimleri destekleyen nicel bilgi, ekonomik analiz ve finansal değerlendirme sağlayarak rasyonel karar vermeye yardımcı olmaktadır. Kuruluşun belirli, niceliklendirilmiş mali ve mali olmayan hedeflere yönelik ilerlemesini ölçerek ve izleyerek ve anında düzeltici eylemi tetikleyen "istisnaya göre yönetime" izin vererek rasyonel kontrole yardımcı olmaktadır. Özetle, yönetim muhasebesi, yönetsel eylemlere rehberlik eden, davranışları motive eden, bir kuruluşun stratejik hedeflerine ulaşmak için gerekli kültürel değerleri destekleyen ve oluşturan operasyonel ve finansal bilgileri ölçmektedir. Rasyonel yönetim amaçlarına hizmet eden pratik bir ortam olarak görülmektedir. Esnek ve tarafsız bir teknik araç veya kullanıcılarının işlevsel amaçlarına göre biçimlendirilebilen resmi bir sistemdir (Vaivio, 2008:66; Ansari et al., 2003:4).

Strateji: Moda bir sözcük olmasına rağmen, evrensel olarak kabul edilmiş bir tanımdan yoksundur. Bu nedenle, farklı bağlamlarda ve farklı insanlar için strateji farklı şeyler ifade etmektedir. En geniş ve genel bağlamda, strateji bir “eylem planı” olarak tanımlanmaktadır. Oxford Sözlüğü stratejiyi şu şekilde tanımlamaktadır (Jofre, 2011:2-3):

✓ Belirli bir hedefe ulaşmayı amaçlayan bir plandır (bunu yapmak için): Hükümetin ekonomik stratejisi.

✓ Planlama veya bir planı becerikli bir şekilde uygulamaya koyma sürecidir: Pazarlama stratejisi.

✓ Bir savaş veya savaşta orduların hareketlerini planlama becerisidir: Askeri strateji.

✓ Strateji kelimesinin etimolojisi (ya da tarihi), Eski Yunanca “Stratēgia” [στρατηγία] 'dan türemiş olan Eski Fransızca “Strateji” den gelmektedir, bu da “Genel Ofis”, “Komuta” ya da “Kuşatma” anlamına gelmektedir. Bu nedenle, stratejinin aslında müzakere, becerikli

eylemler, liderlik ve... savaşıla gerçek bir tarihsel bağı bulunmaktadır.

Strateji, bir işletmenin hedeflerine nasıl ulaşacağını belirleyen ve rakiplerinin eylemlerini izleyen nihai sonuca odaklanan, uzun vadeli bir perspektife dayanan dinamik bir karar alma topluluğu olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin hayatta kalması ve başarısının iyi strateji seçimi ve uygulamaya bağlı olduğu konusunda bir fikir birliği olmasına rağmen, iyi bir stratejinin ve stratejinin ne olduğu konusunda aynı fikir birliğinden bahsetmek mümkün olmamaktadır. Stratejik yönetimi tanımadan önce, stratejinin ne olduğunu anlamamız uygun olmaktadır. Kökenine dayanan askeri bir terim olan strateji hakkındaki ilk tartışma Sun Tzu, Homer, Euripides ve diğer birçok stratejist ve yazara dayanmaktadır. İşletme yönetimi açısından strateji kavramını doğru anlamak için bazı ayırt edici özelliklerden bahsetmek gerekmektedir (Khemesh, 2017:3):

- ✓ Strateji, işin yönünü tamamen kontrol etmeyi amaçlamaktadır. İşletmenin uzun vadeli refahını etkilemektedir.
- ✓ Strateji, operatörün görebileceği bir ufka göre uzun bir zaman ufkunu kapsamaktadır; genellikle haftalar veya aylar yerine uzun yıllar boyunca ölçülmektedir.
- ✓ Tek bir parça yerine bütünü çevreleyen bir efekt bulunmaktadır.
- ✓ Strateji, kuruluş kaynakları ve yetenekleriyle ilişkili olarak oluşturulmaktadır ve bu kaynakları ve yetenekleri tam kapasite kullanmaktadır.
- ✓ Strateji, bir yandan kuruluş ve çevre arasında, diğer yandan kuruluş ile misyonu arasında mümkün olan en iyi uyumu oluşturmayı amaçlamaktadır.
- ✓ Stratejik kararlar büyük kaynaklar gerektirmektedir ve bu kararlardan geri dönmek zordur.
- ✓ Strateji, kuruluşun bağlılığının gücü ve onu değiştirememesi ile ayırt edilmektedir.
- ✓ Rekabetçi bir ortamdaki kuruluşlar için, stratejisi ile rakiplerine göre bir avantaj elde etmek genellikle arzu edilmektedir.
- ✓ Normal koşullar altında, bir kuruluş veya iş birimi, kaynaklarını ve enerjisini aynı anda odaklayabilen yalnızca birkaç farklı strateji izleyebilmektedir.
- ✓ Strateji fütüristliktir ve bu nedenle belirsizlik ve risk içermektedir.
- ✓ Strateji ne yapılacağını ve ne yapılmayacağını belirtmektedir. Bu kaçınılmaz olarak değişiklik gerektirmektedir ve bazen iş operasyonlarının birçok yönünde köklü değişiklikler olmaktadır.

Stratejik Yönetim: Bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasını sağlayan işlevler arası kararları formüle etme, uygulama ve değerlendirme sanatı ve bilimi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımın da ima ettiği gibi, stratejik yönetim organizasyonel başarıya ulaşmak için yönetim, pazarlama,

finans / muhasebe, üretim / operasyonlar, araştırma ve geliştirme ve bilgi sistemlerini entegre etmeye odaklanmaktadır (David, 2011:6). Stratejik yönetim, organizasyonun hedeflerine ulaşmasını sağlayan işlevleri uygulama ve değerlendirme sanatı olarak tanımlanmaktadır. Her işletme, kendisini bir bireysel veya kurumsal müşteriye satmak, sunmak veya dağıtmak üzere yönlendirdiği ürün veya hizmetler yaratmak için tasarlanmış bir dizi faaliyet gerçekleştirmektedir. Müşterilerin ayrıca bu ürün veya hizmetleri kabul etmeye, talep etmeye, elde etmeye ve bunlar için ödeme yapmaya istekli olması gerekmektedir. Şu anda yürürlükte olan bu durum zamanla değişebilmektedir. Bunun nedeni, rakipleri rekabetçi veya kaliteli ürün veya hizmetlerinde veya isteklerinde ve referans çerçevelerinde meydana gelen değişikliklerin bir sonucu olarak müşterileri başka işletmelere yönlendirilebilmektir. İşletmeler kendilerini bu tür değişen koşullara uyarlayabilmek için sürekli olarak stratejik yönetime başvurmaktadır (Khemesh, 2017:5). Stratejik yönetim, rekabet avantajını korumak veya geliştirmek için tasarlanmış değerlendirme, planlama ve uygulama süreci olarak tanımlanmaktadır. Değerlendirme süreci, dış ve iç ortamlarla ilgilidir. Planlama, iş modelleri, kurumsal yönelim, rekabetçi taktikler, uluslararası strateji, satın almalar ve iş birliğine dayalı eylem geliştirmeyi içermektedir. Uygulama aşaması, uygun organizasyon yapısını oluşturmak, yönetim kültürünü geliştirmek, stratejik süreçleri kontrol etmek ve kurumsal yönetim yoluyla organizasyonu yönlendirmek için liderlik gerektirmektedir (Sammur-Bonnicci, 2015:1).

Stratejik Yönetim Muhasebesi: AbdulHussien ve Hamza'ya göre stratejik yönetim muhasebesi, organizasyon için gerekli bilgileri sağlamak, organizasyonun stratejisine uygun davranışı teşvik etmek, maliyetleri azaltmaya, iyileştirmeye yönelik muhasebe yöntemlerinin uygulanmasını desteklemek ve organizasyonun rekabetçi konumunu koruyan ve değişen pazarda çalışmaya devam eden ürün kalitesini ve performansını değerlendirmek (AbdulHussien and Hamza, 2012:130). Stratejik Yönetim Muhasebesi bağlamında muhasebe, çeşitli amaçlarla işletme yönetimine muhasebe bilgilerinin sağlanması ile ilgili olan iç veya yönetim muhasebesi anlamına gelmektedir (Roslender and Hart, 2010:10).

Hastane: İşlevi topluma hem tedavi edici hem de önleyici tam sağlık bakımı sağlamak olan ve ayakta hasta hizmetleri kendi ev ortamında aileye ulaşan sosyal ve tıbbî bir organizasyonun ayrılmaz bir parçasıdır; hastane aynı zamanda sağlık çalışanlarının eğitimi ve biyo-sosyal araştırmalar için kullanılan bir merkezdir (WHO, 1957:123).

Sağlık: Bireylerde; hastalık, sakatlık, ruhsal rahatsızlık ve toplumsal rahatsızlıklara sahip olmamaktır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi sağlık sadece bireylerde değil aynı zamanda toplumda da toplumsal rahatsızlığın olmamasıdır (Tanyıldızı ve Demir, 2019:15; Söyük, 2015:7). Sağlık, toplumda bulunan bireylerin hayatta kalabilme mücadeleleri, stresli

zamanlarda strese karşı dayanabilme, bireyin sahip olduğu psikolojinin maksimum düzeyde olumlu olması ve bireyin tüm uzuvlarının uyum içerisinde çalışıyor olmasıdır (Tıraş, 2013:127).

Sağlık hizmeti: Sağlığı garanti altına almayı sağlamaya, finanse etmeye ve geliştirmeye çalışan, özel olsun kamusal olsun, organize olsun ya da olmasın, toplumsal çabaların toplamıdır. Sağlık hizmeti, yaşam ve çalışma ortamının sürdürülmesine ve iyileştirilmesine yönelik sağlık sigortasında edinilen hak ve yükümlölükler ile sağlık hizmeti alanında alınan tedbirler, faaliyetler ve prosedürlerden oluşmaktadır. Sağlık hizmetlerinin sunumu, bireylere öncelikle sağlığına kavuşmada, aynı zamanda hastalık ve sakatlığın önlenmesinde yardımcı olan organize kamu veya özel çabaları içermektedir (Donev et al., 2013:3-4). Sağlık hizmeti, bireylerin hastalıklarının teşhis edilmesi, teşhis edilen hastalıkların tedavi edilmesi ve tedavi olan bireylerin bakımına kadar geçen süreci kapsayan, toplumun ve toplumda yaşayan bireylerin sağlık düzeylerini maksimum seviyeye çıkarmaya yönelik yapılan faaliyetlerden oluşmaktadır (Akkılıç, 2002:206).

Performans: Fransızca'da “performance” kelimesinden dilimize geçmektedir. Türkçe'deki karşılığı “başarım” olan bu kelimenin işletmelerin ya da bireylerin hedeflerine ve uygulamış olduğu stratejilere göre farklılık gösterebilen, işletmenin belirlemiş olduğu strateji, hedef ve amaçlarına uygun olacak şekilde belirlenmiş olan ve kullanılan kaynakların ölçülmesi, belirlenmiş olan hedefin tamamlanma oranı, stratejinin etkinliği, kalitesi, işletmenin sahip olduğu müşterilerin işletmeden memnuniyet düzeyi arasındaki ilişki bütünlüğüne denilmektedir (Yılmaz ve Turan, 2019:315; Çanakçıoğlu ve Demirbaş, 2009:216; Ağca ve Tunçer, 2006:175-176). Performans, işletmenin belirlemiş olduğu hedeflerin gerçekleştirilmesi için göstermiş olduğu çabaları analiz etmektir (Soyhan vd., 2019:413). İşletmelerin hedeflerine ulaşma derecesini tanımlayan çok boyutlu kavrama performans denilmektedir (Karaman, 2009:411).

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Araştırmanın bu bölümünde “Yönetim Muhasebesi” hakkında bilgi verilecektir. Yönetim Muhasebesi hakkında bilgi verebilmemiz için öncelikle Muhasebe kavramı, Finansal Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi hakkında bilgi verilecek olup daha sonra yönetim muhasebesi, yönetim muhasebesinin tarihsel gelişimi, yönetim muhasebesinin amaçları, yönetim muhasebesinin araçları ve yönetim muhasebesinin değişimini etkileyen faktörler açıklanmaya çalışılacaktır.

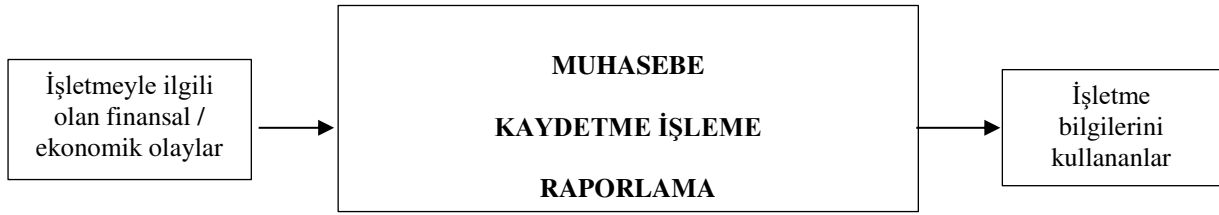
2.1. Muhasebe ve Muhasebenin Sınıflandırılması

Muhasebe, karar vericilere faydalı bilgiler sağlamaktadır. Yöneticilere sunulan bilgilerin miktarı ve kalitesi, organizasyonel sağlık için iyi bir barometre olmaktadır. İlgili bilgileri hızlı bir şekilde işleme yeteneğine sahip yöneticiler, geleceği planlayabilmekte, ortaya çıkan sorunlardan daha etkili bir şekilde faydalanabilmektedir (Hammad et al., 2010:765). İşletmenin neye sahibiz sorusunun cevabı olan varlıklar ve nasıl sahip olduk sorusunun cevabı olan kaynaklardan oluşmaktadır (Poroy Arsoy, 2017:3).

Literatürde yer alan muhasebe tanımları şu şekildedir:

İlk olarak, muhasebe iç ve dış aktör arasındaki iletişimi ve diyalogu destekleyen sürekli bir eğitim ve öğretim sağlayan bir iletişim aracıdır (Carmen and Corina, 2009:736). İşletmelerin sahip olduğu varlıklarını ve bu varlıkların kaynakları üzerinde artış ve azalışa neden olan ve mali nitelikteki olayları parayla ölçülme kavramı gereği; kaydeden, sınıflayan, özetleyen, raporlayan ve elde ettiği finansal raporları, analiz edip yorumlayarak işletme yöneticilerine, ortaklarına, kredi kuruluşlarına, devlet ve tüm kamuoyuna yönelik anlamlı ve bir sistem dâhilinde bilgi üreten sistemdir (Erkan ve Okutmuş, 2018:1; Gökgöz, 2017:2; Kara, 2015:3).

Muhasebe, farklı işletmeler ya da işletme ile üçüncü kişiler arasında gerçekleşen karşılıklı olayların kaydedilmesi sonucu ortaya çıkan sistemdir (Mersin, 2009:16). Muhasebe bilgi sistemi aşağıda Şekil 1’de verilmektedir.



Şekil 1. Muhasebe Bilgi Sistemi

Kaynak: Arıkboğa, 2016:4

Bir işletme için muhasebe gerekli mi sorusu, fırında ekmek yapmak isteyen ustaya un gerekli mi sorusunu sormak gibi bir şey olmaktadır. İşletmeler yaptıkları faaliyetlerini kaydederek işletme iç kontrol sistemlerini oluşturmuş olmaktadır (Karasioğlu ve Aracı, 2012:1). Muhasebe, işletmenin varlıklar ve kaynaklar üzerinde değişime sebep olan mali nitelikteki işlemleri (para ile ifade edilen işlemler bütünü) kaydeden, sınıflayan, özetleyen, analiz ederek ilgili kişilere (yöneticiler, işletme sahibi ve ortakları, borç verenler, işletme çalışanları, devlet) yorumlayan ve raporlayan bilim olarak tanımlanmaktadır (Toramanlı, 2019:2; Erkan ve Okutmuş, 2018:1; Baydemir, 2018:17). Bu bağlamda muhasebeye işletmenin dili denilmektedir (Gökgöz, 2017:2; Karasioğlu ve Aracı, 2012:1).

Görevlerine ve üstlenmiş oldukları fonksiyonlarına bakıldığında muhasebe üç bölüme ayrılmaktadır. Bunlar Genel Muhasebe (Finansal Muhasebe), Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesidir (Sevilengül, 2020:14).

2.1.1.Genel Muhasebe (Finansal Muhasebe)

İşletmeler hakkında bilgi almak isteyen, işletme dışındaki üçüncü kişiler ve kurumlara, ihtiyaçları oldukları verileri ve gereksinim duydukları bilgileri sağlayan muhasebedir. Bu açıklamaya bağlı olarak “Dışa Dönük Muhasebe” adıyla da anılmaktadır (Karakaya, 2007:7). Finansal muhasebe işletmenin takvim yılı içindeki mali yapısını; yani işletmenin sahip olduğu varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını göstermektedir. İşletmenin sahip olduğu sermayesinde oluşan olumlu ya da olumsuz değişimler finansal muhasebenin defter kayıtlarında izlenmektedir. Finansal muhasebe verilerinden elde edilmiş olan sonuçlardan yararlanılarak birbirinden farklı analizler yapılarak işletme hakkında bilgi almak isteyen ve karar alıcıları olan; devlet, işletme ortakları, üçüncü kişiler ve kredi kuruluşları daha fazla bilgiler elde etmektedirler (Poroy Arsoy, 2017:2).

Finansal muhasebe; evrakların, işletme ile ilgili işlemleri ve işlemlerin sonuçlarının devamlı olarak saklandığı yazılı bir bellektir. Bu bellek, faydalanmak isteyen yöneticilere aşağıdaki olanakları sunmaktadır (İldır, 2014:12):

✓ Tarih sırasına göre kayıt yapıldığından, zamanı gelen ve yapılması gereken işlemin unutulmamasını sağlamaktadır. Örneğin; işletme için borca alınmış olan ticari mal ödemesi unutulsa bile, daha önce yapılmış olan muhasebe kaydı, ticari mal karşılığının ödeneceğini göstermektedir.

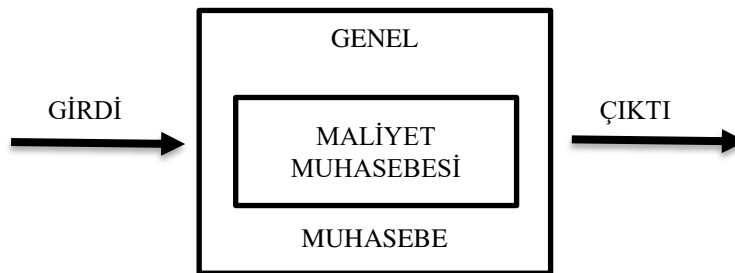
✓ İşletmenin daha önce yapmış olduğu bir işlem hakkında detaylı bilgi vermektedir. Örneğin; daha önce alınmış olan ticari malın, kimden, nasıl, hangi tarihte ve hangi faturaya dayandığını göstermektedir.

✓ İşletmede olan bir işlemin, işletme yöneticileri bilgisi dâhilinde olup olmadığının kontrolünü sağlamaktadır. Örneğin; işletme stokunun belli aralıklarla sayılması, işletme varlıklarının kontrolünü sağlamış olmaktadır.

Finansal muhasebe, işletme için dış akımları kaydetmektedir. Yani; işletme dışından işletmeye gelen veya işletmeden işletme dışına giden mal ve hizmet akımlarını ya da işletmeden dışarıya giden veya dışarıdan işletmeye gelen nakit akımlarını göstermektedir (İldır, 2014:13; Karasioğlu vd., 2006:5).

2.1.2. Maliyet Muhasebesi

Maliyet muhasebesi, işletme muhasebesi, analitik muhasebe, mal oluş muhasebesi, üretim işletmesi muhasebesi olarak da adlandırılmaktadır (Toromanlı, 2019:2; Türedi, 2011:13). Maliyet muhasebesi, Finansal muhasebenin tam tersi olarak içe dönüktür ve işletmenin ana merkezinde yer almaktadır. İşletme, içerisinde yer alan faaliyetlerin izlenmesini sağlamaktadır. İşletmenin sağlamış olduğu kaynaklarda oluşan değişimi kaydetmektedir (İldır, 2014:13; Türedi, 2011:13). Genel ve maliyet muhasebesinin çerçevesi aşağıda Şekil 2’de gösterilmektedir.



Şekil 2. Genel ve Maliyet Muhasebesinin Çerçevesi

Kaynak: Ildır, 2014:14

Maliyet muhasebesini, işletmenin üretim maliyetini belirleme, işletmede kontrol aracı olarak kullanılma, işletmenin yapacağı işlemlerde planlamaya yardımcı olma ve işletme yöneticilerinin alacağı kararları almaya yardımcı olmak üzere dört başlık altında toplamak mümkündür (Ildır, 2014:14-15; Türedi, 2011:13-14; Karasioğlu vd., 2006:5-6). Maliyet muhasebesi, maliyetlerin muhasebeleştirilmesi sürecidir. Üretilen çıktıların veya verilen hizmetlerin birim maliyetini belirlemek için sistematik bir prosedürdür. Maliyet muhasebesinin temel işlevleri; bir ürünün maliyetini tespit etmek ve maliyetin kontrolünde yönetime yardımcı olmaktır (Savcı, 2019:1; Mersin, 2009:17).

2.1.3. Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesini tanımlamadan önce, yönetim kavramının ne olduğunu tanımlamak daha doğru olacaktır. Yönetim kavramının geçmişine baktığımızda, M.Ö. 5.000’li yıllara dayandığı görülmektedir. Günümüze kadar yapılmış olan arkeolojik çalışmalar sonucunda tarih öncesi zamanda yaşamış olan insanların gruplar hâlinde yaşadıkları sonucuna varılmaktadır. Gruplar hâlinde yaşayan insanlar ister istemez bir yönetim tarzını benimsemektedir. Tarih öncesi medeniyetler, yönetime önemli derecede katkı sağlamaktadır (Nişancı, 2015:260).

Yönetim, bir veya birden fazla kişinin yapmış olduğu çalışmalarda, koordineli bir şekilde çalışılmasını sağlayarak ulaşmak istedikleri amaçlarına ulaşmak için gerekli olan bütün yönlendirmelerin, çalışma süreci olarak tanımlanmaktadır (Büyükmirza, 2015:17). Başka bir tanıma göre yönetim, hedeflenmiş olan amaca ulaşmak için ilk başta hedefi belirleyen kişilerin, daha sonra maddi kaynakların, kullanacakları alet edevatları, kullanılacak olan hammadde, yardımcı malzemeleri ve hedefe ulaşmak için belirlenmiş olan zaman kısıtının koordineli bir şekilde kullanılmasının toplamıdır (Eren, 1998:3). Yönetim, yönetim faaliyetini yürüten kişi ya da kişileri işaret edebilmektedir. Bu kişi/ler için hayatî bir öneme sahiptir (Şimşek, 2007:8-9; Güçlü, 2003:63-64).

Yapılmış olan açıklamalardan yola çıkarak yönetim, bir kişi ya da grubun kendilerine hedef olarak belirlemiş oldukları amaçlarına ulaşmak için doğru yöneltmek, yöneltirken bu hedefe ulaşmada başarılı sonuçlar elde edilmesini ve uyum içinde hareket edilmesini

sağlamaktır, denilebilmektedir. Yönetim muhasebesi kavramına baktığımızda geçmişten bugüne yapılmış ve yönetim muhasebesi alanında olan gelişmelere paralel olarak yeniden yapılmış tanımlar görmek mümkündür.

Crossman, 1958 yılında yayınlamış olduğu makalesinde “Verilerin tanımlanması, kaydedilmesi, raporlanması ve raporlama muhasebesi ile yönetim için politika tespiti yapılması, planlanması ve yapılan faaliyetlerin denetimi için faydalı olan verileri analizler sonucu vurgulayan muhasebe fonksiyonunun bir evresidir.” diye tanımlamaktadır (Crossman, 1958:222-227). Singer, 1961 yılında yayınlamış olduğu makalesinde “Yönetim muhasebesi, merak edilen bilgiler dışında faydalı olan bilgilerin toplanması faaliyeti ve yapılan bu faaliyetin sonucudur.” olarak tanımlamaktadır (Singer, 1961:112-118). AbdulHussien and Hamza’ya göre yönetim muhasebesi, kurumun iç yönetimine hizmet etmeyi ve planlama, kontrol, karar verme ve performans değerlendirme işlevlerini operasyonel ve uzun vadede gerçekleştirmelerine yardımcı olmayı amaçlayan yöntem ve tekniklerin çoğunu icat ederek bilginin idari ihtiyaçlarını karşılayan alt muhasebe sistemidir (AbdulHussien and Hamza, 2012:129).

Caplan, 1966 yılında yayınlamış olduğu makalesinde “Yönetim muhasebesi, davranışlara bağlı bir fonksiyondur. Sistemin kapsamı ve doğası gereği insan davranışlarından yani sistemi kuranların hareketlerinden etkilendiği bir sistemdir.” olarak tanımlamaktadır (Caplan, 1966:496-509). Bir organizasyon içinde yönetime bilgi verilmesini sağlayan yönetim muhasebesi sadece uygulama tekniklerinin değil yönetim muhasebecisinin becerilerini ve rolünü de içermektedir (Sulaiman et al., 2008:62). Uluslararası alanda kabul edilmiş olan Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (CIMA) yönetim muhasebesini “Gerek kamu gerek özel sektörde yer alan kâr amaçlı veya kâr amacı taşımayan organizasyon sahipleri için değerleri ortaya çıkarmak, korumak, muhafaza etmek amacıyla finansal yönetim ve muhasebenin prensiplerinin uygulanmasıdır.” olarak tanımlamaktadır (CIMA, 2005:5).

Büyükmirza ise yönetim muhasebesini “İşletmeyi yönetenlerin sağlıklı kararlar verebilmeleri için ihtiyaç duydukları verileri toplamak, toplamış oldukları ham verilerden başlayarak sonuçta kendilerinin alacakları kararlara uygun olacak şekilde raporların düzenlenmesine kadar olan süreçte, işletme yöneticilerinin hedef olarak belirttikleri muhasebe çalışmalarının tümüdür.” olarak tanımlamaktadır (Büyükmirza, 2015:29). Cemalcılar ise 1965 yılında yayınlamış olduğu makalesinde “İşletmeyi en iyi verimliliğe ulaştırmada ve planlamış oldukları hedeflere ulaşmada, işletme çalışanlarını koordine etmede ve planlarını uygulamada yönetici olan çalışanlara yardımcı olacak şekilde bilgi verilmesi için muhasebe ve analiz tekniklerinin uygulanmasıdır.” olarak tanımlamaktadır (Cemalcılar, 1965:75).

Egubike et al., ise 2014 yılında yapmış oldukları araştırmalarında “Kurumun iç yönetimine hizmet etmeyi, operasyonel ve uzun vadede planlama, kontrol etme, karar verme ve performans değerlendirme işlevlerini yerine getirmelerine yardımcı olmayı amaçlayan alt muhasebe sistemidir.” olarak tanımlamaktadırlar (Egubike et al., 2014:140). Yönetim muhasebesi, yönetsel eyleme rehberlik eden, davranışları motive eden ve bir kuruluşun stratejik hedeflerine ulaşmak için gerekli kültürel değerleri yaratan operasyonel ve finansal bilgileri ölçme ve sağlama sistemidir. Yönetim muhasebesinin niteliğini, kapsamını ve amacını içeren anahtar fikirler şu şekildedir (Bell et al., 2004:4):

- ✓ Doğa yönetimine göre muhasebe bir ölçüm sürecidir.
- ✓ Yönetim muhasebesinin kapsamı, maliyet gibi finansal bilgileri ve üretilen kusurlu birimlerin yüzdesi gibi operasyonel bilgileri içerir.

- ✓ Yönetim muhasebesinin amacı, bir kuruluşun temel stratejik hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktır. Zorunlu mali ve vergi raporlaması amaçları için değildir.

- ✓ İyi yönetim muhasebesi bilgilerinin üç özelliği bulunmaktadır:

Teknik; ölçülen olayların anlaşılmasını geliştirir ve stratejik kararlar için ilgili bilgi sağlar.

Davranışsal; bir kuruluşun stratejik hedefleriyle tutarlı eylemleri teşvik eder.

Kültürel; bir organizasyonda ve toplumda bir dizi paylaşılan kültürel değeri, inancı ve zihniyeti destekler ve / veya oluşturur.

Finansal muhasebe ve maliyet muhasebesinin amaçları oldukları gibi yönetim muhasebesinin de amaçları var olmaktadır (Kahveci ve Gidersoy, 2003:102):

- ✓ Karar mercilerine alacakları kararlara ve planladıkları amaçlara ulaşmak için bilgi sağlanmasıdır.

- ✓ İşletmenin belirlemiş olduğu amaçlarından en iyi şekilde sonuç almak için işletme yöneticilerine yardımcı olmaktır.

- ✓ İşletme yöneticilerinin ve çalışanlarının, çalışma sonucu performanslarını ölçmede faydalı olmaktır.

- ✓ İşletme içinde kontrol edilebilen işlemlerde işletme yöneticilerine yardımcı olmaktır.

Yönetim kavramını açıklarken yönetimin işletme planlarının yapılması, işletme kararlarının alınması, işletme hedef belirlemesi ve hedeflere ulaşmada karşılaşılabilecek problemlerin çözülmesi için karar alma fonksiyonları olduğundan bahsetmiştik. Yönetim muhasebesinin fonksiyonlarını gerçekleştirmek için izlemiş olduğumuz temel süreç ise hedeflere ulaşmak için planlama ve analizler yapılması, yapılan analizlerin kontrol edilmesi ve analiz sonuçlarına göre karar verilmesi olarak tamamlanmaktadır (Abadi et al., 2013:1588-1589).

Yönetim muhasebesi, kurumun iç yönetimine hizmet etmeyi ve planlama, kontrol, karar verme ve performans değerlendirme işlevlerini operasyonel ve uzun vadede gerçekleştirmelerine yardımcı olmayı amaçlayan yöntem ve tekniklerin çoğunu icat ederek bilginin idari ihtiyaçlarını karşılayan alt muhasebe sistemidir (AbdulHussien and Hamza, 2012:129). Yönetim muhasebesi, yönetim sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır ve yönetim muhasebecileri bir kuruluşun yönetim ekibindeki önemli stratejik ortaklarından oluşmaktadır. Bir kuruluş, hedeflerini gerçekleştirirken kaynak elde eder, insanları işe alır ve daha sonra organize bir dizi faaliyette bulunmaktadır. Kuruluşun hedeflerine ulaşmada kuruluşun kaynaklarını, faaliyetlerini ve çalışanlarını en iyi şekilde kullanmak yönetim ekibine bağlıdır. Yönetim muhasebecileri, beş ana hedefi takip ederek organizasyona değer katmaktadır (Hilton, 2011:4-7):

- ✓ Karar verme ve planlama hakkında bilgi sağlamaktır. Karar verme ve planlama süreçlerine yönetim ekibinin bir parçası olarak proaktif olarak katılmaktır.
- ✓ Yöneticilere operasyonel faaliyetleri yönetme ve kontrol etme konusunda yardımcı olmaktır.
- ✓ Yöneticileri ve diğer çalışanları kuruluşun hedeflerine motive etmektir.
- ✓ Organizasyon içindeki faaliyetlerin, alt birimlerin, yöneticilerin ve diğer çalışanların performanslarını ölçmektir.
- ✓ Kuruluşun sektördeki rekabet gücünü değerlendirmek ve kuruluşun sektöründe uzun vadeli rekabet gücünü sağlamak için diğer yöneticilerle birlikte çalışmaktır.

Yönetim muhasebesi, kamu ve özel sektördeki kâr girişimleri için değil, kâr paydaşları için koruma ve değer artışı sağlamak için muhasebe ve finansal yönetim ilkelerini uygulamaktır. Yönetim muhasebesi, yönetimin ayrılmaz bir parçasıdır. İlgili bilgilerin tanımlanması, oluşturulması, sunulması, yorumlanması ve kullanılmasını gerektirmektedir (CIMA, 2005:5):

- ✓ Stratejik kararları bilgilendirmek ve iş stratejisini formüle etmektir.
- ✓ Uzun, orta ve kısa vadeli operasyonları planlamaktır.
- ✓ Sermaye yapısını belirlemek ve bu yapıya fon sağlamaktır.
- ✓ Yöneticiler ve hissedarlar için ödül stratejileri tasarlamaktır.
- ✓ Operasyonel kararları bildirmektir.
- ✓ Operasyonları kontrol etmek ve kaynakların verimli kullanımını sağlamaktır.
- ✓ Finansal ve finansal olmayan performansı ölçmek ve yönetime ve diğer paydaşlara raporlamaktır.
- ✓ Maddi ve maddi olmayan varlıkları korumaktır.

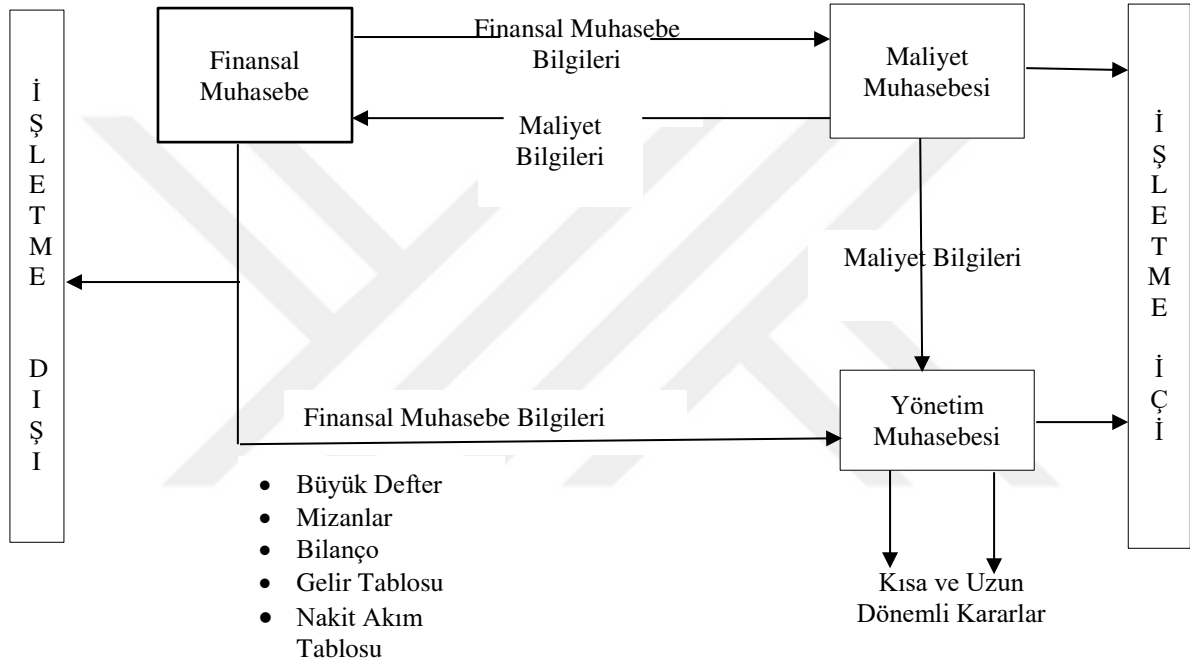
✓ Kurumsal yönetim prosedürlerini, risk yönetimini ve iç kontrolleri uygulamaktır.

Yönetim muhasebesinin içeriğine bakıldığında tarihi veriler ve tahmini veriler olmak üzere iki tür bilgi içerdiği görülmektedir (Warren et al., 2014:755):

✓ Tarihi veriler; işletmeye, geçmişe dair ölçüm yapma olanağı sağlamaktadır.

✓ Tahmini veriler; işletmenin gelecek için planlamış oldukları hedefler için alacakları kararlara dair sağlıklı ölçüm ve analiz yapma imkânı sağlamaktadır.

Aşağıda Şekil 3’te maliyet muhasebesi, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi arasındaki ilişki yer almaktadır.



Şekil 3. Maliyet Muhasebesi, Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki İlişki

Kaynak: Kaygusuz ve Dokur, 2014:11

2.2. Yönetim Muhasebesi’nin Tarihsel Gelişimi

Muhasebede ilk kayıtlar ekonomik amaçlı olsun ya da olmasın farklı ihtiyaçlardan dolayı kullanılmaktadır. Muhasebenin tarihine bakıldığında M.Ö. 3.400 yıllarına kadar uzandığı ve papirüs kâğıtlarının üzerine yazılan belgeler kadar eski olduğu ortaya çıkmaktadır (Güvemli, 2000:103). İlk muhasebe kayıtlarına Eski Mısır’da rastlanılmaktadır. Kayıtlara göre, askerlere yapılan ödemeler para yerine kullanılan değerli taş vb. şeylerden oluşmaktadır. Para olarak ifade edilmese de yapılmış olan ödemelerin kayıt altına alınması dikkat çekmektedir (Şavlı, 2006:5-6). Muhasebede olan değişime bakıldığında; Rönesans, matbaanın icat edilmesi,

yeni kıtaların keşfedilmesi, ekonomiye canlılık getiren yolların açılması vb. gibi olaylar olduğu görülmektedir (Can, 2007:11).

Yönetim muhasebesi tarihinin, muhasebe tarihi kadar eski olmadığı bilinmektedir. Muhasebeden sonra maliyet muhasebesinin ve yönetim muhasebesinin ortaya çıkışı işletmelerin muhasebe bilgi sistemleri içindeki yönetimin, yönetim muhasebesine ihtiyaç duyduklarını göstermektedir (Şakrak, 1997:24). Yönetim muhasebesi disiplininin, 1940'lardan beri müfredatta yer alan maliyet muhasebesinden büyüdüğü ileri sürülmektedir. Bununla birlikte, yönetim muhasebesi disiplini, o zaman maliyet muhasebesinde iki önemli eksikliği telafi etmeye söz vermektedir (maliyet muhasebesi tamamen rakamlara odaklanmaktadır ve sadece ürünlerin tam maliyetiyle çalışmakla ilgilenmektedir). Yönetim muhasebesinin mevcut disiplinine bakıldığında İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra geliştirildiği ve çok geçmeden tüm işletme okullarında standart bir kurs olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Bununla birlikte, birçok muhasebe uzmanı, yeni disiplinden duydukları memnuniyeti dile getirmektedir (Shah et al., 2011:2).

İşletmenin fonksiyonlarından biri olan yönetim muhasebesi tarihine bakıldığında yönetim muhasebesinin farklı görevler üstlendiği görülmektedir. Yönetim muhasebesi, geçirdiği süreçlere bakıldığında dört aşamadan oluşmaktadır (Kaygusuz, 2006:32):

1. Aşama (Maliyet Belirleme ve Finansal Kontrol Dönemi (1950 Öncesi Dönem)):

Yönetim muhasebesi bu dönemde maliyet hesaplama ve finansal kontrole odaklanmaktadır. İşletmelerin üretmiş oldukları ürünlerin maliyetinin tam ölçülmesi ve bu ürünlerin maliyetinin mümkün oldukça düşürülmesi hedef olarak belirlenmektedir. Bu hedeflerin gerçekleşmesi için standart maliyetler ve işletme bütçeleri işletme yönetiminin çalışma alanlarını oluşturmaktadır (Coşkun Arslan ve Karkacier, 2019:398; Kaygusuz, 2006:32).

1920'li yıllar, yönetim muhasebesi için oldukça önemli gelişmelerin olduğu dönemdir. Bu dönemde maliyet muhasebesi ve finansal muhasebe sistemleri birbirinden ayrılmaktadır. Bu ayrılma sonucunda işletme maliyet bilgileri, işletmenin faaliyetlerinin değerlendirilmesinde, işletmenin üretmiş olduğu ürünlerin fiyatlarının kararlaştırılmasında ve işletme çalışanlarının sergilemiş oldukları performanslarının değerlendirilmesinde kullanılması söz konusu olmaktadır. İşletmenin departmanları arasında koordinasyon sağlanması ve yapmış oldukları faaliyetlerinin kontrol edilmesi için işletme yönetimine gerekli olan bilgileri sağlayan sistem olarak -yönetim muhasebesi- önem kazanmaktadır (Kaplan, 1984:396).

2. Aşama (Yönetimsel Planlama ve Kontrol Bilgisi (1950-1965 Arası Dönem)):

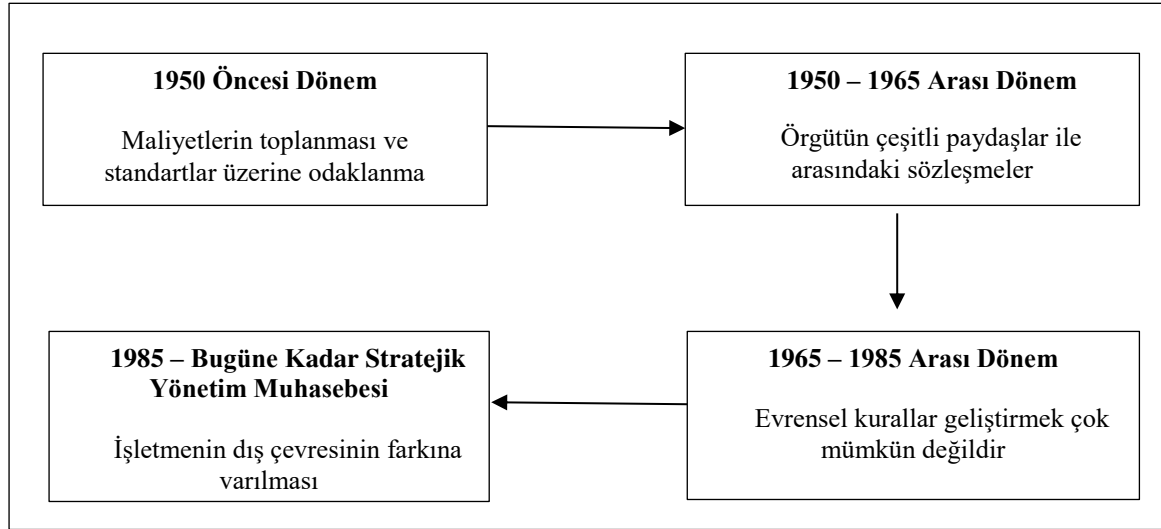
Yönetim muhasebesinin bu dönemdeki en önemli konusu; planlama yapmak ve kontrol etmektir. İşletme yönetimine, planlama yapmak ve kontrol amaçlı bilgi sağlamak temel

görevidir. 1960'lı yıllardan itibaren hem teknolojinin gelişmesi ve değişmesi hem de işletmelerin üretim yöntemlerinde geliştirdikleri hızlı gelişim beraberinde yönetim muhasebesinin, maliyet muhasebesinden ayrılarak yeni bir anlayış olarak değerlendirilmesinin sebebidir. Bu değişime sebep olan en önemli neden işletmenin alacağı farklı kararlar için farklı bilgiye ihtiyaç duymasıdır. 1960'lı yıllarda geliştirilen analiz çeşitleri yönetim muhasebesinde aktif olarak kullanılmaktadır(Kaygusuz, 2006:33).

3. Aşama (İşletme Süreçlerinde Kaynak İsrafını Azaltma (1965-1985 Arası Dönem)): Yönetim muhasebesinin bu dönemdeki en önemli görevi; işletme içerisinde oluşan ve oluşma ihtimali olan kayıpları azaltmaktır. Bu kayıplar ise süreç analizleri ve maliyet yöntem teknikleri kullanılarak önlenmeye çalışılmaktadır. 1860-1870 yıllarında pazar boyutundaki artışların özellikle demiryolu taşımacılığı ve iletişim teknolojisindeki değişikliklerden kaynaklandığı ve yüksek hacimli üretim teknolojisinin icadıyla gittikçe daha çeşitli faaliyetlere entegre olan daha büyük firmalar yaratmayı potansiyel hâle getirilerek büyük çaplı harcamalar ve yatırımlar yapılmaktadır. Bu faaliyetler daha sıkı bir kayıt işlemi gerektirmektedir ve fazla kaydolduğundan özetlenme ihtiyacı doğmaktadır. Demiryolu şirketleri yapmış oldukları işlerin performansını değerlendirmek ve kontrol etmek için firma içindeki münferit proseslerin ve ürünlerin maliyetlerinin analizi, standart maliyetlerin kullanılması ve kısa vadeli kâr ile daha uzun vadeli yatırım bağlantılı değerlendirme önlemlerinin oluşturulması üretimin planlanmasında ve koordine edilmesinde ve giderek artan sayıda ve uzak çalışanın değerlendirilmesinde etkili analizleri kullanarak istatistiki veriler sunan bir sistem oluşturmaktadır (Kaplan, 1984:391-392; Chandler, 1962:22-23).

4. Aşama (Etkin Kaynak Kullanımı Noktasında Değer Yaratma (1985 Sonrası Dönemi)): Yönetim muhasebesinin bu aşamadaki en önemli konusu; değer oluşturmaktır. Yönetim muhasebesi yenilik sürecine girmektedir. İşletmenin sahip olduğu kaynakları en etkili bir şekilde kullanarak değer oluşturmaktadır. Geliştirilmiş olan işletme stratejilerinin uygulanması ve uygulanan stratejilerin sonuçlarının kontrol edilmesi için performans değerlendirme yapılmaktadır. Bu dönem çağdaş yönetim muhasebesi olarak da bilinmektedir. Bu dönemde üretimde kullanılan teknolojinin gelişmesi ve değişmesi yönetim muhasebesinin de giderek gelişmesi ve değişmesine sebep olmaktadır. Yönetim muhasebesi değişerek stratejik yönetim muhasebesine doğru ilerlemektedir. Yönetim muhasebesinin birbirinden farklı zamanlarda birbirinden farklı görevler üstlenmesi, teknolojinin gelişmesi, rekabetin artması, sosyal politik ve kültürel gelişmeler ve tüketicilerin beklentilerinin farklı olması yönetim muhasebesinin stratejik yönetim muhasebesine doğru ilerlemesine neden olmaktadır (Kaygusuz, 2006:33-34). Yönetim muhasebesinin geçirmiş olduğu bu dört ana teorik çerçeve

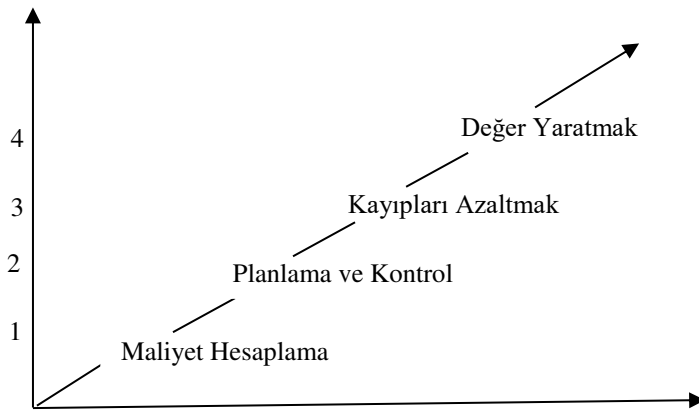
aşağıda Şekil 4’te gösterilmektedir.



Şekil 4. Yönetim Muhasebesi Gelişimi: Teorik Çerçeve

Kaynak: Waveru, 2010:168

Yönetim muhasebesinin her bir aşaması kendisinden önceki aşamayı kısmen veya tamamen ortadan kaldırarak yeni aşamaya geçmektedir. Aşağıda Şekil 5’te yönetim muhasebesinin tarihte geçirmiş olduğu aşamalar devrimsel olarak gösterilmiştir.



Şekil 5. Yönetim Muhasebesinin Geçirdiği Süreç

Kaynak: Kaygusuz, 2006:34

Yönetim muhasebesi dört farklı dönemde birbirinden farklı görevler üstlense de amacı işletmenin kâr elde etmesine hizmet etmektir (Kaygusuz, 2006:33).

2.3. Yönetim Muhasebesi Bilgi Sistemi

Etkili muhasebe bilgi sistemi, her muhasebenin ve ilgili faaliyetlerin düzgün ve planlı devam etmesini sağlamaktadır. Bu sebeple her başarılı kuruluş etkili bir muhasebe bilgi sistemine gereksinim duymaktadır. Kuruluşun işleyişinde düzeltici önlem almaya yardımcı olarak verimli ve etkili bir yönetim sistemi gerekmektedir. Rekabetçi ortamlarda ve muhasebe teknolojilerinde yönetim muhasebesini anlama arayışında değişim, büyük ve küçük yöneticilerin sahip olduğu her organizasyonun araştırmalarına odaklanmaktadır. Her kuruluşta yöneticiler planlama, yönlendirme ve kontrol etme gibi üç ana faaliyet yürütmektedir. Günümüzün son derece çalkantılı ve yoğun rekabetçi organizasyon ortamında, yöneticiler stratejik hedefler ve planlar belirlemekte, uygulamakta ve kontrol etmektedir. Bütün bunlar için kuruluşta mevcut olan güvenilir ve geçerli muhasebe bilgilerini kullanmaktadırlar (Gnawali, 2017:8-9).

Muhasebe bilgi sistemleri kuruluş içindeki ve dışındaki bir grup kullanıcıya hizmet vermek ve bu kuruluşlarla ilgili kararlar almaları için gerekli veri ve bilgileri sağlamak üzere oluşturulmaktadır (AbdulHussien and Hamza, 2012:129).

Yönetim muhasebe sistemleri, 1980'lerin öncesindeki bilgi sistemlerinin yetersizliklerini fark ederek yeni teknikler ve yaklaşımlar tasarlayarak uyguladıkları kurumların spesifik özelliklerini ve rekabetçi ortamın sürekli değişimine uyum sağlama amacıyla sistemlerin geliştirilmesini sağlamaktadır (Agasisti et al., 2008:4; Kaplan, 1983:689). Bilgi çağında yönetimin karşılaştığı üretim maliyeti, kalite ve zamanla ilgili sorunlar yönetimin, daha iyi organizasyonel başarı ve sürdürülebilir bir piyasa rekabetçiliği için stratejik karar verme, planlama ve kontrolü desteklemek için gerekli olan iç-dış maliyet ve piyasa bilgilerini elde edebilen sistemler geliştirmesini ve uygulamasını gerektirmektedir (Egbunike et al., 2014:140).

Sistemler, toplanmış olan verilerden sonuç elde etmeye yarayan yöntemler düzeni ya da hedeflenmiş olan amaç için özel bilgi sonucu şekillenen faaliyetler bütünüdür. Yönetim fonksiyonlarının vazgeçilmezlerinden bir tanesi olan yönetim muhasebesi, işletme yönetiminde görev alanların verecekleri kararlar için en büyük yardımcıdır. Karar verme, yöneticilere amaç olarak belirlemiş oldukları hedeflere ulaşmak için farklı seçenekler arasında en uygun olanı seçme olarak tanımlanmaktadır. Yönetim muhasebesi, tarihi verilerden yararlanarak tahmini veriler üzerinden planlar yapması ve plan sonucunda gerçekleşmiş sonuçları karşılaştırıp kontrol etmesi işlevinden dolayı önemli bir sistemdir (Ergin ve Elmacı, 1999:39).

Yönetim muhasebesi bilgi sistemi, işletmenin faaliyetleri sonucunda oluşmuş olan ham verilerin toplanmasından başlayarak işletme yönetiminin ihtiyacına uygun olacak şekilde raporlanmasına kadar olan sürecin bütününe denmektedir (Büyükmirza, 2015:29). Yönetim muhasebesi bilgi sistemi verilerin toplanması, toplanmış olan verilerin ihtiyaca uygun olacak şekilde işlenmesi, gerekli olan analizlerin yapılması ve bu analiz sonucunda bilgilerin yönetilmesi gibi faaliyetlerden oluşmaktadır. İşletme yöneticilerinin bu sisteme duydukları ihtiyaçtan dolayı ortaya çıkmaktadır (Karcıoğlu, 2000:14).

İşletmeler içinde bulundukları gün olarak yaşayan bir sistem değil, sürekli ilerlemeye müsait, hareketli bir sistemdir. Bu nedenle gelecekte alınacak olan kararlar için planlama yapması ve bu planlar doğrultusunda yol alması gerekmektedir. Muhasebe bilgi sistemi, geçmiş, bugün ve gelecek olarak ele alındığında, üç boyutlu bir sistem olduğu görülmektedir (Sürmeli, 1998:47). Muhasebe bilgi sisteminin amaçları şu şekilde sıralanmaktadır (Güzel ve Mersin, 2007:172-177):

- ✓ İşletme yönetiminin, işletme varlıkları ve kaynakları üzerinde olan sorumluluklarını yerine getirmektir.
- ✓ İşletmenin geleceği için planlar yapmaktır.
- ✓ İşletmenin yapmış olduğu faaliyetlerin sonuçlarını kontrol etmektir.
- ✓ İşletmenin bilanço ve gelir tablosunda kullanacağı temel verileri üretmektir.
- ✓ İşletmenin varlıklarını ne kadar etkin kullandığını tespit etmektir.
- ✓ İşletme yönetiminin alacağı kararlar yanı sıra gelecekte planlanan hedefler için de gerekli bilgileri analiz etmelerini sağlamaktır.

2.4. Yönetim Muhasebesinin Amaçları

Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları öncelikle üretim maliyetleri ile ilgili içsel ve tarihsel bilgilerle ilgilense de stratejik karar verme, müşteriler ve rakipler hakkında bilgi gibi dış ve geleceğe yönelik bilgiler gerektirmektedir (Guilding et al., 2000:120).

“Analitik Muhasebe” ve “İçe Dönük Muhasebe” olarak da öğrenmiş olduğumuz yönetim muhasebesinin amacı; işletme yöneticilerinin verecekleri kararların sağlıklı sonuçlar doğurmaları için gereksinim duydukları sayısal verileri elde etmektir (Büyükmirza, 2015:29). Bir diğer amacı da işletmelerin yaptıkları ve yapacakları faaliyetlerin başarılı sonuçlar doğurması için faaliyet alanlarını güçlendirecek sistemleri geliştirmektir (Kaygusuz, 2006:125). Yönetim muhasebesinin en önemli amacı; işletmenin faaliyetlerini planlamasına yardımcı olmak, yapmış oldukları faaliyetleri kontrol etmek ve işletme yönetiminin alacağı

kararlarda yöneticilere yardımcı olacak muhasebe verilerini ham bir şekilde toplamak ve gerekli analizleri yaparak karar almalarına yardımcı olmaktır (Hilton, 1999:5). Yönetim muhasebesi, işletme faaliyetlerinden ve yapılmış olan açıklamalardan da görüldüğü gibi yönetimin üretmiş olduğu veriler, işletmenin yönetim kadrosunda yer alanlar için önemliyken bu bilgiler işletmelerin yönetimi için ve yönetimin alacağı kararlara da birer ışık tutup faydalı olmayı amaçlamaktadır.

Düzenlenmiş olan bir organizasyonda görev alan tüm çalışanların verecekleri kararlarda bilinçli karar verebilmeleri, çalışanların daha verimli ve daha başarılı olabilmeleri ve düzenlenmiş olan organizasyonun performans sonucunun daha iyi olması için yönetim muhasebesine ihtiyaç duyulmaktadır. Yönetim muhasebesi işletme içerisinde olan bütün ham bilgileri toplayarak, toplamış olduğu bilgileri analiz ederek ve analiz sonuçlarını raporlayarak işletme yöneticilerinin organizasyonda belirlemiş oldukları hedeflerine ulaşmasına yönelik verecekleri kararlarda etkilidir. Bunların yanı sıra işletme yönetimi faaliyetleri için strateji geliştirme ve strateji uygulamada yönetim muhasebesine ihtiyaç duymaktadırlar. Yöneticiler aynı zamanda işletmenin üreteceği ürünlerin tasarımlarını, üretim sonucunda pazarlama kararlarını birbiri ile koordine etme ve işletme üretim sonucunda olan performansını değerlendirmede yönetim muhasebesi bilgisinden yararlanmaktadırlar (Kaygusuz ve Dokur, 2015:2). Yönetim muhasebesi sadece departman yöneticilerini kontrol etmek için değil aynı zamanda departman performansı ölçümlerini geliştirmek için kullanılan bütçe hedeflerinin geliştirilmesinde kilit bir rol oynamaktadır (Vedd and Kouhy, 2001:94).

Son olarak yönetim muhasebesinin amacı; kurulan işletme ister kâr amacı için kurulmuş bir işletme olsun, ister kâr amacı gütmeyen bir vakıf, dernek veya herhangi bir kuruluş olsun; bu kuruluşun başında ve yönetiminde görev alan yöneticilerin, ellerinde olan imkânları en iyi şekilde kullanarak hedeflerine en iyi şekilde ulaşmayı planlamaktır (Elmacı, 2015:4).

2.5. Yönetim Muhasebesinin İşlevi

Yönetim muhasebesi, işletmeyi yönetenlerin yönettikleri işletmenin o anki durumunu ve işletmenin geleceği için vermeleri gereken önemli kararlar için ellerinde bulunan verileri analiz ederek, analiz sonuçlarına göre işletme açısından doğru karar almalarına katkı sağlayarak işlevini yerine getirmiş olmaktadır. Karar alma sadece verilerin analizini yaparak sonuç alma değil aynı zamanda analizlerden çıkan sonuçları hayata geçirecek olan yöneticileri de koordineli bir şekilde motive etmektir. Yönetim muhasebesinin işlevleri şu şekilde

sıralanmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2015:7-8; Elmacı, 2015:4-5):

✓ İşletmelerin faaliyetlerini gerçekleştirirken plan yapan yöneticilerin veya planı yürütmeyi üstlenen kişilerin görevlerini, sorumluluklarını ve yetkilerini belirlemektir.

✓ Yönetim muhasebesi işlevlerinde yer alan yürütme ve kontrol etme faaliyetlerine giren kararların doğru şekilde sonuçlanması için analizi yapılacak olan verilerin doğru ve zamanında elde edilmesini sağlamaktır.

✓ Raporda kullanılacak olan bilgileri kolay ve anlaşılabilir bir şekilde raporlamaktır.

✓ Sınıflandırılmış olan verilerin değerlendirilmesi, yönetim ile ilgili-ilgisiz bilgilerin ayrıştırılmasını sağlamaktır.

Yönetim muhasebesi işlevleri, işletmenin analiz edeceği bilgileri ilk adımından yani verileri toplama işleminden başlayarak, en son adımına yani işletme yönetiminin kullanacağı raporların oluşmasına kadar yürütülen muhasebe bilgi sistemini koordineli bir şekilde yürütmektir (Büyükmirza, 2015:29).

2.6. Yönetim Muhasebesi, Maliyet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Arasındaki Farklılıklar ve Ortak Noktalar

Buraya kadar muhasebenin, kendi içinde Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi ve Maliyet Muhasebesi olarak üç bölüme ayrıldığı ve sürekli etkileşim içinde olduğunu gördük. Bu üç tür muhasebenin ortak yönleri olduğu gibi birbirinden farklı yönleri de bulunmaktadır

Kimi yazarlar, Maliyet Muhasebesi ile Yönetim Muhasebesinin ayrı bilimler olduğunu savunurken, kimileri de aynı bilimler olduğunu savunmaktadır. Öne sürülen bu görüşler finansal muhasebe için de geçerli olmaktadır. Finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi zincirin halkaları gibi birbirine bağlı, birbirini tamamlayan ve ayrılmayan bir sistemdir (Bursal ve Ercan, 1995:433).

Finansal Muhasebe, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini takip etmektedir, Yönetim Muhasebesi ise yöneticiler ve çalışan ekipler tarafından dâhili olarak karar alma amacıyla kullanılmaktadır. Finansal Muhasebe kuralları ihlal edilirse hapse girilebilmektedir. Ancak Yönetim Muhasebesi zayıf ise hapse girme riski yoktur (Cokins, 2001:73). Finansal muhasebe olmuş bitmiş bilgiler ile ilgilenirken, yönetim muhasebesi hem geçmiş hem de gelecek bilgiler ile ilgilenmektedir (Özkan, 2013:158). Finansal muhasebe ile yönetim muhasebesi arasındaki farklar aşağıdaki gibi özetlenmektedir (Feyiz, 2019:3-4; Türksoy, 2011:20; Arıkboğa, 2016:7-8; Ağca, 2010:9):

✓ Yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin vereceği kararlar doğrultusunda bilgiler üretirken, finansal muhasebe daha çok işletme dışına yönelik bilgi ihtiyacını karşılamaya yöneliktir.

✓ Yönetim muhasebesi, işletmenin her türlü bilgisinden faydalanırken, finansal muhasebe işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişmeye sebep olan ve sadece para ile ifade edilebilen bilgilerden yararlanmaktadır.

✓ Yönetim muhasebesinin uyulması zorunlu olduğu genel ilkeler yoktur. Uyulması gerektiği genel ilkeler olmadığı için işletmeden işletmeye hatta yöneticiden yöneticiye değişkenlik göstermektedir. Finansal muhasebe, uyması zorunlu olduğu genel kabul görülmüş muhasebe ilkelerine sahip olduğu için değişkenlik gösteremez.

✓ Yönetim muhasebesi bölüm bazlı, hatta ürün bazlı tablolar sunarken; finansal muhasebe işletmenin bütününe ele alır ve bütünü ile ilgili bilgi veren tablolar sunmaktadır.

✓ Yönetim muhasebesinin, faydalanıp belge oluşturduğu verileri ispatlama şartı yoktur, finansal muhasebe belge oluşturduğu verileri belgelendirmek zorundadır.

✓ Yönetim muhasebesi bilgileri esnek iken, finansal muhasebe bilgileri kesindir ve katıdır.

Yönetim muhasebesi, maliyet muhasebesinin üretmiş olduğu bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu bilgiler dışında hem işletme içinde hem de işletme dışında ihtiyacı olan bilgileri toplayarak, bunlarla analizler yaparak, analiz sonuçlarını işletme yönetimine takdim etmektedir. Örneğin; muhasebede kullanılan fark hesaplarının yapılması ve bu fark hesaplarının yönünün ne tarafa olduğunu tespit etmek maliyet muhasebesi tarafından yapılırken, bu farkların neyden kaynaklanarak ortaya çıktığını tespit etmek ve çıkan sonuca göre önlem alınması yönetim muhasebesi tarafından yapılmaktadır (Elmacı, 2015:16-18).

Yönetim muhasebesi ile maliyet muhasebesi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bu yakın ilişkiden dolayı maliyet muhasebesi ile yönetim muhasebesi birbiri ile bütünleşmiş hâldedir. Hem maliyet muhasebesinin hem de yönetim muhasebesinin ortak amaçları işletmenin yapmış olduğu faaliyetlerinde kaynaklarını en etkin şekilde kullanmak istemeleri ve maksimum kâr elde etmektir. Bu hedeflerine ulaşmak için üretecekleri ürünün maliyetini tanımlaması ve en etkili şekilde yönetilmesi şart olup her iki muhasebe türü de bu hedefe odaklanmaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2015:6).

Aşağıda Tablo 1’de üç muhasebe türünün birbirinden farklı özelliklere sahip olduğunu, bazı konularda da ortak paydanın işletmenin başarılı ve sürekli olması için işletme yöneticilerinin ve ortaklarının doğru karar almasına hizmet ettiklerini görülmektedir.

Tablo 1. Finansal Muhasebe, Maliyet Muhasebesi ve Yönetim Muhasebesi Arasındaki Farklılıklar ve Ortak Noktalar

FİNANSAL MUHASEBE	MALİYET MUHASEBESİ	YÖNETİM MUHASEBESİ
Geçmişte olmuş, bitmiş ve belgelendirilmiş olan olaylar ile ilgilenmektedir.	Hem geçmişteki veriler hem de gelecekteki veriler ile ilgilenmektedir.	Hem geçmişteki veriler hem de gelecekteki veriler ile ilgilenmektedir.
Bütün işletmeyi ilgilendiren finansal raporlar hazırlamaktadır.	Finansal raporlara gerekli bilgiyi hazırlamaktadır.	İşletme yönetiminin ihtiyacına ve isteğine göre rapor hazırlamaktadır.
Ürettiği mali raporlar bütün işletme ile ilişkili olan mali raporlardır.	Üretilecek olan mali raporlara bilgi üretmektedir.	İşletme yönetiminin isteği üzerine bölüm, şube, müşteri ya da ürün bazlı özellikli raporlar düzenlemektedir.
Yasal/Zorunlu zorunluluk.	Yasal/Zorunlu zorunluluk.	Ekonomik/İktisadi zorunluluk.
İşletme dışına dönük.	Hem işletme içine hem de işletme dışına dönük.	İşletme içine dönük.
Fiili maliyet.	Fiili/Önceden saptanan maliyet.	Fiili/Önceden Saptanan/Piyasa Fiyatı/Yenileme Fiyatı/Fırsat Maliyeti.
Para ile ifade edilebilen işletme için tüm veriler.	Para ile ölçülebilen ve ölçülemeyen işletme verileri.	Para ile ölçülebilen ve ölçülemeyen hem işletme içi hem de işletme dışı veriler.
Verilerin kesin tutarları dönem sonu işlemleri için çok önemlidir.	Verilerin kesin tutarları dönem sonu hesaplarının kapatılması için çok önemlidir.	Yönetimin vereceği kararlar için önemli olan özlü bilgilerdir.
İşletmenin katlanmış olduğu giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır.	İşletmenin katlanmış olduğu giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırılmaktadır.	Giderler, işletme yönetiminin yapacağı planlar ve kontrol işlevlerini yerine getirecek şekilde yapılabilmektedir.
Bilgiler tek düze.	Bilgiler daha kapsamlı.	Bilgiler daha kapsamlı.
Bilgiler finansal içerikli.	Bilgiler hem finansal hem finansal olmayan içerikli.	Bilgiler hem finansal hem finansal olmayan içerikli.
Defter tutma fonksiyonu var.	Defter tutma fonksiyonu yok.	Defter tutma fonksiyonu yok.
Faaliyetlere anında cevap verebilecek esneklikte değildir.	Faaliyetlere anında cevap verebilecek esnekliktedir.	Faaliyetlere anında cevap verebilecek esnekliktedir.

Kaynak: (Elmacı, 2015:16-18; Abdioğlu, 2012:3-6; Kaygusuz ve Dokur, 2009:5)

2.7. Yönetim Muhasebesi Uygulamalarındaki Değişim

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürmüş oldukları çevrenin ihtiyaçlarına cevap verebilecek yapıya kavuşmalarını yenileşerek ancak yakalamış olmaktadır. Ancak bu yenileşme karşılaşmış olan bir durumdan dolayı geliştirilmemesi, işletmenin sahip olduğu faktörler dâhilinde işletmenin kâr etme amacına ulaşması için yenilikçi bir anlayışa sahip olunması gerekli görülmemekte iken işletmenin kullanmış olduğu sistemler ve uygulamış olduğu yöntemlerin bu yenilikçi anlayışa göre devamlı yenilenmesi ve güncel tutulması gerekli görülmektedir (Kaygusuz, 2006:108-109). Teknolojinin gelişmesiyle birlikte ülkeler arasında olan ticari etkileşimin artması yönetim muhasebesi alanında da birçok değişikliğe neden olmaktadır. Bu değişiklik de beraberinde yönetim muhasebesinde yenilik getirmektedir (Demir, 2008:51).

Yönetim muhasebesinde ortaya çıkan yeni yaklaşımlar ve yaşanan gelişmeler, işletmeleri büyük oranda etkisi altına almış ve işletmelerin üretim yöntem ve tekniklerinin, maliyet sistemlerinin ve performans ölçüm yöntemlerinin değişmesine, bu da iş dünyasında stratejik yönetim muhasebesinin araçlarının gelişmesine ve kullanılmasına neden olmaktadır (Allahyari and Ramazani, 2011:57). Örneğin 1970'li yıllarda Harvard Üniversitesi'nden Robin Cooper ve Robert Kaplan tarafından "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme" adı verilen bir yöntem geliştirilmiş ve kullanılmaktadır (Islam and Kantor, 2005:711).

Günümüzdeki ekonomik, teknolojik gelişmeler ve örgütsel değişiklikler yönetim karar süreçlerinde kullanılan yönetim muhasebesinde değişim gereğini ortaya çıkarmaktadır. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte özellikle üç eğilim, yönetim muhasebesinde değişim olmasını şart kılmıştır (Köse, 2007:217):

- ✓ Küreselleşme,
- ✓ Teknolojide yaşanan gelişmeler,
- ✓ İşletmelerin üretim yaptıkları ortamlardaki gelişmeler,

2.8. Yönetim Muhasebesinin Değişimini Etkileyen Faktörler

Teknolojinin gelişmesiyle, icatların artmasıyla, icat edilen yeni ürünlerin ticaret ile buluşma süresinin kısılmasıyla, kullanılan ürünlerin ömürlerinin kısılmasıyla, üretim ve ham madde arasında olan ilişkinin değişmesiyle, girdilerin ve maliyetlerin değişmesiyle, üretim ile istihdam arasında olan ilişkinin değişmesiyle ürün ile ticaret arasında olan değişiklikler işletmelerde olan muhasebe sistemini de değiştirmektedir (Ergin ve Elmacı, 1999:36-39). Yönetim muhasebesinde olan değişimlerin nedenleri iç etkenler, dış etkenler ve organizasyonel etkenler olmak üzere üç başlık altında toparlanmaktadır (Sulaiman et al., 2008:6176).

2.8.1.İç Etkenler

Yönetim muhasebesi, işletme içerisinde olan uyumu sağlamaktadır. Zamanla işletme süreçlerinde olan değişimler yönetim muhasebesinde de değişikliğe sebep olmaktadır (Sulaiman et al., 2008:64). Bilgi teknolojilerinde olan gelişmeler yönetim muhasebesinin değişmesine daha fazla etki etmektedir (Pike, 1999:89-90). Bilgi teknolojilerine örnek olarak yönetim muhasebesinde kullanılan uygulamaların, teknolojinin gelişmesiyle birlikte paket olarak yeniden tasarlanması gösterilebilmektedir (Granlund and Malmi, 2002:300). Son zamanlarda kullanımı daha da yaygınlaşan E-ticaret de yönetim muhasebesinin değişmesine sebep olmaktadır (Glandon, 2003:287-288).

2.8.2.Dış Etkenler

Günümüzde değişmiş olan müşteri beklentileri ve pazar hareketlilikleri altında yatmakta olan müşteri davranışları ile açıklanmaktadır. Dış etkenler küreselleşmeye nazaran daha geneldir (Sulaiman et al., 2008:61-76).

2.8.3.Organizasyonel Etkenler

Organizasyonel etkenler de yönetim muhasebesi değişimine etki etmektedir. Yönetim muhasebesinde olan değişime etki eden organizasyonel etkenler aşağıdaki gibi belirtilmektedir (Demir, 2008:51-70):

- ✓ Küresel işletme çevresi,
- ✓ Üretim teknolojilerindeki değişim,
- ✓ Yalın üretim yalın muhasebe,
- ✓ Yeni Ekonomi: Teknolojilerinin Kullanımı, internet ve E-Ticaret,
- ✓ Müşteri Odaklılık,
- ✓ Yönetim fonksiyonlarının şekil değiştirmesi, stratejik yönetim ve rekabet stratejileri,
- ✓ Sosyal, politik ve kültürel faktörler,

Yönetim muhasebesinde olan değişime etki eden bu faktörler detaylı bir şekilde aşağıda yer almaktadır.

Waweru 2008 yılında yapmış olduğu araştırmasında organizasyon içindeki yönetim

muhasebesinin değişimini olumlu yönde ve önemli olacak şekilde etkilemiş olan etkenleri aşağıdaki gibi sıralamaktadır (Waweru, 2008:30):

- ✓ İşletmelerin büyüklüğü,
- ✓ Yerinden yönetimci organizasyonel yapı,
- ✓ İşletmenin rekabet ettiği çevrenin daha yoğun hâl alması,
- ✓ Gelişmiş olan teknolojiden daha fazla yararlanılması,
- ✓ Ürün üretiminde uygulanan düşük maliyet stratejilerine yüksek önem verilmesi,
- ✓ Farklı olmak için uygulanan stratejilerin yüksek önem kazanması.

2.8.3.1. Küresel İşletme Çevresi

Yönetim muhasebesinde değişimi sağlayan etkenlerin en geneli küreselleşmedir. Dünya çapında küreselleşmenin de etkisiyle bilgi ve üretim teknolojilerindeki yenilikler iş hayatında büyük değişikliklere sebep olmaktadır. Şirketlerin yönetim ve organizasyonunda meydana gelen bu değişiklikler küreselleşmeye bağlı olarak yönetim muhasebesinin değişmesine etki etmektedir (Shah et al., 2011:2; Ergin ve Elmacı, 1999:36-37).

Teknolojinin bu kadar gelişmediği 1980’li yıllar öncesinde iletişim ağının ve araçlarının günümüz teknoloji iletişim araçlarına göre daha az gelişmiş olmasından dolayı, ülkeler arası olan mesafeden işletmeler uluslararası pazarlar yerine yerel pazarlarda kâr elde etmeyi hedeflemektedir. İşletmeler hedeflemiş oldukları bu kârı elde etmek için işletme yönetim kabiliyetlerini geliştirme, ürün maliyetlerini düşürme, müşteri odaklanma gibi genel kavramlar üzerinde daha az durmaktadırlar. Yönetim muhasebesinin son aşaması olan dördüncü aşamanın yaşanmaya başlandığı yıllar, işletmeler yüksek kalitede ve düşük maliyette ürünler üretilip, kıtalar arası rekabet etmektedirler. Ürünlerde kullanmış oldukları ilk madde ve malzemeyi farklı ülkelere tedarik ettikleri ve üretmiş oldukları ürünleri farklı ülkelere sattıkları, ekonomisi düşük olan ülkelerin işçilik ücretlerinin daha uygun olmaları, vergi teşvik ve istisnalarının olması gibi nedenler, işletmelerin kıtalar arası pazarlarda yer almasına imkân sunmaktadır. İşletmeler, başarılı olmak ve başarılarını devam ettirebilmek için sadece yerel işletmelerde değil aynı zamanda dünyanın farklı yerlerindeki pazarlarda yer alıp rakipler ile rekabet etmek zorundadırlar (Drury, 2008:11).

2.8.3.2. Üretim Teknolojilerindeki Değişim

Teknolojinin gelişmesi zaman geçtikçe hızla artmaktadır. Gelişen teknoloji büyük

kolaylıklar sağladığı gibi beraberinde sorunlar da oluşturmaktadır. Hızla gelişen teknoloji, yeni yeni ortaya çıkan icatların boyutlarına bakılmaksızın birbirinden farklı alanların ve ürünlerin gelişimine etki etmektedir. Gelişen teknolojinin bu etkileri birbirine bağlı zincirin halkaları gibi düşünülmektedir. Her alanda olabilecek değişim ve gelişime etkisi olmaktadır. Teknolojiyle birlikte rekabetin de arttığı çağımızda, rekabete ayak uydurmada teknolojinin gelişmiş olduğu çevreye uyum sağlamanın büyük bir önemi bulunmaktadır. Sürekli değişim ve gelişim göstermek isteyen işletmeler teknolojide olan bu değişim ve gelişimi takip etmeleri ve gün geçtikçe kendilerini yenilemeleri gerekmektedir. Gelişen ve değişen teknoloji, firmalar arasında olan rekabette fırsat oluşturduğu gibi aynı zamanda tehditte oluşturabilmektedir. İşletmeler bu tehditlere maruz kalmamak için gelişen teknolojiye ayak uydurmak zorundadırlar (Ülgen ve Mirze, 2013:88-89).

Teknolojiye gelişme açısından bakıldığında; marka ve patent anlaşmalarının arttığı, AR-GE çalışmalarına verilen önem, AR-GE çalışmaları için yapılan harcamalar, yeni icat edilen iletişim teknolojileri üretime etki eden faktörler arasında sıralanmaktadır (Basık, 2012:25). Gelişen teknoloji sayesinde, üretimde harcanan süreler ve üretilen ürünlerin müşteriye teslimat süresi de kısalmaktadır. Bu da müşteri sadakatini ve müşteri tatminini arttırmaktadır. Üretim sürelerinin kısılması, alınan siparişin tam zamanında ve müşterinin istediği kalitede üretilmesi, işletmelerin mamul ve yarı mamul depolarında bulunan stokların azalmasına neden olmaktadır. Stokların azalması da işletmenin net çalışma sermayesini daha iyi kullanmalarına neden olmaktadır. Bu da işletmelerin ihtiyaç duydukları yabancı kaynakların azalmasına neden olup işletmenin üretmiş olduğu ürünlerin maliyetlerinin azalması demektir. Ürünlerin maliyetlerinin azalması ise işletmelerin elde edecekleri kârın daha fazla olmasını sağlamaktadır (Kaygusuz, 2006:36).

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte, işletmelerin mal ve hizmetlerin üretimi için gereken işgücü, makine, malzeme gibi kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayan bütünleşik yönetim sistemleri -ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması)-, E-ticaret, big data (büyük veri), yapay sinir ağları gibi uygulamalar da işletmelerde görev almaktadır. Bunlarla birlikte işletmelerde bilgi akışı ve bilgilerin saklanması daha da hız kazanmaktadır (Coşkun Arslan ve Karkacier, 2019:438). Entegre bilgi sistemlerinin geliştirilmesi ile gelişen yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişiklik olasılıklarına rağmen, araştırmalar ERP sistemlerinin yönetim muhasebesi uygulamaları üzerinde sadece sınırlı bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir (Scapens and Jazayeri, 2003:203).

2.8.3.3. Yalın Üretim Yalın Muhasebe

Yalın üretim müşterinin sipariş vermesinden başlanarak ürünün müşteriye teslim etmesine kadar geçen süre zarfında müşteri için herhangi bir değeri olmayan sadece işletmenin maliyet giderlerinin artmasına neden olan füzuli giderlerin devamlı iyileştirerek ortadan kaldırılmasıyla, kısaltılmasıdır. Özellikle teknolojinin gelişmesiyle birlikte işletmeler rekabet avantajı sağlayabilmek için maliyet yönetim stratejilerini gözden geçirmektedirler. Bu durum işletmelerin ana faaliyet konularına odaklanmasına neden olmuş ve işletmeleri yalın üretime yöneltmektedir. Teknolojik gelişmeler ekonomik yaşam içerisinde dış kaynak kullanımı (outsourcing) ve lojistik gibi kavramların dâhil olmasına neden olmaktadır. Tüm bu nedenler sonucunda işletmeler açısından yalın üretim-yalın yönetim ve yalın yönetim muhasebesi gibi temel kavramlar önem kazanmaktadır (Demir, 2008:58-60).

Yalın muhasebenin amacı; yalın üretimi aktif bir şekilde gerçekleştiren işletmelere yarar sağlamaktır. Yığın üretimi destekleyen geleneksel yöntemlere göre yapılan yalın üretime ait muhasebe işlemleri uygulama aşamasında finansal raporlamada sorun teşkil etmektedir. Bu sebepten dolayı işletmelerde kullanılması sıkıntı oluşturmaktadır (Ertaş ve Coşkun Arslan, 2010:39).

Yalın üretimin, işletmelerin sahip olduğu kaynakların kullanımında ortaya çıkan israfları önlemeye ve ortadan kaldırmaya yönelik olduğu söylenmektedir. Yalın üretimi kullanan işletmeler, daha az kaynakla hem mevcut üretimi yapma hem de daha fazla üretim yapmayı hedeflemektedir. İşletmelerin, üretim tekniklerini, yalın üretime göre oluşturmaları gerekmektedir. İşletmeler üretim sistemlerini ve kayıtlarını yalın üretim sistemine göre düzenledikleri zaman, karar verecekleri rapor analizleri için elde edilen sonuçlar daha gerçekçi olduklarından karar alma aşamasında kullanılacak bilgiler daha kolay bir şekilde temin edilmekte ve yöneticiler tarafından kullanılabilir. Yalın muhasebe, verimlilik, kalite-süreç ilişkisi, personel devir hızı, kalite, esneklik ve tedarik kaynakları gibi performans unsurlarına yönelmektedir (Kefe ve Turhan, 2017:18).

2.8.3.4. Yeni Ekonomi: Teknolojilerinin Kullanımı, İnternet ve E-Ticaret

Bir kuruluş, üyelerinin veya liderlerinin hedeflerini, amaçlarını veya ihtiyaçlarını yansıtacak şekilde gelişmemektedir. Çünkü en azından bir ölçüde çevre ile olan ilişkisinin getirdiği kısıtlamalara boyun eğmek zorundadır. Bu nedenle, rekabet ve teknolojik değişimden

kaynaklanan çevresel öngörülemezliğin yönetim muhasebesi sistemleri için etkileri olduğu düşünülmektedir (Jones, 1985:305).

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte işletmelerin rekabet ettiği çevre ve kullanmış oldukları bilgi teknolojilerinde değişim yaşanmaktadır. Ekonomide kullanılan bilgi teknolojilerinde olan ilerlemeler (internet, E-ticaret, E-toplantılar vb.), işletmeler arasında ve işletmeler içinde toplanan bilgilerin, toplanmasında ve analiz edilmesinde değişim yaşanmış ve değişim de beraberinde yenilikler getirmektedir (Burns and Vaivio, 2001:389).

2.8.3.5. Müşteri Odaklılık

İşletmelerin hedefi olan maksimum kâr elde etme, işletme devamlılığı ve ortakların beklentileri ile doğrudan etkilidir. İşletmelerde kârın bağlı olduğu iki temel etken yer almaktadır (Demir, 2008:12):

- ✓ Gelir,
- ✓ Maliyet ve Gider,

İşletmeler elde ettikleri kârlarını, ürün satışlarını maksimize ederek ve ürün satışı için katlanmış oldukları giderleri kontrol ve minimize ederek artırmak istemektedirler. İşletmeler, teknoloji ile artmış olan rekabet ortamında müşteri sadakatini kazanarak ve müşterileri elde tutarak hedeflemiş oldukları kârı yakalayabilmektedir. Bu kârı elde etmek için de işletmelerin müşteri odaklı çalışması zorunlu hâle gelmektedir. Müşteri odaklılık; işletmelerin müşterinin isteklerini göz önünde bulundurarak, müşteriye en uygun olacak fiyattan, maksimum düzeyde kaliteli ürün veya hizmet üretip müşterinin istediği zamanda müşteriye teslim etmesi ve teslimat sonrası ortaya çıkabilecek sorunlara karşı garanti hizmetini vermesidir (Demir, 2008:12-13).

Müşteri odaklılık aynı zamanda müşteri uygunluğunu sağlama olacak şekilde de tanımlanabilmektedir. Müşteri uygunluğunun sağlanması için öncelikli faktörler şunlardır (Drury, 2008:13):

- ✓ Maliyet etkinliği,
- ✓ Kalite,
- ✓ Zaman,
- ✓ Yenilikçilik-buluşçuluk (Innovation),
- ✓ Sürekli geliştirme,
- ✓ Değer zinciri ve tedarik zinciri analizi,
- ✓ Kıyaslama (Benchmarking).

Müşteri uygunluğunun sağlanması için öncelikli olan bu faktörlerin birbiri ile ilişkisi aşağıda Şekil 6’da gösterilmektedir.



Şekil 6. Müşteri Odaklılık

Kaynak: Demir, 2008:12

2.8.3.6. Yönetim Fonksiyonlarının Şekil Değiştirmesi, Stratejik Yönetim ve Rekabet Stratejileri

Yönetim muhasebesinin tarihine bakıldığında değişimine neden olan en önemli faktörlerin yönetim fonksiyonları olan planlama, kontrol etme ve raporlamanın şekil değiştirmesi olduğu görülmektedir. Yönetimin temel fonksiyonlarına baktığımızda, yöneticilerin plan yapması, çalışanları koordine etmek, yapmış oldukları planlarını yürütme ve faaliyet sonucu kontrol etmeleri olarak sıralanmaktadır (Koç-Yalkın, 1989:19-20).

Yönetim muhasebesi, işletmelerin yürütmüş oldukları yönetim faaliyetlerinin devamını sağlayacak bir sistem olarak incelendiğinde, yönetim muhasebesi ve stratejik yönetimin birbirinden ayrılmaz ikili oldukları görülmektedir. İşletme yönetiminin belirlemiş olduğu stratejilerin uygulanması için yönetim muhasebesinde kullanılan teknikler kullanılmaktadır (Dixon, 1998:273).

2.8.3.7. Sosyal, Politik ve Kültürel Faktörler

Yönetim muhasebesinde birbiri ile karşılaştırılan iki ülkeye baktığımızda birbiri ile çok farklı olduğu görülmektedir. Bu farklılıklara sebep olan tarihte yaşanmış olan olaylar, ülkelerin içinde bulundukları ekonomik şartlar vb. birçok sebepten bahsetmek mümkündür. Bu

sebeplerin asıl nedenine baktığımızda ülkelerin birbirinden farklı kültüre sahip olduklarından kültürel sebep oldukları anlaşılmaktadır (Nobes and Parker, 2006:514-515).

Ülkelerin sahip olduğu sosyal, politik ve kültürel değerlerin muhasebenin genel kabul görülmüş standartları ile ilişkileri olduğu kadar yönetim muhasebesi ile de ilişkileri bulunmaktadır. Bu açıdan bakıldığında yönetim muhasebesinin alanı da genişlemiş olup ülkelerin raporlama konuları yönetim muhasebesinin alanına dâhil edilmektedir. Yönetim muhasebesi ilk aşamalarında daha çok ülke bazlı ekonomik olaylar ile ilgilenirken, makro ekonomik olayların başlaması ve ülkelerin birbirini etkilemesi ile yönetim muhasebesinin etki alanı da genişlemektedir (Demir, 2008:17-18).

2.9. Yönetim Muhasebesinin Araçları

Yönetim muhasebesi teknikleri teorisi ile yönetim muhasebesinin araçlarının işletmeler tarafından kullanılması arasında her zaman bir boşluk olmaktadır. Aslında uygulamada kullanılan yönetim muhasebesi araçları, araştırmacıların ve akademisyenlerin kullanımda olması gerektiğini düşündüklerinden farklı olabilmektedir (McLellan and Moustafa, 2008:54). Yönetim muhasebesi araçları, yöneticilere tam zamanında ve önemli bilgileri sunma açısından büyük bir rol oynamaktadır. Bu nedenle yöneticiler işletmelerinde rakiplerine göre üstün avantajlar elde etmelerine yardımcı olan daha iyi kararlar vermektedir (Wang and Huynh, 2013:2).

Yönetim muhasebesi faaliyet alanlarını, işletmelerin bütçeleme, yapacakları faaliyetler için planlama, işletme kârlılığı, işletme performans değerlendirmesi, işletmeler arası veya bölümler arası performans karşılaştırması, işletme verimliliğini artırma vb. oluşturmaktadır. Mamul karması oluşturma, karar alma, ürün fiyatlama, işletmenin yapacağı yatırımları değerlendirme de yönetim muhasebesi kapsamı olarak değerlendirilmektedir. İşletmeler için önemli olan bu alanlarda yerinde ve zamanında kararların alınması açısından işletmeler yönetim muhasebesi araçlarını kullanmak zorundadırlar (Coombs et al., 2005:7).

İşletmelerin kullanmış oldukları yönetim muhasebesi araçları birbirinden farklı olarak sınıflandırılrsa da literatürde kabul edilen yönetim muhasebesi araçları aşağıdaki gibi yer almaktadır.

2.9.1. Bütçeleme Araçları

Bütçeleme araçlarını açıklamadan önce, bütçenin tanımına, işlevlerine, amaçlarına ve yararlarına değinmekte gerekmektedir.

İşletme yöneticileri, işletmenin rutin işleri yanında işletmenin gelecekte yapmasını hedeflediği şeylerin de planlamasını yapmaktadırlar. Planlamayı, gelecekte yapılması düşünülen faaliyetlerin, kim tarafından, nasıl, hangi şekilde yapılacağını önceden belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Bütçe ise planlanan faaliyetin rakamsal/sayısal olarak ifade edilmesidir (Yükçü, 2011:844). Bütçe, belirli bir süre için bir planın nicel ifadesidir. Planlanan satış hacimlerini ve gelirlerini kaynak miktarlarını, maliyetlerini ve giderlerini varlık yükümlülüklerini ve nakit akışlarını içerebilmektedir (CIMA, 2005:5). Bütçe, genellikle işletmelerin bir yıllık planı gibi düşünülse de uzun süreli planlarını kapsayan planlardan oluşmaktadır. Bütçe süresi işletme yönetimine kalmış bir şeydir. Bir yıldan kısa süreli olabileceği gibi, üç yıllık, beş yıllık hatta işletme ömrü kadar uzun süreli bütçeler de hazırlanabilmektedir (Gazely and Lambert, 2006:51).

İşletme yönetiminin hazırlamış olduğu bütçenin, işletme çalışanlarıyla uyumlu olması gerekmektedir. Çünkü işletmenin belirlemiş olduğu bütçe çok yüksek olursa işletme çalışanları bu belirlenmiş olan hedefe ulaşamayabilirler ve sonuç olarak bütçe açığı ortaya çıkmaktadır. Bütçe hedefi çok düşük olursa, işletme çalışanları bu belirlenmiş olan işletme hedeflerine rahatlıkla ulaşırlar ve yine bütçe açığı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle işletmelerin belirleyeceği bütçe hedeflerinin işletme çalışanlarının motivasyonu göz önünde bulundurularak belirlenmesi gerekmektedir (Warren et al., 2014:983-984).

Bütçenin en temel işlevi; tanımdan da anlaşılacağı üzere işletmelerin gelecek için planladıkları hedefleri takip etmektir. Bütçenin, planlama yapmak, çalışanlara ön bilgi vermek ve faaliyet sonuçlarını kontrol etmek dışında diğer işlevleri aşağıda özetlenmektedir (Kutlan, 1998:24-25):

Yönlendirme: İşletmenin belirlemiş olduğu hedefe odaklanmak ve sonuçlarını netleştirmek, hedefe uygun şekilde davranmalarını sağlamaktır.

Koordinasyon ve Entegrasyon: İşletmenin hazırlamış olduğu bütçeden sadece işletme yönetimi sorumlu değildir. Bu yüzden işletmenin tüm bölümlerinin uyum içinde hareket etmesini ve bu bölümler arası uyumun seffaflaşmasını sağlamaktır.

Motivasyon: İşletme personelinin, şirketin belirlemiş olduğu planlar ve hedeflerle özdeşleşmesini sağlamak konusunda bütçe önemli bir yer tutmaktadır.

Bütçe işletmelerin bütün amaç ve hedeflerin yer aldığı bir yönetim aracıdır. Bütçenin amaçları aşağıda yer almaktadır (Lazol, 2016:403-404; Kaygusuz ve Dokur, 2015:169; Elmacı, 2015:85-87):

- ✓ İşletmenin belirlemiş olduğu zaman dilimi için uygun plan yapmasını sağlamaktır.
- ✓ İşletmedeki bölümler arasında uyumu sağlamaktır.
- ✓ İşletmenin bölümleri arasında iletişimi sağlamaktır.
- ✓ Planlama sonucu gerçekleşmiş olan sonuçların, daha önce belirlenmiş olan hedefler ile karşılaştırmasını sağlayan denetimi yapmaktır.

- ✓ İşletmenin yönetim kadrosunun performansını değerlendirmektir.

İşletmenin hazırlamış olduğu bütçenin işletmeye yararları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Garrinson et al., 2008:372):

- ✓ İşletme yönetimi ile işletmenin çalışanları arasındaki iletişimi düzenlemektir.
- ✓ İşletmenin amaç ve hedef belirlemesini sağlamak ve gelecekte gerçekleşecek olan işletme performansına yön vermektir.
- ✓ Bütçe tüm işletmeyle alakalı olduğundan, işletmenin tüm faaliyet alanlarını koordine etmektedir. Tüm çalışanların hedefe yönelmesini sağlamaktadır
- ✓ Bütçeleme, işletmenin sahip olduğu kaynakları en verimli şekilde kullanmasını sağlamaktadır. Olası fireleri önlemektedir.
- ✓ İşletmenin gelecekte karşılaşılabileceği dar boğazları önceden kestirmekte ve önlem almasını sağlamaktadır.
- ✓ Bütçeler, işletme yöneticilerinin tüm zamanlarını günlük rutin işlere harcamasını engellemekte ve gelecek için planlar yapmasını sağlamaktadır.
- ✓ Bütçeler, işletme yöneticilerinin zamanlarını en iyi ve en verimli şekilde kullanmalarını sağlamaktadır.

2.9.1.1. Esnek Bütçeleme

Esnek bütçelemede; işletmenin hedeflemiş olduğu bütçeye ait verilerin değişik şekillerde kullanılma şekillerince oluşturma imkânı olmaktadır. Esnek bütçelemede, işletmenin planlanan uygulamalarına uygun olacak şekilde bütçeler oluşturulmaktadır. İşletmelerin satış düzeylerine yönelik yüksek, orta ya da düşük seviyede bütçe oluşturulmaktadır. İşletmenin o dönem için tasarlamış oldukları alternatif bütçe türünün tespit edilmesi işletme yöneticilerinin sorumluluklarındandır (Türko, 1994:216). Değişken maliyetleri orijinal bütçe seviyelerinden sabit bütçe tutarlarını orijinal bütçe seviyelerinde tutarken elde edilen gerçek hacim için izin verilen ödeneklere genişletmektir (CIMA, 2005:6).

Esnek bütçeleme, sabit bütçelemenin tam tersi olmaktadır. Hedef olarak belirlenen bütçeler ile gerçekleşmiş olan sonuçlar arasındaki farkın giderilmesinde işletme yönetimine

yardımcı olmaktadır. Esnek bütçe, iyi bir bütçeleme tekniğinin yanı sıra kontrol aracıdır. Faaliyet düzeyinin doğrulukla tahmin edilemediği esnek bütçeler hazırlanmaktadır. Esnek bütçelerin hazırlanması, normal olarak, gerçek hayat çalışmalarında benimsenmektedir (Gopal, 2009:407).

2.9.1.2. Tahmin Yürütme

Gerçek sonuçlar her raporlandığında, başka bir tahmin dönemi eklendiğinde ve ara dönem tahminlerinin güncellendiği, sürekli güncellenen tahmindir. Bütçe, en erken muhasebe süresinin sona erdiği başka bir hesap dönemi (ay veya çeyrek) eklenerek sürekli güncellenmektedir. Gelecekteki maliyetlerin ve/veya faaliyetlerin doğru bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda kullanımı özellikle yararlıdır (CIMA, 2005:5).

İşletmeler tarafından hazırlanan bütçeler işletme yönetiminin vereceği karara göre aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olacak şekilde hazırlanmaktadır. Tahmin yürütme aracında, hazırlanmış olan bütçenin, süresinin üzerine bir ay, üç ay veya bir yıl gibi süreler eklenerek sürekli bir şekilde güncel tutulmaktadır (Horngren et al., 1996:179). Dışa dönük olan tahmin yürütme, işletmelere amaçlarına ulaşmada büyük olanaklar sağlamaktadır.

2.9.1.3. Artırımlı Bütçeleme

Artırımlı bütçeleme, ilgili dönemde işletmenin hâlihazırda kullanmakta olduğu bütçenin üzerine, işletme yönetiminin yapmış olduğu görüşmeler sonucu belirlemiş oldukları oran kadar bütçeye ilave ederek sonraki dönemin bütçesinin oluşturulmasıdır. Bu bütçeleme, sıfır tabanlı bütçeleme tam tersi olarak hazır bütçelerin üzerine ekleme yapıldığından işletmeye zaman tasarrufu sağlayan yönetim muhasebesi araçlarından sayılmaktadır (Atrill and McLoney, 2015:199; Gowthorpe, 2008:181). Bütçe belirleme, geçen yıl gerçekleşenlere dayanarak, önümüzdeki bütçe dönemini (örneğin enflasyon) etkilemesi beklenen faktörlerdeki değişiklikler için bazı düzeltmelerle yapılmaktadır. Bu yaklaşım artan bütçeleme olarak bilinir ve genellikle araştırma-geliştirme ve personel eğitimi gibi ihtiyarî bütçeler için kullanılmaktadır. Bu tür bir bütçeyle, bütçe sahibine (bütçeden sorumlu yönetici) ilgili faaliyet alanında harcanacak toplam para tahsis edilir. Bu tür bütçelere "ihtiyarî" bütçeler denir çünkü tahsis edilen tutar normalde üst yönetimin takdirindedir. Bu bütçeler yerel ve merkezî yönetimde (ve diğer kamu kurumlarında) çok yaygındır ancak ticari işletmelerde de az önce

bahsettiğimiz faaliyet türlerini kapsamak için kullanılmaktadır (Atrill, 2015:199).

Bu bütçeleme aracı, işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşması için, asıl işleriyle ilgili olmayan harcamaları desteklemediğinden eleştiri alan bir yönetim muhasebesi aracıdır. İşletmenin içinde yer aldığı duruma göre işletmenin giderlerini azaltma ya da kısıtlama gibi bir imkân sunmamaktadır (Atkinson et al., 2012:433).

2.9.1.4. Sıfır Tabanlı Bütçeleme

Sıfır tabanlı bütçeleme, yönetim muhasebesi araçlarından olan artırımli bütçeleme aracının tam tersi olarak, daha önce yapılmış olan bütçe yokmuş gibi kabul edilerek, ilgili dönem için daha önce hiç bütçeleme yapılmamış gibi yeniden bütçe yapılmasıdır (Gowthorpe, 2008:181). Çataloluk 2006 yılında yapmış olduğu araştırmasında sıfır tabanlı bütçelemeyi baştan hazırlanan bütçeler şeklinde tanımlamaktadır. Bu bütçelerde işletmeler açısından sadece bütçe artış yolu izlendiği görülmektedir (Çataloluk, 2006:232).

Sıfır tabanlı bütçeleme, işletmelerin daha önce hazırlamış olduğu bütçelerden bağımsız olduğundan, sürekli değişim içinde olan işletmelerin o anki şartlarına uyum sağlama konusunda faydalı olan bütçelemedir. Ancak her dönem başında daha önceki bütçeler yok sayıldığından işletme baştan bütçe hazırlamak zorunda kaldığından işletmeyi masraflı bir bütçe sürecinin içinde bırakmaktadır (Atkinson et al., 2012:433). Bu bütçeleme türü, doğru bir şekilde işletmede uygulandığı zaman işletmeye hem üretim maliyetlerinin kontrolünde hem de ürün üretim maliyetinin seviyesinin daha aşağı çekilmesinde yardımcı olur.

2.9.1.5. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmelerin gelecek dönem için planlamış oldukları çıktıyı almak için yapılması gereken faaliyetlerin ve bu faaliyetler için işletmenin kaynaklarından tüketilecek olan miktarını ve maliyetini bütçelemektir. İşletmelerin yapacakları faaliyetleri planlaması ve bu faaliyetleri kontrol etmesi için tahmini olarak işletmenin hedeflemiş olduğu amaca ulaşmak için işletmenin mevcut olan durumunu iyileştirmek amacıyla işletmenin durumunu yansıtan hedef ve bütçesini gerçekleştirmektir (Karaca ve Yıldız, 2010:2-3). Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmelerin bir sonraki dönemde hangi bölümün ne kadar kaynağa ihtiyacı olduğunu tespit etmek, işletmenin üreteceği ürün ve hizmetlerin satılabilmesi için gerekli olan faaliyetlerin öngörölmüş maliyetlerini kullanan bir harekât planı olarak tanımlanmaktadır (Öker, 2003:80).

Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmeler tarafından birçok alanda kullanılmakta ve fayda sağlanmaktadır. İşletmelerde en çok kullanılan alanlar şöyle sıralanmaktadır (Brimson and Antos'dan [1999] aktaran Karaca ve Yıldız, 2010:2):

- ✓ İşletmelerin ürettiği oldukları ürünlerin fiyatlandırılmasında,
- ✓ İşletmenin sürekli gelişmesini desteklemek amacıyla,
- ✓ Rekabet içinde olan işletmeler arasında kıyaslama yapılırken,

Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmelerin sadece finansal verilerini kullanarak sınırlı bütçeler oluşturan değil bu verilerin yanında işletmelerin operasyonel verilerinin planlamasını ve planlama sonucunda ortaya çıkan sonuçların test edilmesini de sağlayan bir bütçeleme aracıdır (Karaca ve Yıldız, 2010:2-3).

2.9.1.6. Mali Yıl Tahminleme

Mali yıl tahminleme aracının amacı; işletmelerin içinde bulunduğu ve gelecek dönemin mali koşullarını değerlendirmek ve bu değerlendirmeye göre kararların alınmasına yardımcı olmaktır. Mali yıl tahminlemesi, hükümetin uygulamış olduğu mali politikalarından ve işletmelerin stratejik hedeflerinden etkilenmekte olup gelecek gelir ve harcamaların ne yönde olacağına yardımcı olmaktadır. Mali yıl tahminleme aracı, işletmelerin hazırlamış olduğu bütçenin bir parçasını oluşturmaktadır. Başarılı olarak hazırlanırsa işletmelerin mali durumu ile ilgili faydalı sonuç vermektedir. İşletmelerin verecekleri kararlara yardımcı olmaktadır (Apak, 2018:17).

2.9.2. Faaliyet Araçları

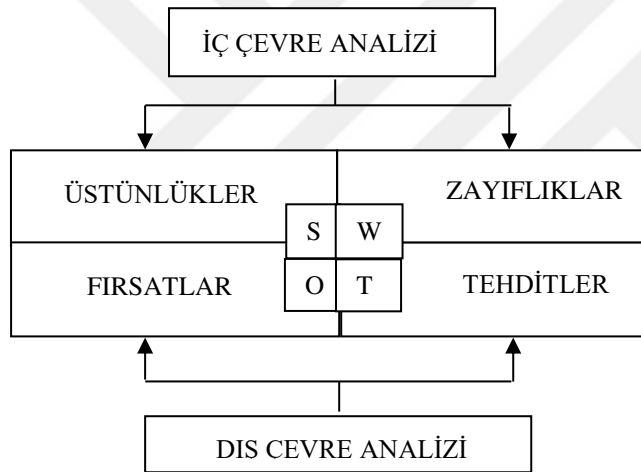
İşletmelerin faaliyetlerinin devamlılığı için kullanmış oldukları yönetim muhasebesi faaliyet araçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Apak, 2018:25-26):

- ✓ SWOT analizi,
- ✓ Müşteri ilişkileri yönetimi,
- ✓ Toplam kalite yönetimi,
- ✓ Risk yönetimi,

Yukarıda sıralamış olduğumuz yönetim muhasebesi faaliyet araçları aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

2.9.2.1. Swot Analizi

Yönetim muhasebesi araçlarından olan SWOT analizi, İngilizceleri Strength (Güçlü), Weakness (Zayıf), Opportunities (Fırsatlar) ve Threats (Tehditler) olan kelimelerin ilk harflerinin bir araya getirilmesi ile oluşmaktadır. SWOT analizi, işletmelerin faaliyetlerinde gelecek için hedeflemiş oldukları planlarının şekillenmesine ve işletmelerin yol haritasını belirlemede yardımcı olmaktadır. SWOT analizi, işletmelerin gelecek dönemler için planlamış oldukları planların uygulanmasına geçmeden önce işletmenin içi ve dışı ile ilgili olan bütün faktörlerin işletme açısından güçlü, zayıf, fırsat ve tehditlerin değerlendirilmesidir. İşletmenin belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşmak için ve bu amaçlara etkisi olan bilgilerin toplanmasına ve analiz etmesine yardımcı olmaktadır (Duman, 2012:30). Swot analizi aşağıda Şekil 7’de görülmektedir.



Şekil 7. SWOT Analizi

Kaynak: Aktan, 2008:12

İşletmelerin dış çevresinde işletmeye etki eden olumlu değişimler işletmelerin başarısına etki eden fırsatlar ve olumsuz değişimler işletmeye etki eden tehditlerdir. İşletme yönetiminin görevi, işletmeye etki eden fırsatları en iyi şekilde değerlendirmek ve tehditlerin etkisini minimum seviyeye indirmektir. SWOT analizinin avantajları olduğu gibi dezavantajları da bulunmaktadır. İşletme SWOT analizinin avantaj ve dezavantajlarını göz önünde bulundurarak analiz yaparsa, işletmeye yol haritası olacaktır. İşletmelerin SWOT analizi dışında kullanmış olduğu başka analiz çeşitleri de bulunmaktadır. Bu analizler işletmeye yol haritası çizmesinde faydalı olmaktadır (Pearce and Robinson, 2015:140-145).

2.9.2.2. Müşteri İlişkileri Yönetimi

İşletmenin sahip olduğu her müşteri işletme için aynı ekonomik değere sahip olmamaktadır. İşletmenin sahip olduğu her müşterinin işletmeye getirisi birbirinden farklı olmaktadır. Her müşterinin işletmeye getirisi farklı olduğundan, işletme müşterisine sunmuş olduğu teklif de müşteriden müşteriye değişiklik göstermektedir. Teknolojinin de gelişmesiyle işletmeler daha çok müşteri odaklı bir yapıya doğru ilerlemektedir (Reinartz et al., 2004:295-296).

İşletmeler sahip olduğu müşterilerine ait verileri toplamak amacıyla farklı yazılımlar kurmaktadır. Müşteri ilişkileri yönetimi olarak adlandırılan bu araçlar müşterilerin sergilemiş oldukları davranışları ve işletmenin faaliyet sonuçlarını öğrenme, saklama ve test etme imkânlarını sunmaktadır. İşletmeler yapmış olduğu testler sonucunda, işletmeye yeni müşteri kazanma ve elde bulundurdıkları müşterileri kaybetmeme imkânı sunmaktadır (Apak, 2018:25; Boulding et al., 2005:160).

2.9.2.3. Toplam Kalite Yönetimi

Verimlilik ve kalite, günümüzün iş rekabeti için parola olarak görülmektedir. Şirketler sadece üretkenliği ölçmek ve iyileştirmeler konusunda ısrar etmekle kalmamakta, aynı zamanda kalitenin müşterileri memnun eden, satışları artıran ve kârı artıran pazar ürünlerine getirilmesi anlamına geldiği konusunda ısrar etmektedir (Al-Khadash and Feridun, 2006:299).

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte günümüz çağında işletmelerin üretmiş oldukları ürünler ve hizmetler de karmaşık hâl almaktadır. İşletmeler üretmiş oldukları ürün ve hizmetlerin karmaşık hâl almasıyla birlikte işletme sürecinin ve üretilen ürünlerin kontrolünün bir arada yapılabilirdiği; kalite kontrolü yoluyla firma performansını yükseltmek ve iyileştirmek amacıyla yapılan yoğun çabaların doğal bir genişlemesini temsil eden bir düzen oluşturmaktadır. Bu düzen kalite yönetim sistemidir (Al-Khadash and Feridun, 2006:300; Mangelsdorf, 1999:419-420). Yoğun küresel rekabet ve azalan ticaret engelleri, şirketlerin pazar paylarını sürdürmelerini gittikçe zorlaştırmaktadır. Telekomünikasyon ve bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler geleneksel giriş engellerini (ör. coğrafi ve ticaret engelleri) bozduğundan, farklı pazarlarda faaliyet gösteren şirketlerin rekabeti artmaktadır (Khan, 2003:374). Ekonomide ve ticari ilişkilerde oluşan gelişmelere bağlı olarak işletmelerin

hedeflerini tutturma, kâr marjını yükseltme ve rekabet etmeleri için TKY'ye geçmeleri gerekmektedir (Karcıoğlu, 2000:33).

Teknolojinin geliştiği günümüzde TKY, işletmelerin başarılı olmalarının önemli şartlardan birisi olarak görülmektedir ve bu şartı kabul edip uygulayan işletmeler alanlarında istedikleri başarıyı yakalamaktadırlar (Şakrak, 1997:54; Üstün, 1996:351). TKY, müşteri ihtiyaçlarının ve iş hedeflerinin ayrılmaz olduğunu kabul eden kurumsal bir felsefedir. Başarılı olmak için, üst yönetim odaklı olmak gerekmektedir. TKY “beş kalite sütunu”na dayanmaktadır (Fojt, 1995:34):

- ✓ İşletmelerin sahip olduğu müşterilere odaklanma,
- ✓ Sürekli ölçüm ve kontrol,
- ✓ Ürünlerini sürekli iyileştirme,
- ✓ Toplam katılım sağlamak,
- ✓ Teknolojik sistemlerle destekleme,

Bu önkoşullara dayanarak (kendileri örgütsel değerler ve misyon üzerine kurulmuştur), operasyonlar takım temelli bir durumda sürekli olarak iyileştirilecek bir dizi süreç olarak görülmektedir. Süreç iyileştirme, süreç kontrolünü geliştirirken ve değişen müşteri taleplerine yanıt vermek için iç mekanizmaları güçlendirirken, etkinliği ve verimliliği optimize etme alıştırmaları hâline gelmektedir (Fojt, 1995:34).

TKY, işletmelerin üretmiş olduğu ürün ve hizmetin kalitesinin en iyi şekilde artırılmasında, işletmelerin sadece yönetimini değil tüm işletmeyi hedef olarak kabul eden bir yönetim aracıdır (Acar ve Özçelik, 2011:12). Bundan dolayı kalite güvencesinin tam olması için tüm işletme çalışanlarının sorumluluğu söz konusu olmaktadır (Khan, 2003:374-375). İşletmelerin içinde kötü bir yönetim anlayışı ve yönetim kadrosu olursa işletmelerin etkin ve başarılı çalışması beklenemez (Fojt, 1995:34).

TKY'nin, işletmelere getirmiş olduğu disiplin ile işletmelerde hata yapma oranı minimum seviyeye indirilmekte ve bununla birlikte işletmelerin kalite için katlandıkları maliyetler azalmakta, işletmelerin sahip olduğu kapasite etkin bir şekilde kullanılmakta ve ürüne katma değeri olmayan faaliyetler azalmaktadır (Kaygusuz, 2006:9). TKY, işletmelerin sahip olduğu tüm faaliyetlerinde en iyi kaliteyi yakalamayı hedeflemekte bunun yanı sıra müşterinin talep ettiği ürünleri elde etme imkânıyla birlikte minimum maliyet sağlamaktadır (Savcı, 2019:16; Akkaya, 2015:14). TKY, işletmelerin elde etmiş olduğu ürün ve hizmetlerde tasarım aşamasından başlayarak, satış sonrası hizmete kadar olan süreci kapsamaktadır (Mangelsdorf, 1999:423).

Kalite kontrolü, müşterilerin memnuniyetle satın alacakları optimum maliyet etkinliği

ve kullanışlılığa sahip ürün ve hizmetlerin geliştirilmesi, tasarlanması, üretilmesi, pazarlanması ve servis edilmesinden oluşmaktadır (Martinez-Lorente et al., 1998:381). TKY, işletme içinde en iyi şekilde kalite üretilmesi için işletme çalışanlarına eğitim verir, grup halinde çalışmayı öğretir, işletmenin belli başlı bölümlerinin değil tüm işletme bölümlerinin katılımını ve çalışanlara sorumluluk bilinci almalarını sağlamaktadır (Jose Tari, 2005:183).

Bulundukları rekabet ortamında en iyi şekilde yer almayı hedefleyen işletmelerin, rakip işletmelere nazaran ürün kalitesi, düşük maliyet ve en hızlı üretimi yakalaması gerekmektedir. Kalite maliyeti, bir ürünün üretildiği veya sunulan bir hizmetle ilgili olarak bir şirketin performansının ölçüsü olarak düşünülmektedir. Bir şirkete kalite maliyet analizi yapmanın değeri, parasal bir analiz birimi ve potansiyel iyileştirmeler açısından atıkları vurgulamak için süreçlerine, ölçümlerine ve katma değerli olmayan faaliyetlerine odaklanmaktır. Kalite yönetimi kullanan işletmeler, üretimin tüm aşamasında süreci takip edebilmektedir. Süreç iyileştirmeleri için süreç ölçüm araçları geliştirmekte ve üretmiş oldukları ürün ve hizmete katkısı olmayan ek maliyetleri düşürerek rekabet avantajı sağlamaktalar (Roden and Dale, 2006:179). TKY'nin işletmelerde kullanılması, ürünlerde hata oranını düşürmüş olup tekrar işleme maliyetlerini de ortadan kaldırmaktadır. Böylece işletmenin verimlilik oranı daha da artmaktadır. Minimum maliyet maksimum kalite başarısı yakalanmaktadır (Harrington, 1999:225).

İşletmenin TKY ile rekabet gücünün artmasının nedeni, üretmiş oldukları ürün ve hizmette maksimum kaliteyi yakalamanın yanında ürün ve hizmetlerin verimliliğinin de artmış olmasıdır (Üstün, 1996:352). TKY, işletmelerin üretmiş oldukları ürün ve hizmetin müşteriye ulaştıktan sonra ortaya çıkma ihtimali olan sorunların; işletmenin sahip olduğu pazar payı oranının düşmesi, bağlı müşteri sadâkatinin azalması, işletmenin sahip olduğu marka değerini kaybetmesi gibi sorunları da azaltmaya yardımcı olmaktadır (Kefe ve Turhan, 2017:17-18).

2.9.2.4. Risk Yönetimi

Risk yönetimi, işletmenin kurumsal hedeflerine ulaşmaya kaçınılmaz olarak maruz kaldığı riskleri anlama ve yönetme sürecidir. Yönetim amacıyla, riskler genellikle operasyonel, parasal, yasal uyum, bilgi ve personel olarak ayrılmaktadır. Risk yönetimine entegre çözümün bir örneği kurumsal risk yönetimidir (CIMA, 2005:53).

İşletme üretimini yaparken, ürün girdileri ve çıktıları, ürün üretim süresinde, çalışan personelden ya da işletme ile ilgili konularda beklenmeyen bir şeyin ortaya çıkmadan önce

tespit edilmesi, engellenmesi ya da ortadan kaldırılması risk yönetiminin kapsama alanına girmektedir. İşletme yönetimi, yönetim muhasebesi araçlarından olan risk yönetimini ilgilendiren bu konuları değerlendirerek atılması gereken adımları atması işletmenin yararına olmaktadır (Apak, 2018:26-27).

2.10. Stratejik Yönetim Muhasebesi

Araştırmanın bu kısmında strateji ve stratejik yönetim hakkında bilgi verilecek olup daha sonra stratejik yönetim muhasebesi, stratejik yönetim muhasebesinin önemi ve yararları, stratejik yönetim muhasebesi ile geleneksel yönetim muhasebesi karşılaştırılması ve stratejik yönetim muhasebesinin araçları açıklanmaya çalışılacaktır.

Son yıllarda strateji ve stratejik yönetimin, stratejik planlama kavramlarının iş hayatında ve hatta günlük yaşamda daha sık kullanıldığına tanık olmaktayız (Khemesh, 2017:3). Stratejik yönetim muhasebesini tanımlamadan önce, üretim işletmeleri başta olmak üzere diğer sektörler ve faaliyet alanlarında önemli bir yere sahip olan strateji ve stratejik yönetim kavramlarının ne olduğunu tanımlamak daha doğru olacaktır.

İşletmelerin hayatta kalması ve başarısının iyi bir strateji seçimi ve uygulanmasına bağlı olduğu konusunda bir fikir birliği olsa da iyi bir stratejinin ne olduğundan ve strateji hakkında aynı fikir birliğinden bahsetmek mümkün değildir. Stratejik yönetim ve stratejik yönetim muhasebesi hakkında bilgi edinmeden önce, stratejinin ne olduğunu anlamamız bizim için uygun olmaktadır. Kökeni askeri bir terim olan strateji hakkındaki ilk tartışma, Sun Tzu, Homer, Euripides ve diğer birçok yazar üzerine kurulmaktadır(Khemesh, 2017:3). Strateji, işletmelerin rekabet çevresi içinde rakiplerin yapmış olduğu faaliyetleri inceleyerek hedeflerine ulaşmak için belirlemiş olduğu sonuç odaklı, muhasebenin süreklilik kavramı gereği uzun dönemli, dinamik ve değişken kararların genel topluluğu olarak tanımlanmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2013:35).

Strateji, bir işletmenin hedeflerine nasıl ulaşacağını belirleyen ve rakiplerinin eylemlerini izleyen nihai sonuca odaklanarak uzun vadeli bir perspektife dayanan dinamik bir karar alma topluluğu olarak tanımlanmaktadır (Khemesh, 2017:3). Geleneksel strateji görüşü, örgütün en üst kademelerinden, örgütün nereye gidebileceğine yani amaçlarına veya hedeflerine ve bu hedeflere en iyi nasıl ulaşabileceğine ilişkin daha geniş ve uzun vadeli bir bakış açısına sahip olanlardan kaynaklanmaktadır. Strateji bir kez belirlendikten sonra, üzerinde anlaşmaya varılmış bir strateji kuruluşun aşağıya iletilir ve orta ve alt düzey yönetim

pozisyonlarında olanlar tarafından uygulanmaktadır (Roslender and Hart, 2010:9). Köse'ye göre strateji şu şekilde tanımlanmaktadır (Köse, 2008:21-22):

- ✓ Düne, bugüne ve geleceğe bakabilmektir.
- ✓ Rakipler tarafından görülmeyen fırsatları ve tehditleri sezebilmektir.
- ✓ İşletme için ortaya çıkmış olan riskleri rakiplerden farklı olarak algılayıp ona göre değerlendirme yapabilmektir.
- ✓ İşletmenin gelecekte elde edeceği gelirleri için bugünden ortaya çıkacak kayıpları kabullenebilmektir.
- ✓ İşletmenin önüne çıkan engelleri fırsata çevirerek yükselmek için bunları merdiven olarak kullanabilmektir.
- ✓ Rakip ve düşmanlardan bile bir şeyler kapıp işletme amaçları için bunları bir şekilde kullanabilmektir.

Strateji, işletmenin sahip olduğu kaynak ve becerileriyle işletmeye dış çevre tarafından sunulan fırsatları ve karşılaşılabileceği tehlikeler arasında en uygun uyumun sağlanacağı şekilde faaliyetleri gerçekleştirmektir. İşletmenin sürekli değişen dış çevresinde belirlemiş olduğu amacına nasıl ulaşacağını planladığı işlemler toplamıdır (Ergin, 1997:18). Strateji, sadece stratejik içeriğe odaklanma olarak değil aynı zamanda bu stratejik hedeflerin yönetilmesi olarak da anlaşılmaktadır (Hutaibat et al., 2011:362).

Strateji, işletmelerin faaliyetlerini yürüttüğü çevresinde etkileşim içinde olduğu diğer işletmeler ile arasında olan ilişkileri inceleyerek işletmenin hedeflerinin belirlenmesi, yapacağı faaliyetlerin tespit edilmesi ve işletmenin yapacağı faaliyetler için ihtiyaç duyduğu kaynakları tahsis etmektir (Dinçer, 1994:6-10). İş stratejisinin sadece uzun vadeli planlama değil aynı zamanda rakiplerin planlarını da dikkate alması gerektiği görülebilir, asıl amaç firmayı rekabet avantajı pozisyonunda tutmaktır (Lord, 1996:347).

Örgütlerin varlığını devam ettirmek ve hedeflerine ulaşmak için izlemiş oldukları yoldur (Özer, 2015:70-71). İşletmelerin sahip olduğu politikaların, gelecekte varmak istedikleri hedefleri, ne zaman nerede olmak istedikleri ve olmak istediği hedef için sahip olduğu varlık ve kaynakların nasıl dağıtılacağını tespit etmektir (Yüzbaşıoğlu, 2004:389). Belirli bir hedefe ulaşmak için ihtiyaç duyulan kaynakların belirtilmesini içeren eylem sürecidir (CIMA, 2005:54).

İşletmenin sahip olduğu müşterilerinin beklentileri doğrultusunda, rekabet çevresi içinde rekabet ettiği rakiplerinden kendini farklı gösterecek değerleri oluşturmaktır. İşletmelerin rekabet çevresi içinde nasıl rekabet etmeleri gerektiğini ve işletme yönetiminin işletme için doğan fırsatları nasıl takip edeceklerinin tanımıdır (Horngren et al., 2012:47,62). İş

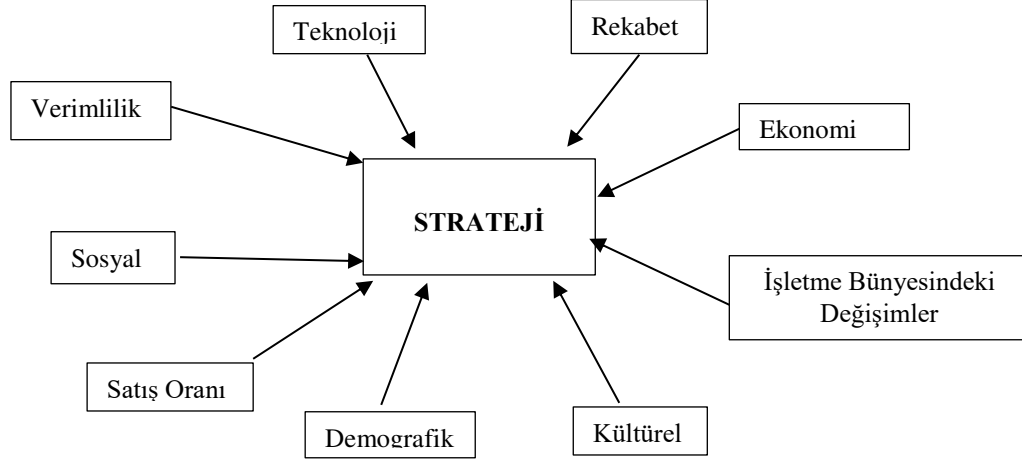
yönetimi açısından strateji kavramını doğru anlamak için bazı ayırt edici özellikler şu şekildedir (Khemesh, 2017:3):

- ✓ Strateji, işletmenin yönünü tamamen kontrol etmeyi amaçlamaktadır.
- ✓ Strateji, işin uzun vadeli refahını etkilemektedir.
- ✓ Strateji, operatörün görebileceği bir ufka göre uzun bir zaman ufkunu kapsar; genellikle haftalar veya aylar yerine yıllarca ölçülmektedir.
- ✓ Tek bir parçadan ziyade bütünü çevreleyen bir etki bulunmaktadır.
- ✓ Strateji, organizasyon kaynakları ve yetenekleri ile ilgili olarak oluşturulur ve bu kaynakları ve yetenekleri tam kapasite kullanmaktadır.
- ✓ Strateji, örgüt ile çevre (bir yanda örgüt ve diğer yanda misyonu) arasında mümkün olan en iyi uyumu yaratmayı amaçlamaktadır.
- ✓ Stratejik kararlar büyük kaynaklar gerektirir ve bu kararlardan geri dönmek zordur.
- ✓ Strateji, kuruluşun ona olan bağlılığının gücü ve onu değiştirememesi ile ayırt edilmektedir.
- ✓ Rekabetçi bir ortamdaki kuruluşlar için, stratejisiyle rakiplerine karşı avantaj sağlamak genellikle arzu edilmektedir.
- ✓ Normal şartlar altında bir kuruluş veya iş birimi, kaynaklarını ve enerjisini aynı anda odaklayabilen yalnızca birkaç farklı stratejiyi izleyebilmektedir.
- ✓ Strateji fütüristiktir; bu nedenle belirsizlik ve risk içermektedir.
- ✓ Strateji ne yapılacağını ve ne yapılamayacağını göstermektedir. Bu kaçınılmaz olarak değişim gerektirmektedir ve bazen iş operasyonlarının birçok yönünde köklü değişiklikler olmaktadır.

Yapılmış olan tüm bu tanımlardan da anlaşıldığı üzere işletme, rekabet ettiği iç ve dış çevrede olan tüm koşullara dikkat ederek rakiplerini sürekli takip etmektedir. İşletme sürekli değişim ve gelişim içinde olan bir çevrede olduğundan bu değişim ve gelişime göre hareket etmekte ve bunlara göre stratejisini belirlemektedir. İşletmenin içinde bulunduğu rekabet çevresini etkileyen faktörler şunlardır (Koçel 2001:560):

- ✓ Teknoloji
- ✓ Rekabet
- ✓ Ekonomi
- ✓ Sosyal
- ✓ Kültürel
- ✓ Demografik
- ✓ Satış oranı

- ✓ İşletme bünyesindeki değişimler
- ✓ Verimlilik



Şekil 8. Strateji – Rekabet Çevresi İlişkisi

Kaynak: Koçel, 2001:559

Strateji kavramı literatürde yer alan vizyon, misyon, amaç, hedef, politika vb. kavramlar ile yakın ilişki içerisinde yer almaktadır (Akdemir, 2012:3). Stratejinin ilişki içinde olduğu bu kavramlarla benzer noktaları olduğu gibi bunlardan farklı yönleri de bulunmaktadır.

Vizyon: İşletmenin gelecek için gerçekleştirebileceği amaç ve hedeflerin tümüdür. Yani gelecekte kendisini görmek istediği yerin resmidir (Ertuna, 2008:11).

Misyon: İşletmelerin vizyon olarak belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmak için izlemiş oldukları yoldur (Tengilimoğlu, 2011:154; Aktan, 2008:5).

Amaç: İşletmenin ulaşmak istediği hedeftir (Akdemir, 2012:55).

Hedef: İşletmenin belirlemiş olduğu amaçların elle tutulur gözle görülür hâlidir (Basık, 2012:43; Tengilimoğlu, 2011:155).

Politika: İşletmenin belirlemiş olduğu hedefine ulaşmak için izlemiş olduğu yol, uygulamış olduğu plandır (Çakır, 2008:8). Strateji, bazı belirsiz olayların olduğu ortamlarda değişim gösteren kararların toplamından oluşmakta iken politika daha çok uzun süreli hedefler için kararlar bütünü oluşturmaktadır (Küçüksüleymanoğlu, 2008:409). İşletmelerin yapmış oldukları faaliyetleri yürütmek işletme yöneticilerinin sorumluluklarındandır. İşletmenin yapmış olduğu faaliyetler dışında, işletmenin çevresinde meydana gelen değişimlerle baş etmesi de işletme başarısının anahtarıdır (Pearce and Robinson, 2015:3).

Gelişen teknolojiyle birlikte pazarların sınırlarının genişlemesi, üretim teknolojilerinin değişmesi ve müşteri isteklerinin artması iş hayatını oldukça değişken bir yapı hâline getirdi.

Bütün bu değişimler işletmelerin stratejik yönetim anlayışına yönelmelerine neden olmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2013:33).

Teknolojide ve ekonomide, maddi imkânlardan olan gelişim ve değişim sonucunda klasik yönetim modelleri yetersiz kalmaktadır. Klasik yönetim modellerinin yetersiz kalmaları modern yönetim modellerinin oluşmasına zemin hazırlamış olup bu modern yönetim modellerinden birisi de “Stratejik Yönetim”dir. İş ortamı son yıllarda yoğun bir şekilde dinamik ve giderek öngörülemez bir hâle gelmektedir. Buna bağlı olarak yönetim şirketleri daha talepkâr bir hâl almaktadır. Rekabet gücüne ulaşmak için şirketler farklı stratejiler uygulamaktadır. Yönetim muhasebesi, strateji uygulaması için ana destek sistemlerinden biri olarak kullanılmaktadır. Bu amaçla stratejik yönetim muhasebesi ve stratejik maliyet yönetimi geliştirilmektedir (Ramljak and Rogošić, 2012:93).

1970'lerin sonlarından bu yana, stratejik yönetim terimi strateji literatüründe giderek yaygınlaşmaktadır. Stratejik yönetim dönemi, strateji zorluğunun yönetim zorluğu ile büyük ölçüde bütünleştiği poststrateji dönemi olarak düşünülmektedir. Organizasyonun en üst kademelerini işgal edenlerden çok daha geniş bir örgütsel katılımcı yelpazesinin korunması hiyerarşidir. Stratejik yönetim sürecinin bu demokratikleşmesine, silo yargı yetkileri ve örgütsel hakimiyet arayışında yeri olmayan yönetimin meydan okumasına çapraz işlevsel, hatta işlevsiz bir yaklaşım eşlik etmektedir (Roslender and Hart, 2010:10). İşletmenin rekabet ettiği dış çevresinden gelme ihtimali olan tehditleri ve fırsatları, iç çevresi ile ilgili olan işletmenin güçlü ve zayıf yönlerini belirleme ve analiz etmeleri olarak gösterilmektedir. İşletme yaptığı ve yapacak olduğu analizler sonucunda sadece iç çevresini değil beraberinde dış çevresinde alacağı kararları da değerlendirmekte ve planlar yapmaktadır (Enz, 2009:5-7).

Strateji ve yönetim kelimelerinden türemiş olan stratejik yönetim kavramı 1980 yılından bu yana literatürde yer almaktadır. Bu kavram stratejilerin uygulanmaları ve sonuçlarının kontrol edilmesi amacıyla geliştirilmektedir. Stratejik yönetim, stratejilerin planlanması için uygulamadan önce araştırma, inceleme ve değerlendirmeleri inceleyerek uygulama aşamasında örgüt içi yapısal ve motivasyonel önlemleri almayı kapsayan ve işletme üst yönetimini ilgilendiren süreçler toplamıdır. Stratejik yönetim; hedef, vizyon, misyon ve amaçlardan oluşan ve kontrol aşaması ile sonuçlanan bir süreçtir (Ülgen ve Mirze, 2013:57; Duman, 2012:6-7; Okumus et al., 2010:5; Ergin ve Elmacı, 1999:31-32). Stratejik yönetim, rekabet avantajını korumak veya geliştirmek için tasarlanmış değerlendirme, planlama ve uygulama süreci olarak tanımlanmaktadır. Değerlendirme süreci iç ve dış ortamlarla ilgilenmektedir. Planlama, iş modelleri, kurumsal yön, rekabetçi taktikler, uluslararası strateji, satın almalar ve işbirlikçi eylem geliştirmeyi içermektedir. Uygulama aşaması, liderliğin uygun organizasyon yapısını

inşa etmesini, yönetim kültürünü geliştirmesini, stratejik süreçleri kontrol etmesini ve kurumsal yönetim yoluyla organizasyonu yönlendirmesini gerektirmektedir (Sammur-Bonnici, 2015:1).

Stratejik yönetim, bir kuruluştaki herkesin sadece kurum içi operasyonları ve kendi operasyonel sorumluluklarını nasıl düşünemeyeceği konusunda benzersiz bir fikir vermektedir. İşletmedeki herkes, açık havada gözlem ve büyük resme olan ilgiyi içeren yeni bir tutum benimsemektedir (Khemesh, 2017:10). Uluslararası rekabet, müşterilerin dünya genelindeki ürünlere erişimini artırmaktadır. Yoğun rekabet, çevresel değerlendirme, bir dizi stratejik plan geliştirme ve bunları uygulama süreci yoluyla stratejik eylemler inşa etmek için ortak bir çaba gerektirmektedir (Sammur-Bonnici, 2015:2).

Stratejik yönetim örgütlenme veya felsefe yolu olduğu için faydalar her zaman rakamlarla ifade edilememektedir. Aşağıda stratejik yönetimin kuruluşlara sağlayabileceği temel faydalar bulunmaktadır (Khemesh, 2017:11-12):

- ✓ Fırsatların tanımlanmasını ve değerlendirilmesini sağlamaktadır.
- ✓ Örgütsel konularda nesnel bir bakış açısı sağlamaktadır.
- ✓ Organizasyonel koordinasyon ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesini kolaylaştırmaktadır.

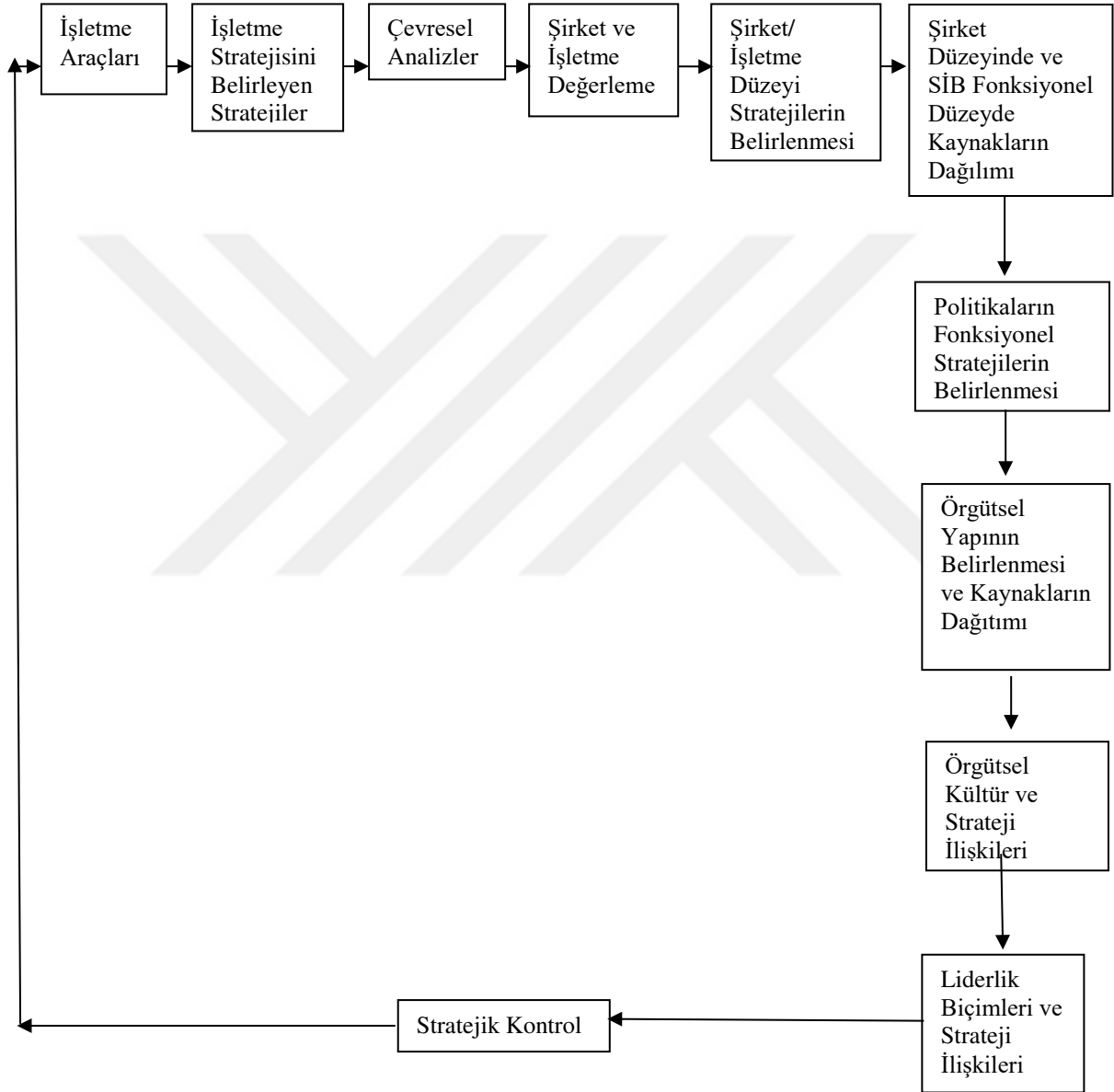
- ✓ Örgütsel değişimin olumsuz etkilerinin azaltılmasını desteklemektedir.
- ✓ Karar alma süreçleri ve organizasyonel hedefler arasında bağlantılar kurmaktadır.
- ✓ Zaman ve diğer kaynakların daha verimli ve etkin kullanılmasını sağlamaktadır.
- ✓ Çatışmaların daha kısa sürede çözülmesini sağlamaktadır.
- ✓ Kuruluş içinde etkili iletişimin sağlanmasına yardımcı olmaktadır.
- ✓ Bireysel çabaların örgütsel çabalara entegre edilmesini sağlamaktadır.
- ✓ Bireysel sorumlulukların açıkça ifade edilmesini gerektirmektedir.
- ✓ Gelecek odaklı düşünmede bireyleri motive etmektedir.
- ✓ Problem çözme çabalarına iş birliğine dayalı bir yaklaşım sergilemektedir.
- ✓ Değişime olumlu bir yaklaşım geliştirilmesini desteklemektedir.
- ✓ Organizasyon yönetimine resmi bir disiplin sağlamaktadır.

Stratejik yönetim sürecinin aşamaları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Hatiboğlu, 1995:53):

- ✓ İşletme çevresinin analizi,
- ✓ İşletme hedeflerinin ve amaçlarının belirlenmesi,
- ✓ İşletmenin stratejileri arasında olan seçeneklerin analiz edilmesi,
- ✓ Stratejiler arasında en uygun stratejinin seçilmesi,
- ✓ İşletmenin seçmiş olduğu stratejinin uygulanması,

- ✓ Stratejilerin sonuçlarının kontrol edilmesi,
- ✓ Kontrol sonuçlarının değerlendirilmesi,

İşletmeler belirlemiş oldukları hedef, amaç ve vizyon doğrultusunda planlar yapmaktadır. Yapmış oldukları bu planlar doğrultusunda işletmenin stratejik yönetim süreci oluşmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2013:57; Duman, 2012:6-7; Okumuş et al., 2010:5; Ergin ve Elmacı, 1999:31-32). Stratejik yönetim süreci aşağıda Şekil 9’da görülmektedir.



Şekil 9. Stratejik Yönetim Süreçleri

Kaynak: Ergin ve Elmacı, 1999:31-32

İşletmenin strateji oluşturması için kendisinin içinde yer aldığı rekabet çevresini iyi bir şekilde analiz etmesi ve karar alması gerekmektedir. Rekabet çevresi beş aşamadan

oluşmaktadır (Bhimani et al., 2008:771):

- ✓ Rakiplerin analizi,
- ✓ Pazara giriş potansiyeli,
- ✓ Birbirinin yerine kullanılabilen ürünler,
- ✓ Müşterinin alım gücü,
- ✓ Tedarikçilerin alım gücü,

Stratejik yönetim, işletmenin uygulamak istediği stratejilerin planlanması ve uygulanması için ihtiyaç duyulan araştırmaların, incelemelerin, değerlendirmelerin yapılması, stratejileri uygulamadan önce işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere, amaçlara ve vizyonuna uygunluğunu gözden geçiren ve uygulayan süreçtir (Ergin ve Elmacı, 1999:31). Bir işletmenin rekabet ortamı oluşturması ve bu rekabeti sürdürmesi için gerçekleştirmiş olduğu analizler, almış olduğu kararlar ve uygulamış olduğu eylemlerin toplamından oluşmaktadır (Fidan vd., 2016:223). Özü, faaliyete olan işletmelerin niye birbirinden farklı performans sergilediklerini ortaya koymaktır. Performans sonuçlarını doğru bir şekilde değerlendiren işletme yöneticileri rekabet ettiği çevrede daha uzun süreli avantajlar elde edebilir ve nasıl rekabet edeceklerini belirleyebilmektedir. Stratejik yönetimin en temel amacı; işletmelerin göstermiş oldukları faaliyetler için etkili stratejiler belirlemesi ve belirlemiş oldukları bu stratejileri uygulayarak elde ettikleri sonuçları kontrol etmektir. Stratejik yönetimin ayırt edici özellikleri şu şekildedir (Dinçer, 1994:23-24):

- ✓ İşletmenin geleceği ile ilgili olmasıdır.
- ✓ İşletmenin uzun vadeli hedeflerine odaklı olmasıdır.
- ✓ İşletmede alt-üst ilişkisinde koordinasyonu sağlamasıdır.
- ✓ İşletmenin sahip olduğu varlıkları ve kaynakları doğru ve etkili bir şekilde kullanmasına yardımcı olmasıdır.

Stratejik yönetim, stratejik yönetimi uygulayan işletmelere birbirinden farklı değerler katmaktadır. Stratejik yönetimin işletmelere katmış olduğu değerler şu şekildedir (Coşkun, 2019:4127; Pearce and Robinson, 2015:4; Ülgen ve Mirze, 2013:57; Karahan ve Özgür, 2009:61; Aktan, 2008:3):

- ✓ İşletmelerin iç ve dış çevresini analiz edip algılamasını sağlamaktadır.
- ✓ İşletmelerin rekabetçi çevresi ile etkileşmesini sağlamaktadır.
- ✓ İşletmelerin uzun vadeli planlar yapmasını sağlamaktadır.
- ✓ İşletmelerin rekabet çevresinde farkındalık oluşturmalarını sağlamaktadır.
- ✓ İşletmelerin yaptığı faaliyetlerin sürekli iyileştirilmesini sağlamaktadır.
- ✓ İşletmenin yapmış olduğu işlerde daha etkili sonuçlar almasını sağlamaktadır.

✓ İşletmenin asıl problemlerinin araştırılmasına yardımcı olmaktadır.

✓ Çevre analizi yapılır ve tehditler algılanırsa; algılamış olduğu tehditleri fırsata çevirmesine veya bu tehditleri en aza indirmesine yardımcı olmaktadır.

Stratejik yönetim bir süreçtir. Bu süreçte dikkate alınarak incelemeler sonucunda karar verilmesi gereken sorular şunlardır (Yürekli, 2017:143-144; İzci, 2014:193; Duman, 2012:6-7; Wheelen and Hunger, 1991:236):

✓ Strateji ne zaman hazırlanmalı?

✓ Stratejide izlenecek yol nasıl olmalı?

✓ Strateji niye oluşturulmalı?

✓ Stratejiden beklenti nedir?

✓ Stratejiye katkı sağlayıcılar kimlerdir?

✓ Uygulanmakta olan strateji, diğer strateji ile çatışıyor mu?

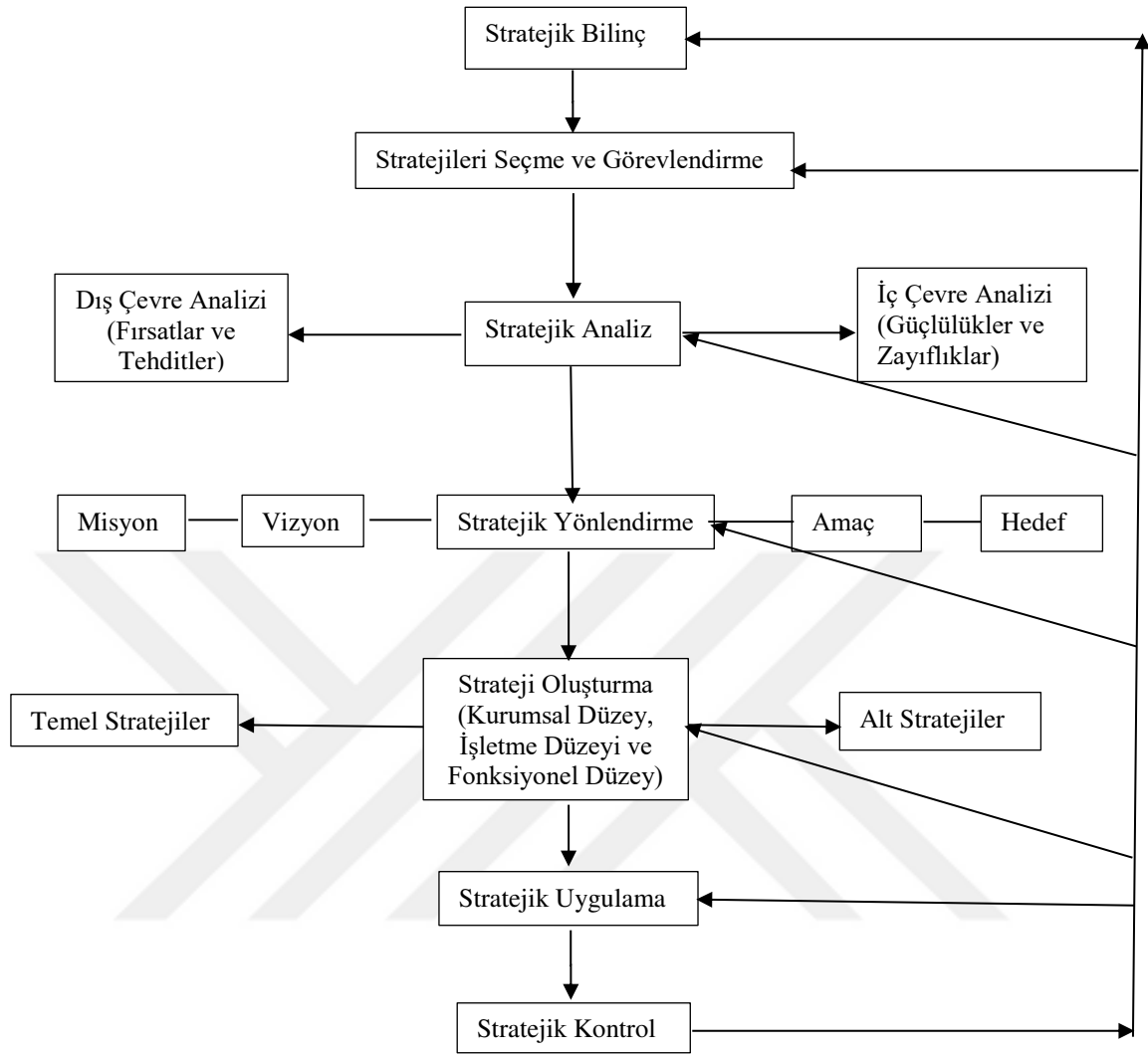
✓ Stratejinin zamanlaması doğru mu?

✓ Oluşturulacak olan strateji rekabet çevresinde işe yarar mı?

✓ Strateji işletmenin tüm personelini koordineli çalıştırabilecek mi?

✓ Strateji işletmenin maliyetleme stratejisine uygun mu?

Strateji oluşturma aşamasında; işletmenin rekabet çevresinin analizleri, vizyonu, hedefleri, amaçları vb., son aşaması olan kontrol aşamasında ise kaynak kullanımı, analizler, değerlendirmeler vb. dikkate alınmaktadır. Stratejik yönetimin çerçevesi aşağıda Şekil 10'da gösterilmektedir.



Şekil 10. Stratejik Yönetim Çerçevesi

Kaynak: Okumus et al., 2010:5; Ülgen ve Mirze, 2013:57

Stratejik yönetim süreci, literatüre girdiğinden bu yana farklı yazarlar tarafından farklı şekilde açıklanmış ve değerlendirilmiş olsa da içerik olarak farklılık olmadığını göstermektedir. Yapılmakta olan açıklamalar ve araştırmalar sonucunda stratejik yönetim evreleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ülgen ve Mirze, 2013:57-74):

- ✓ Stratejik bilinç evresi,
- ✓ Stratejileri seçme ve görevlendirme evresi,
- ✓ Stratejik yönlendirme evresi,
- ✓ Stratejik analiz evresi,
- ✓ Strateji oluşturma evresi,
- ✓ Strateji uygulama evresi,

✓ Strateji kontrol evresi,

Açıklamaların da ortak yönlerine bakarak stratejik yönetimin amaçları ve unsurları aşağıda Tablo 2’deki gibi özetlenmektedir.

Tablo 2. Stratejik Yönetimin Amaçları ve Unsurları

Stratejik Yönetimin Amaçları	Stratejik Yönetimin Unsurları
Sektöre göre daha fazla gelir elde etme.	Uzun vadelielik.
Rekabet çevresinde avantaj elde etme.	Sonuca odaklanma.
İşletmede uzun ömürlülüğü elde etme.	Rekabet avantajı elde etme.
Olumlu ve başarılı sonuçlar elde etme.	Rekabet çevresi analizi süreçleri.
	Çözüm içerikli sürece sahip olma.

Kaynak: Ülgen ve Mirze, 2013:28-29’dan uyarlanmıştır.

Stratejik yönetim muhasebesinin literatürü incelendiğinde stratejik yönetim muhasebesi nispeten yeni bir kökene sahiptir. Simmonds (1981) genel olarak bu terimi ilk kez kullanan kişi olarak kabul edilmektedir (Tayles et al., 2002:253). Stratejik yönetim muhasebesi hakkında ortak ve net bir tanımın oluşmadığını söylemek mümkündür (Said et al., 2010:13).

Çoğu makale stratejik yönetim muhasebesi, geleneksel yönetim muhasebesinin iç odağının rakipler hakkında dış bilgiler içerecek şekilde genişletilmesini vurgulamaktadır (Lord, 1996: 348). Stratejik Yönetim Muhasebesinin “dış” yönelimi sağlam bir şekilde kurulmuştur. Ancak farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. İlk olarak “rakip”, ikinci olarak “dış” terimi ve “tedarikçiler ve müşteriler”, sonuçta “dış”, “piyasa” olarak adlandırılmaktadır (Cinquini and Tenucci, 2007:3). Değişen teknolojiyle birlikte muhasebenin işletme içerisindeki rolü de değişmiş olup stratejik bir nitelik elde etmektedir. Yönetim kavramı, stratejik yönetimle birleşerek stratejik yönetim muhasebesi kavramını ortaya çıkarmaktadır (Demir, 2008:68; Kayabaşı vd., 2007:33).

Literatüre girene kadar ki dönem incelendiğinde stratejik yönetim muhasebesi, özellikle literatüre girmeden 10-20 yıl öncesi- meydana gelen ekonomik ve çevresel koşulların değişimi- yönetim muhasebesinin şekillenmesine neden olmaktadır (Ferrira and Merchant, 1992:3). Yönetim muhasebesi, işletmelerin anlaşılmalrı ve karar vermeleri için kullanmış oldukları bir araçtır. Bu araç işletmeler için meydana gelen değişimlerle paralel olmaktadır (Seal, 2001:493). Teknolojinin gelişmesiyle birlikte işletmenin rekabet çevresinin artması, ekonomide dalgalanmaların yaşanması vb. olayların gerçekleşmesi işletme yöneticilerinin daha farklı bilgilere sahip olmasını ihtiyaç kılmaktadır (Ferrira and Merchant, 1992:3). Kullanılmakta olan geleneksel yönetim muhasebesi işletme yönetiminin ihtiyacı olan bu bilgileri

sağlayamamaktadır (Chenhall and Langfiel-Smith, 1998:245). Stratejiyi anlatırken, uzun dönemli ve gelecekle ilgili olduğunu söylemiştik. Kullanılmakta olan geleneksel yönetim muhasebesinin bilgileri finansal verilere bağlı olarak hazırlanmaktadır. Oysa teknolojinin gelişmesiyle birlikte daha karmaşık hâle gelen veri ve analiz sonuçlarının değerlendirilmesi için ürünlerin kalitesi, verimliliği vb. finansal olmayan verilere de ihtiyaç duyulmaktadır (Hiromoto, 1988:26; Kaplan, 1984:96).

Kullanılmakta olan yönetim muhasebesi araçları ortaya çıkmış olan maliyetlemeleri karşılamamaktaydı (Lockamy III, 2003:591). Yaşanmış olan tüm bu gelişmeler, rekabet çevresinde daha iyi yer elde etmeyi zorunluluk hâline getirmektedir. Rekabetini devam ettirmek isteyen işletmelerin minimum maliyetli maksimum kaliteli ürün üretip hizmet sunmaları şart olmaktadır (Abdel-Maksoud, 2002:155-156). Bunu başarmak için piyasaya ilişkin verilere ihtiyaçları bulunmaktadır. Bunları elde etmek için sadece işletme içerisinde oluşmakta olan verilerle yetinmemek gerekmektedir (Sriram, 1995:38). Tüm bu ihtiyaçlara karşılık verebilecek yeni yönetim tekniği olan stratejik yönetim muhasebesi ortaya çıkmaktadır (Silvi and Cuganesan, 2006:312).

Geleneksel yönetim muhasebesi, işletmenin yönetim kadrosundakilerin ihtiyaçları olan verilere odaklanmaktadır (Demir ve Gökçen, 2014:18). 20. yy.'ın sonlarındaki teknolojik gelişmeler, ihtiyaçlar ve imkânlar yönetim muhasebesi kavramının değişmesine ortam hazırlamaktadır. Geleneksel yönetim muhasebesinin değişmesinin nedenleri şunlardır (Kayıhan, 2019:3632):

- ✓ Geleneksel yönetim muhasebesinin işletme içerisinde olan bilgilere odaklanmış olması ve dış piyasadan bihaber olmasıdır.
- ✓ Geleneksel yönetim muhasebesinin işletmenin belirlemiş olduğu stratejilerden bağımsız olmasıdır.
- ✓ İşletmenin belirlemiş olduğu stratejilerden olumlu sonuç alamamasıdır.
- ✓ Geleneksel yönetim muhasebesinin kullanmış olduğu performans ölçüm ve kontrol araçlarının işletmenin isteklerini karşılayamamasıdır.
- ✓ Küresel rekabetin artmasıdır.
- ✓ Teknolojinin değişmesiyle birlikte üretim yöntemlerinin değişmesidir.
- ✓ Ürünlerin yaşam sürelerinin kısalmasıdır.
- ✓ Müşteri beklentilerinin artmasıdır.
- ✓ Sosyal çevrenin etkisidir.
- ✓ Kültürel çevrenin etkisidir.
- ✓ Bilgi teknolojilerinin gelişmesidir.

- ✓ İnternet ve E-ticaretin yaygınlaşmasıdır.
- ✓ Yönetim muhasebesi araçlarının şekil değiştirmesidir.

Stratejik yönetim muhasebesi kavramının tanımlarını analiz edecek olursak, çok sayıda kişinin çok genel ve önemli ölçüde farklı temel içeriğe sahip olduğu sonucuna varılmaktadır (Dmitrović-Šaponja and Suljović, 2017:1830). Yönetim muhasebesi literatüründe, stratejik yönetim muhasebesi terimi ilk kez 1981 yılında Simmonds tarafından tanıtılmaktadır (Cadez and Guilding, 2008:836). Bu tema daha sonra 1990 yılında Bromwich tarafından etkili bir makalede yer almaktadır. ABD'de Kaplan, Cooper ve Shank maliyetlendirme ve maliyet bilgilerinin stratejik kullanımına yönelik yenilikçi yaklaşımlar geliştirdiler, böylece Shank'ın geleneksel yönetim muhasebesinde kriz koşullarının üstesinden gelebilecek yenilikçi yaklaşım olarak ele alınan stratejik maliyet yönetimi önerisinin yolu açılmaktadır (Cinquini and Tenucci, 2010:229).

Simmonds, stratejik yönetim muhasebesini işletme yönetiminin elde etmiş olduğu işletme ve rakipler hakkındaki verilerin analiz edilmesi ve yapılmış olan bu analizler sonucunda işletmenin belirlemiş olduğu stratejilerinin geliştirilmesinde ve kontrol edilmesinde kullanılması olarak tanımlamaktadır (Tayles et al., 2002:253). Stratejik yönetim muhasebesi, yönetim muhasebesi ile pazarlama yönetiminden iç görüleri stratejik bir yönetim çerçevesi içine entegre etme çabasıyla tanımlanan stratejik konumlandırma muhasebesine genel bir yaklaşım olarak tanımlanmaktadır (Roslender and Hart, 2003:255-256).

Başka bir tanıma göre stratejik yönetim muhasebesi, işletmenin rekabet içinde olduğu çevrenin değişmiş olan şartlara uyum sağlamak amacıyla işletmenin kullanmakta olduğu geleneksel yönetim muhasebesi araçlarının şartlara göre uyarlanması olarak tanımlanmaktadır (Tek, 1995:298). İşletmenin belirlemiş olduğu stratejisinin planlanması, uygulanması ve kontrol edilmesine etkisi olan tüm etkenlerin birleştirilmesidir (Collier and Gregory, 1995:16). İşletmenin stratejilerini belirlemeye yardımcı olan, işletmenin katlandığı maliyetleri azaltmayı hedefleyen, işletmenin stratejileri sonucunda performansını ölçen ve yeniden strateji hazırlayıp uygulamasına yardımcı olan muhasebe sistemidir (AlMaryani and Sadik, 2012:389). Stratejik yönetim muhasebesi hem işletme içinde olan bilgileri hem de işletmenin rekabet etmekte olduğu dış çevrede olan bilgileri toplayan, kaydeden, sınıflayan, özetleyen, analiz eden ve yorumlayan bir sistemdir (Ahmad, 2012:88-89).

Hoque'ya göre stratejik yönetim muhasebesi, işletmenin sağlıklı kararlar almasına ve faaliyetlerinin değerlendirilmesine yardımcı olmak için işletmenin verilerini oluşturan, tanımlayan, sınıflayan ve analiz eden bir süreçtir (Hoque, 2001:2). İşletmenin dışındaki faktörlerin yanı sıra finansal olmayan bilgilere ve dâhili olarak oluşturulan bilgilere vurgu

yapılan yönetim muhasebesi şeklidir (CIMA, 2005:54). Stratejik yönetim muhasebesi işletmeler tarafından iki şekilde kullanılmaktadır (Atkinson et al., 2012:23):

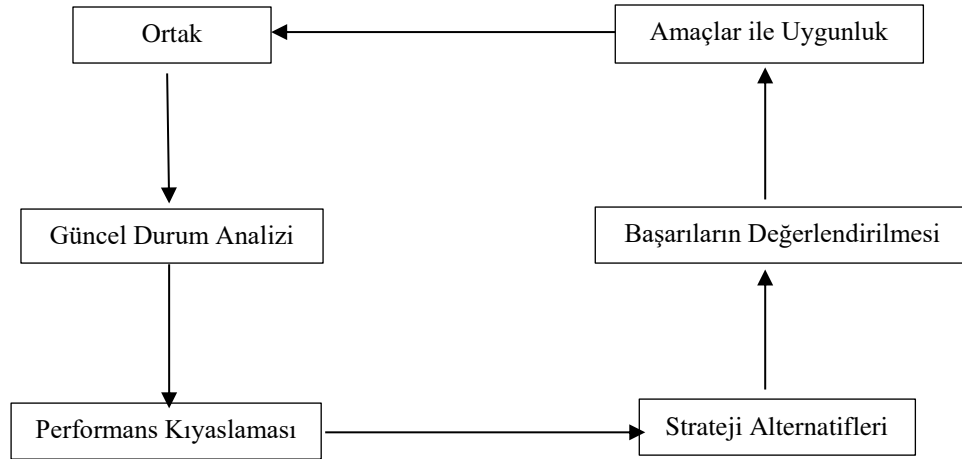
✓ İşletme yönetiminin planları için stratejik yönetim muhasebesi tarafından hazırlanmış olan verileri kullanmaktır.

✓ Rekabet çevresinde rakiplerin durumunu analiz etmek ve rakiplerin kullanmakta oldukları rekabet stratejilerini değerlendirerek tedbir almasını sağlamaktır.

İşletmenin kullanmakta olduğu stratejik yönetim muhasebesinden olumlu sonuçlar alabilmesi için işletmenin muhasebecisinin/muhasebe departmanının üstlenmesi gereken görevler bulunmaktadır (Dixon and Smith, 1993:607):

- ✓ İşletmenin stratejik birimlerini tanımlaması,
- ✓ Rakiplerin kullanmakta oldukları maliyetleme tekniklerini analiz etmesi,
- ✓ Rakip bilgilerini elde etmesi,
- ✓ Piyasanın ne tarafa doğru eğimli olduğunu kestirmesi,
- ✓ Piyasa eğilimini analiz etmesi ve tedbir alması,

Stratejik yönetim muhasebesi bir süreç olup aşamalardan oluşmaktadır. Bir sonraki aşamaya geçebilmesi için önceki aşamada uygulanması ve tamamlanması gereken her şeyin eksiksiz bir şekilde bitirilmiş olması gerekmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi süreci aşağıda Şekil 11’de görülmektedir.



Şekil 11. Stratejik Yönetim Muhasebesi Süreci

Kaynak: Smith, 1997:68

Buraya kadar yapılan açıklamalardan ve tanımlardan anlaşıldığı gibi stratejik yönetim muhasebesinin her bir aşamasında stratejik yönetim kullanılmaktadır (Ergin ve Elmacı, 1999:42). İşletmenin belirlemiş olduğu stratejiler sonucunda, stratejik yönetim muhasebesinin

de belirlemiş olduğu hedefleri bulunmaktadır. Bu hedefler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Hilton, 1999:5):

- ✓ Yöneticileri yönlendirmek ve kontrol etmektir.
- ✓ İşletme çalışanlarını motive etmektir.
- ✓ İşletme çalışanlarının performanslarını ölçmektir.
- ✓ İşletmede organizasyon oluşturmaktır.
- ✓ İşletmenin stratejik planlama sonucunda karar almasını sağlamaktır.

2.10.1. Stratejik Yönetim Muhasebesinin Önemi ve Yararları

20. yy.'ın sonlarında teknolojinin gelişmesiyle, ulaşım imkânlarının kolaylaşmasıyla, dünyada yaşanan ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasi gelişmelerden ulusal ve uluslararası pazarlarda rekabet eden işletmeler etkilenmektedir. Gelişen teknolojiyle birlikte işletmelerde oluşan bütün verilerin düzenli bir şekilde toplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve kullanılması mümkün hâle gelmektedir (Çetinoğlu, 2001:58-59). Stratejik yönetim muhasebesi, üst eğilime doğru eğilimleri belirleme ve kuruluşun eğilimlerine ve stratejik terimdeki hedeflerine uygun kararlar almalarına yardımcı olmak için genel bir stratejik bilgi çerçevesi sağlamada yoğunlaşmaktadır (AbdulHussien and Hamza, 2012:131). Stratejik yönetim muhasebesi için gereken verilerin çoğu ticari olarak hassastır ve genellikle kamuya açık değildir. İkincil verilerin uygunsuz veya eksik olduğu durumlarda stratejik yönetim muhasebesi, endüstri uzmanları, müşteriler, tedarikçiler ve rakiplerin eski çalışanları ile görüşmeyi içerebilecek birincil veri toplanmasını gerektirmektedir. Ancak bu tür veri toplama ve doğrulaması kaçınılmaz olarak ek bilgi ve uygun bilgi edinme maliyetlerini de beraberinde getirmektedir (Coad, 1996:394).

Stratejik yönetim muhasebesi, değer zinciri analizi, faaliyete dayalı maliyetleme, kıyaslama, dengeli puan kartları, iş süreçlerinin yeniden yapılandırılması, sürekli iyileştirmeler, kısıtlamalar teorisi ve stratejik kuruluşlarından birinde çağdaş organizasyonların stratejik yönetimine hizmet etmeyi amaçlayan diğer yöntem ve teknikler gibi stratejik aralık fonksiyonları, stratejik aralıktaki kuruluşların yönetim hedeflerine ve amaçlarına hizmet edebilecek bir grup teknik ve yöntemi temsil etmektedir. Bunlar aracılığıyla muhasebe sistemleri çağdaş yönetimin ihtiyaçlarını karşılayabilir ve işlevlerini yerine getirmek için yönetime gereken bilgileri sağlamaktadır (AbdulHussien and Hamza, 2012:131).

Şirketin rekabet avantajının kurucu parçalarını oluşturan benzersiz entelektüel

sermayenin unsurları olduğunda, stratejik yönetim muhasebesi, bu varlıkların kaldırıcında hayatî bir dayanak oluşturur, değerin oluşturulmasına yardımcı olur ve şirketin rekabet stratejisini daha da güçlendirmektedir. Hizmet ortamından veri ve geri bildirimler içeren yöneticilere, günlük sorunlarının çözümü ile ilgili kontrol-ölçüm endeksleri ve aynı zamanda stratejik planlama düzeyinde kullanım için yararlı tahmin mekanizmaları sağlamaktadır (Tayles et al., 2002:254). Stratejik yönetim muhasebesinin işletme yönetimine sağlayacağı yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ergin ve Elmacı, 1999:43):

- ✓ İşletmenin rekabet ettiği çevrede olan değişimleri izleyebilmektir.
- ✓ Çevre değişimlerinin işletmeye yönelik finansal etkilerinin ne olduğunu tespit etmektir.
- ✓ İşletme, hazırlayacağı ve uygulayacağı stratejiler için bütçe planlaması yapabilmektedir.
- ✓ İşletmenin sahip olduğu müşterilerin işletmeye katkılarını takip etmektedir.
- ✓ İşletmenin eksikliklerini ve rakiplerini takip ederek önlemler almasını sağlamaktadır.
- ✓ İşletme amaçlarını işletmenin sahip olduğu kaynaklara uygun olacak şekilde belirlemektedir.
- ✓ Rekabet çevresinde olan fırsatları değerlendirerek gelecekte işletmeye getirisini hesaplamaktadır.
- ✓ Rekabet çevresinden gelebilecek tehditleri minimum seviyeye en uygun kaynaklar ile indirgemesini sağlamaktır.

2.10.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi ile Geleneksel Yönetim Muhasebesinin Karşılaştırılması

Araştırmanın bu kısmında 1980 yılından sonra literatüre girmiş olan stratejik yönetim muhasebesi ile öncesinde kullanılan geleneksel yönetim muhasebesinin karşılaştırılması yapılmaktadır.

Stratejik yönetim muhasebesi ile geleneksel yönetim muhasebesi arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunmaktadır. Aralarında olan bu farklılıklar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- ✓ Geleneksel yönetim muhasebesi daha çok işletmenin iç çevresine odaklıyken stratejik yönetim muhasebesi işletmenin rekabet çevresi olan dış çevresi ile ilgili bilgilere odaklanmaktadır (Duman, 2012:3; Roslender and Hart, 2003:256-257).

✓ Geleneksel yönetim muhasebesi kısa dönemliyen stratejik yönetim muhasebesi işletme hedefleri olan uzun dönemlidir. Bu da işletmenin rekabette üstünlük kazanması için sürekli kontrol altında tutulmasını sağlamaktadır (Ewert and Ernst, 1999:24).

✓ Geleneksel yönetim muhasebesinin sağlamış olduğu veriler ve bilgiler genel geçerdir. Bu da stratejik yönetim muhasebesinin sağlamış olduğu uzun dönemli değerlendirmeleri sağlayamamaktadır (Guilding et al., 2000:117). Çünkü geleneksel yönetim muhasebesi daha çok tarihsel (geçmiş) verilere dayanmaktadır (Dixon, 1998:276).

✓ Geleneksel yönetim muhasebesi teknolojide olan gelişmelere ve değişimlere cevap veremez iken stratejik yönetim muhasebesi teknolojide olan değişim ve gelişmelere anında cevap vermektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004:395).

✓ Stratejik yönetim muhasebesi işletmenin rekabet çevresi ve rekabet içinde olan işletmelerin üretmiş olduğu ürünlerinin üstünlüklerini, uygulamış olduğu stratejilerinin ve kullanmış oldukları uygulamalara ilişkin bilgileri sağlamaktadır. Bunlar sonucunda işletmenin rekabet çevresinde elde etmiş olduğu başarıları değerlendirilmektedir (Ergin ve Elmacı, 1994:4).

✓ Geleneksel yönetim muhasebesinin işletmenin dış çevresini sürekli olarak takip etme imkânı yoktur. Hedeflerini ve bütçelerini üç aylık, altı aylık ya da bir yıllık olarak bir kereye mahsus hazırlamaktadır. Pazarda olan değişimler karşısında duramamaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi ise işletme çevresinde olan değişimlere anında cevap vermektedir (Ergin ve Elmacı, 1999:4).

✓ Geleneksel yönetim muhasebesi işletmenin geçmiş ve o anki bilgileri hakkında yorum yaparken stratejik yönetim muhasebesi geçmiş, o an ve gelecek ile ilgili yorumları yapmaktadır (Demir ve Gökçen, 2014:2).

✓ Geleneksel yönetim muhasebesi daha çok oran (rasyo) analizlerini kullanırken stratejik yönetim muhasebesi daha çok maliyetleme vb. teknikler kullanmaktadır (Pehlivan ve Gerekan, 2009:6; Kaygusuz, 2006:126).

✓ Geleneksel yönetim muhasebesi daha çok geçmiş verilere dayanmaktayken stratejik yönetim muhasebesi, işletmelerin uygulamış oldukları stratejiler sonucunda verecekleri kararlara dayanmaktadır (Ergin, 1997:20-24).

Yapılan karşılaştırmalar doğrultusunda stratejik yönetim muhasebesi ile geleneksel yönetim muhasebesi arasında olan farklar aşağıda Tablo 3'te görülmektedir.

Tablo 3. Geleneksel Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Arasındaki On Temel Farklılık

Geleneksel Yönetim Muhasebesi	Stratejik Yönetim Muhasebesi
Tarihsel	Beklenen

Tek Yönlü	İlgili
İç Gözlemsel/Tepkisel	Dış Görünümlü/İleriye Dönük
Üretim Odaklı	Rekabet Odaklı
Mevcut Aktiviteler	Olasılıklar
Tepkili/Duyarlı	Proaktif
Programlı	Programlı Değil
Veri Temelli	Bilgi Temelli
Mevcut Sistemlere Göre	Mevcut Sistemler Tarafından Kısıtlanmamış
Sözleşmeler İnşa	Sözleşmeleri Yok Sayar

Kaynak: Jones et al., 2012:259; Wilson and Chua (1993) (aktaran Shah et al, 2011:3)

2.10.3. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Stratejik yönetim muhasebesi araçları, ticari kuruluşlarda kârlılığı en üst düzeye çıkarmak için kullanılmasına odaklanmaktadır. Kârlılığı artırmak önemlidir ancak bunu başarmak için şirketler farklı yaklaşımlar ve farklı stratejik yönetim muhasebesi araçları kullanmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi kullanılırken, kârlılığın maksimize edilmesini sağlamak için stratejik bir bakış açısı gerekmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi, şirketler için kârlılığı “yönetme” yöntemlerini değiştirme ve kârlılığı artırabilecek yeni stratejik kârlılık fırsatları oluşturmaktadır (Mohamed and Jones, 2014:1).

İşletme yöneticilerinin verecekleri kararlar için, işletmenin içinde bulunduğu rekabet çevresi, rakipler ve işletmenin sahip olduğu müşterilerin bilgilerini kullanabilmeleri için veriler toplanmakta ve düzenlenmektedir. İşletmenin içinde bulunmuş olduğu rekabet çevresinde başarılı olması için stratejik yönetim muhasebesi araçları düzenlenmektedir (Apak, 2018:30). Yapılan araştırmalar sonucunda stratejik yönetim muhasebesi araçları beş temel, on altı bireysel araç olarak belirlenmektedir (Langfield-Smith, 2008:206; Guilding et al., 2000:117-118).

Stratejik yönetim muhasebesi veya stratejik maliyet yönetimi (ABD’de daha yaygın olarak kullanılan terim) kullanılan tekniklerle tanımlanmaktadır (Ramljak and Rogošić, 2012:93). En çok kullanılan teknikler aşağıda Tablo 4’te görülmektedir:

Tablo 4. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Stratejik Yönetim Muhasebesi Teknikleri Kategorisi	Stratejik Yönetim Muhasebesi Teknikleri
Maliyetleme	Özellik Maliyetleme
	Yaşam Seyri Maliyetleme
	Kalite Maliyetleme
	Hedef Maliyetleme
	Değer Zinciri Maliyetleme
Planlama, Kontrol ve Performans Ölçümü	Benchmarking (Kıyaslama)
	Bütünleşik Performans Ölçümü
Karar Verme	Stratejik Maliyet Yönetimi
	Stratejik Fiyatlama
	Marka Değerleme
	Rakiplerinin Maliyetlerinin Değerlendirilmesi

Rakip Merkezli Muhasebe	Rakiplerin Durumunu İzleme
	Rakiplerin Performans Değerlendirmeleri
Müşteri Muhasebesi	Müşteri Kârlılık Analizi
	Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi
	Müşterileri Varlık Olarak Değerleme

Kaynak: Arunruangsirilert and Chonglertham, 2017:88; Juras, 2014:80; Cinquini and

Tenucci, 2010:234-235; Cadez and Guilding, 2008:839

2.10.3.1. Maliyetleme

Stratejik yönetim muhasebesinin temel araçlarından olan bu araç kendi içinde beş bireysel araca ayrılmaktadır. Bu bireysel araçlar; özellik maliyetleme, yaşam seyri maliyetleme, kalite maliyetleme, hedef maliyetleme ve değer zinciri maliyetlemedir (Apak, 2018:30-31). Bu araçlar aşağıda detaylı bir şekilde incelenmektedir.

2.10.3.1.1. Özellik Maliyetleme

Bu araç, işletmenin üretmiş olduğu mamulü ya da sunmuş olduğu hizmeti “özellikler” paketi olarak görmektedir. Bu araç mamul ya da hizmetin özelliklerini kullanabileceği bir öge olarak gördüğünden ortaya çıkmaktadır. İşletmenin üretmiş olduğu mamul ya da sunmuş olduğu hizmetin özellikleştirilmesinde işletme müşterilerinin arzuları ve rekabet çevresi etkili olmaktadır. Bunlardan dolayı bu özellik maliyetleme aracı pazar odaklı bir araç olarak kabul edilmektedir (Cinquini and Tenucci, 2007:7). Bu araç, işletmenin üretmiş olduğu mamul ya da sunmuş olduğu hizmetin yenilikçi tasarıma sahip olması, güvenilirliği vb. gibi özelliklerinin maliyetlerini içermektedir. Yine bu özelliklerin ürünü almış olan müşterilere sağlamış olduğu değerle karşılaştırılmaktadır (McNair et al., 2001:37; Roslender and Hart, 2010:742).

Özellik maliyetleme aracı, katkı analizi ve değer analizlerinin yapılmasını, işletmenin üretmiş olduğu ürünlerin/hizmetin maliyetini daha net olacak şekilde tespit edilmesine imkân sunan bir araçtır (Türk, 2004:111). Bu araca göre, işletmenin üretmiş olduğu ürünün özellikleri, satın alma anlaşmaları, satış yapıldıktan sonra garanti, servis vb. hizmetlerin toplamından oluşmaktadır. Ürünün faydalarına dâhil olan maliyetleri, ürünün garantisi, süslenmeleri, servis hizmeti vb. giderlerin toplamıdır (Shah et al., 2011:3). Bu aracın amacı; müşterinin almış olduğu ürünün/hizmetin fayda maliyetlerinin hesaplanmasıdır (Roslender and Hart, 2003:257).

2.10.3.1.2. Yaşam Seyri Maliyetleme

Yaşam seyri kavramı, pazarlama stratejilerine mamule yönelik olarak kullanılmakta olan bir kavramdır (Çelik, 2006:130). Bu araç, işletmenin üretmiş olduğu ürün ya da sunmuş olduğu hizmetin yaşam seyri boyunca gerçekleşmiş olduğu ve katlanmış olduğu toplam maliyeti hesaplamayı planlamaktadır (Cinquini and Tenucci, 2006:9).

Mamul yaşam seyri maliyetleme, işletmenin üretmek istediği mamulün tasarım aşamasından başlayarak, üretimin yapılması, tüketici tarafından satın alınması ve kullanılması ve kullanım ömrünün dolmasından sonra hurda olarak geri dönüşüme gönderilmesine kadar olan süreçte katlanmış olan maliyetlerin toplamıdır. Bu maliyetler şu şekildedir (Elmakis and Lisniaski, 2006:5-8):

- ✓ AR-GE (mamul kavramsallaştırma, tasarım vb. maliyetler),
- ✓ Üretim maliyetleri,
- ✓ Faaliyet maliyetleri,
- ✓ Hurda ve elden çıkarma maliyetleri,
- ✓ Lojistik maliyetleri (reklam, dağıtım vb.),

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte işletmelerin üzerinde durduğu ve planlar yaptığı bir araç olmaktadır. Bu maliyetleme perspektifi üzerine yorumlar, strateji oluşturma ve uygulama ile bağlantıların altını çizmekte ve ayrıca kısa vadeli yönetim eğilimlerine karşı yararlı bir karşıtı olabileceğini not etmektedir (Cravens and Guilding, 2001:103). Yine bu maliyetleme aracı, işletmelerin üretmeyi planladığı ürünler arasında seçenekleri değerlendirmekte ve farklı seçenekler arasında işletmeye minimum maliyetli, maksimum kârlı ürünün tespit edilmesini de amaçlamaktadır (Aksu ve Apak, 2014:240-241). İşletme minimum maliyet, maksimum kâr elde etmek için üretmek istediği ürünün tüm aşamalarını dikkate alarak üretim yapmaktadır (Steen, 2005:108).

Bu maliyetleme aracı, işletmelerin mali veya vergi raporları için değil maliyetlerin planlaması, ürünlerin fiyatlandırılması için kullanılan ve kabul edilen bir ana ölçüttür (Lawrence et al., 1994:766). Bu maliyetleme aracının işletmeler için en önemli noktası, işletmenin başarılı olması için en az maliyetleri belirlemek, ortaya çıkması muhtemel olan maliyetleri tespit etmek ve ürünün gelecekte işletmeye katacağı olumlu katkıyı belirlemektir (Sevim, 2002:121). Tüm bunların yanı sıra bu maliyetleme aracı, işletmenin yıllık sermaye bütçeleme kararlarında ve ürünün düşük maliyetler toplamı olarak belirlemede yönetim aracı olarak kullanılmaktadır (Elitaş vd., 2010:188).

2.10.3.1.3. Kalite Maliyetleme

Maliyetleme araçlarında bahsedildiği gibi üretilecek olan ürünün üretim aşamasında işletmenin katlanmış olduğu zaman ve maliyetlerin azaltılması, rekabet çevresinde işletmenin ayakta kalabilmesi için kendini sürekli geliştirmesi ve ürünün müşterilerin istedikleri kalitede sunulması gerekmektedir. İşletme nasıl bir strateji uygularsa uygulasin kaliteli ürün üretmek zorundadır. Kullanılmış olan stratejide kalite ayrı bir yere ve öneme sahiptir. Bu yüzden işletmenin yönetim kadrosunun kalite maliyetlerini iyi bir şekilde analiz etmesi gerekmektedir (Basık, 2012:359). Kalite maliyetleri (quality costing), kaliteye ulaşılabilmesi, kalitenin devamlılığı ve kalitenin kontrol edilebilmesi açısından işletmenin katlanmış olduğu maliyetler ile ilgili faaliyetlerin maliyetlemesidir. Bu doğrultuda işletmeler için ortaya çıkan maliyetleri, işletmenin üretmiş olduğu kalitesiz mallar ve ekstra katlanmış olduğu hizmet maliyetleri meydana getirmektedir (Çabuk, 2005:2). Maliyetleme sonucunda maliyet raporları hazırlanır. Kalite maliyet raporları, yönetimin dikkatini kalite sorunlarına öncelik vermeye yönlendirmek amacıyla hazırlanmaktadır (Ramljak and Rogošić, 2012:94).

Bu maliyetleme aracı, işletmenin üretim alanında problemlili olan kısımları tespit etmede ve tespit edilen problemin ortadan kaldırılmasında işletme yönetimine yardımcı olmaktadır (Demir ve Gülcü, 2012:239). Bu maliyetleme aracının amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Alkan, 2001:185-186):

- ✓ İşletme içerisinde olan israfları önlemek,
- ✓ Üretilecek olan ürün ya da sunulacak olan hizmetin kalitesini arttırmak,
- ✓ Ürün için harcanan zamanı minimum seviyeye indirmek,
- ✓ Minimum maliyet ile maksimum kalitede ürün üretmek,
- ✓ Çalışanların moral ve motivasyonunu en yüksek düzeyde tutmak,
- ✓ İşletmenin rekabeti için sürekli iyileştirme yapmak,

İşletme, üretimine devam etmekte olduğu ürünün/mamulün her bir aşamasında kontrol edilmesi ürünün/mamulün kalitesi açısından çok önem arz etmektedir. Hatalı olan bir ürünün/mamulün bir sonraki aşamaya geçmesi mümkün değildir. Kalite maliyetleri, mamulün oluşturulması, tanımlanması, oluşabilecek hataların önlenmesi ile ilgili olan maliyetlerin tümüdür. Bu maliyetler, kalite amaçlarına uygun olan maliyetler ve uygun olmayan maliyetler olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Kalite amaçlarına uygun olan maliyetler kendi içinde önleme maliyetleri ve değerlendirme maliyetleri olarak iki gruba ayrılmaktadır. Kalite amaçlarına uygun olmayan maliyetler de kendi içinde içsel başarısızlık maliyetleri ve dışsal başarısızlık maliyetleri olarak ikiye ayrılmaktadır (Cadez and Guilding, 2008:858; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:144).

Önleme Maliyetleri: İşletmenin belirlemiş olduğu kalite hedeflerine ulaşmak için

yapmış olduğu ön çalışmalardan ortaya çıkmış olan maliyetlerin toplamıdır (Atış ve Kurtlar, 2015:67). Bu maliyetler üretimden önce ortaya çıkmış olan maliyetlerdir (Hacıüstemoğlu ve Şakrak, 2002:144).

Değerleme Maliyetleri: İşletmenin üretmiş olduğu mamul ya da sunmuş olduğu hizmetin kalitesinin devamlılığını sağlamak amacıyla katlanmış olduğu maliyetlerin toplamıdır (Akgün, 2017:356-357).

İç Başarısızlık Maliyetleri: İşletmenin üretmiş olduğu mamulün nihai tüketiciye ulaşmadan önce fark ettiği ve katlanmış olduğu direkt ve endirekt maliyetlerin toplamıdır (Ataman Akgül, 2003:33).

Dış Başarısızlık Maliyetleri: Bu maliyetler, ürün nihai tüketiciye ulaştıktan sonra ortaya çıkmış olan şikayetlerin sonucunda katlanmış olduğu cezalar, tazminatlar, garanti, nakliye giderleri, onarım giderleri ve yeni ürün ile değişim gibi giderler toplamıdır (Demir ve Gülcü, 2012:240; Yıldıztekin, 2005:409-411).

Yukarıda dört başlık altında incelenen kalite maliyetlemeye ilişkin alt maliyetler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Akgün,2017:354-358):

Önleme Maliyetleri:

- ✓ Hedeflenen kaliteyi planlama,
- ✓ Hedeflenmiş olan kalitenin standartlarını belirleme,
- ✓ İşletme içerisinde kalite sistemi kurma,
- ✓ Personele kalite ile ilgili eğitim verme,
- ✓ İşletmenin kullanmış olduğu makineleri koruma maliyeti,

Değerleme Maliyetleri:

- ✓ Kalite ile ilgili yapılacak olan denetim maliyetleri,
- ✓ Kaliteyi yerinde inceleme maliyetleri,
- ✓ Belli aralıklarla ürünleri muayene etme maliyetleri,

İç Başarısızlık Maliyetleri:

- ✓ Üretim esnasında oluşma ihtimali olan hataları önleme maliyeti,
- ✓ Üretim sonucunda ortaya çıkmış olan ıskarta, fire vb. maliyetleri,
- ✓ Üretim esnasında ortaya çıkmış olan zaman kaybı maliyetleri,

Dış Başarısızlık Maliyetleri:

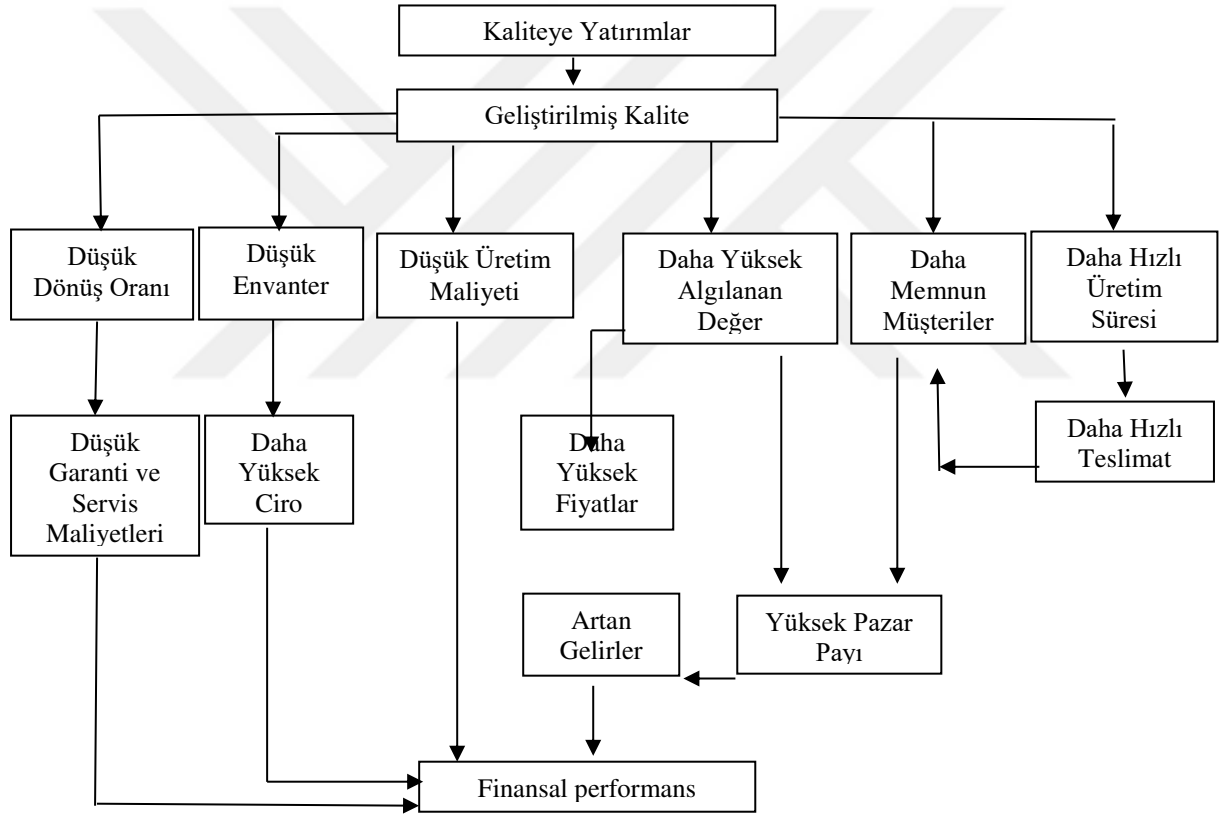
- ✓ Ürünün garanti süresi içinde olan bakım-onarım ve değişim maliyetleri,
 - ✓ Müşterilerden gelen şikâyetler ile ilgili maliyetler,
 - ✓ Ürün değişiminden dolayı yeniden paketlenme ve müşteriye ulaştırma maliyetleri,
- İşletmenin katlanmış olduğu bu maliyetler birbirinden ayrı olarak düşünülememektedir.

Bu maliyetler birbirlerini ters yönde etkileyen bir ilişki içindedirler (Kefe ve Tanış, 2014:49):

✓ Önleme ve değerlendirme maliyetlerinde ortaya çıkmış olan ve artış gösteren maliyetler; iç maliyetler ve dış maliyetlerin düşmesine neden olmaktadır.

✓ Önleme ve değerlendirme maliyetleri ürünün kalitesinin artmasına neden olurlarken iç başarısızlık ve dış başarısızlık maliyetleri ürün kalitesinin düşmesine neden olmaktadır.

İşletmelerin üretmiş olduğu ürünlerin ve sunmuş olduğu hizmetin kalitesinin yüksek olması, müşteri memnuniyetini artırmakta ve rekabet avantajı elde etmesini sağlamaktadır (Basık, 2012:360). İşletmenin üretmiş olduğu ürünlerin kalitesinin artması işletmeye finansal başarılar sağlamaktadır. Ürünün artmış olduğu kalite ile işletme finansal başarı ilişkisi aşağıda Şekil 12’de görülmektedir.



Şekil 12. Geliştirilmiş Kalite ve Finansal Performans Arasındaki Kavramsal İlişki

Kaynak: Blocher et al., 2010:748

2.10.3.1.4. Hedef Maliyetleme

Stratejik yönetim muhasebesinin araçlarından olan bu maliyetleme aracı, işletmenin

üretmiş olduğu ürünün üretimi için katlanmış olduğu maliyetin kontrolünü sağlamak için kullanılmaktadır (Sevim ve Korkmaz, 2014:163). Bu yaklaşımın stratejik yönelimi, istenen maliyet belirlenirken örtük olan tüketici ve rekabet faktörlerinden anlaşılmaktadır. Maliyetler, bir hedef kârlılık düzeyi ile tutarlı bir pazara giriş derecesi sağlayabilecek bir fiyatın belirlenmesine izin vermek için sınırlandırılmaktadır. Tahakkuk ettirilen fiyatı (maliyet + fiyatlandırma) yönlendiren dâhili faktörler yerine, hedef maliyetlendirme, dış faktörlerin izin verilen maliyet seviyelerini belirlediğini göstermektedir (Cravens and Guilding, 2001:104).

Bu teknik, ürünün tasarımında ve işlemlerin süreçlerinde kullanılmakta olan bir tekniktir. Bu tekniğe göre; işletmenin üreteceği ürünün tasarım aşamasından üretim aşamasına kadar katlanacağı maliyetlerden, elde etmeyi hedeflediği kârın çıkarılmasıyla bulunmaktadır (Cadez and Guilding, 2008:858). İşletmenin rekabet içinde bulunduğu çevrede, pazar payını elde etmek için kullanmış olduğu satış fiyatını göz önünde bulundurarak hesaplamaktadır (Köse, 2002:86-87).

Bu maliyetleme aracı işletmelerin kullanmış olduğu stratejik yönetim muhasebesi araçlarındandır. İşletmeler bu araç sayesinde kârını ve katlanmış olduğu maliyetini stratejik bir şekilde bulabilmektedir. Bir işletme hedeflemiş olduğu maliyetini belirlemeden önce aynı rekabet çevresinde olduğu rakiplerinin maliyetlerini araştırmaktadır. Daha sonra bu rakipler ile rekabet edebileceği maliyetini belirlemektedir. Belirlenmiş olduğu bu maliyetten sonra işletmenin bünyesinde çalışan mühendisler ve muhasebeciler tarafından maliyetleme çalışmaları başlatılmaktadır. Bu maliyetleme pazara yönelik bir maliyetleme aracı olup;

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Hedef Fiyat} - \text{Beklenen Kâr}$$

formülü ile bulunmaktadır (Karcıoğlu, 2000:182).

Hedef maliyetleme, stratejik yönetim muhasebesi araçları arasında kullanılmakta olup işletmelerin hedeflemiş oldukları kâr düzeyi ve ürünlerin maliyetlerini kontrol etme aracıdır. Bu maliyetleme aracı işletme içinde bulunan yönetim fonksiyonlarına hizmet etmektedir. Hedef maliyetleme aracının özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Alagöz vd., 2005:48):

- ✓ İşletmenin üreteceği ürünler daha tasarım ve planlama aşamasında iken kullanılmaktadır.
- ✓ İşletmenin sahip olduğu müşterilere odaklanmaktadır
- ✓ İşletmenin hedef olarak belirlediği maliyet, işletmenin rekabet çevresi tarafından belirlenmektedir.
- ✓ Stratejik yönetim muhasebesi sisteminin bir aracıdır.
- ✓ Üretilen ürünün ilk aşamasından itibaren uygulanmaktadır.
- ✓ Ürünlerin maliyetini kontrol etmek için değil maliyetini planlamak için

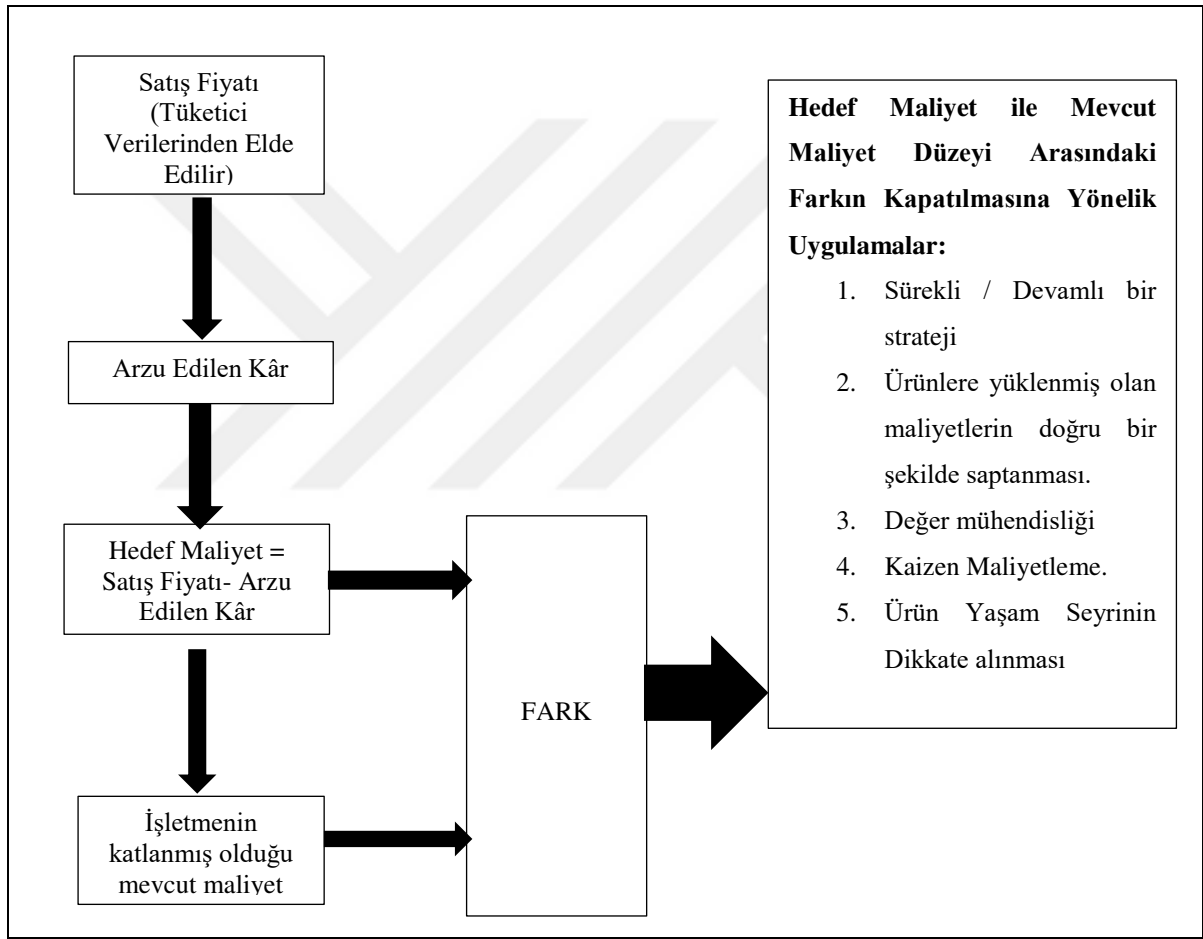
kullanılmaktadır.

✓ İşletmenin üreteceği ürünler için katlanılacak olan maliyetler ortaya çıkmadan önce maliyetleri kontrol etmektedir.

✓ İşletmenin tüm yönetim ekibini koordineli bir şekilde yönlendiren bir araçtır.

✓ İşletmenin bütün departmanlarını bir araya toplayan araçtır.

Stratejik yönetim muhasebesinin bu aracı da diğer araçlar gibi bir süreçten oluşmakta olup süreç aşağıda Şekil 13'teki gibidir:



Şekil 13. Hedef Maliyetleme Süreci

Kaynak: Yılmaz ve Baral, 2009:5

Hedef maliyetleme yukarıda Şekil 13'te de görüldüğü gibi aşağıdaki aşamalarından oluşmaktadır (Yılmaz ve Baral, 2009:5):

- ✓ Pazar fiyatının tespit edilmesi ve belirlenmesi,
- ✓ İşletmenin elde etmek istediği kârın belirlenmesi,
- ✓ İşletmenin hedef maliyetinin tespit edilmesi,

İşletme ürün maliyetini belirlerken ürünü alacak olan müşteriler ile maliyetin belirlenmesi için anket vb. çalışmalar yapmaktadır. Böylece ürün ile müşteri arasında üretimden önce irtibat kurulmuş olmaktadır (Erden, 2004:220). Aşağıda Tablo 5'te geleneksel maliyetleme ile hedef maliyetleme arasındaki farklılıklar ve benzerlikler karşılaştırılmaktadır.

Tablo 5. Geleneksel Maliyetleme ile Hedef Maliyetleme Karşılaştırılması

Geleneksel Maliyetleme	Hedef Maliyetleme
Piyasayı etkileyen faktörler burada etkin değiller.	Piyasayı etkileyen faktörler burada etkindir.
Ürün maliyetleri ürün satış fiyatını belirler.	Ürün için belirlenmiş olan fiyat maliyeti de belirler.
İşletme içinde olan kayıplar ürün maliyetini düşürmesini gerektirir.	Tasarım maliyet düşürmede temel anahtardır.
Ürün maliyetlemesinde maliyet muhasebesi departman çalışanları sorumludur.	Bütün departmanlar müteselsil olarak sorumludur.
Maliyetlerin düşürülmesinde müşteri yönlendirmelerinin etkisi bulunmamaktadır.	Maliyetlerin düşürülmesinde müşteri yönlendirmelerinin etkisi bulunmaktadır.
Ürün tasarım aşaması bittikten sonra tüketici ile iletişime geçilir.	Ürün tasarım aşaması bitmeden önce tüketici ile iletişime geçilir.
Müşteri ürün alımlarında düşük fiyat ödemesi hedeflenir.	Ürün için katlanılan maliyetlerin düşürülmesi hedeftir.
Değer zinciri dikkate alınmaz.	Değer zinciri dikkate alınır.

Kaynak: Erden, 2004:220

İşletme üreteceği ürünlerin maliyetini azaltmak için genel olarak aşağıdaki üç yöntemden birisini kullanmaktadır (Basık, 2012:263):

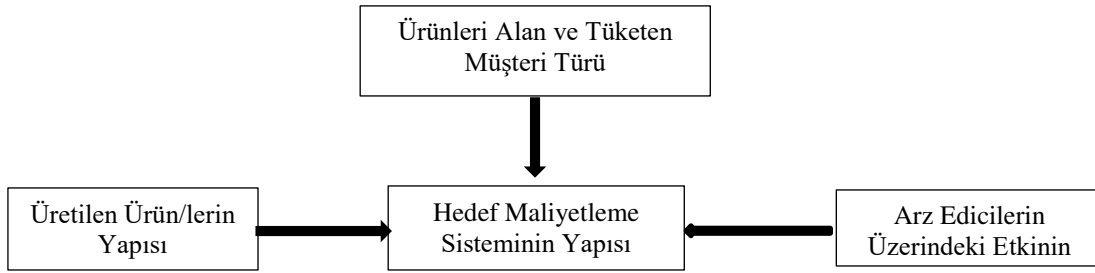
Yeniden Mühendislik Çalışması: Rekabet içinde olduğu çevrede, rakip firmaların da üretmiş olduğu ürünlerin fiyatlarını incelemektir. Rakiplerin ürünlerde ne gibi farklılıklar var hepsini tespit etmek zorundadır.

Değer Analizi Yapmak: İşletmenin üretmiş olduğu ürünün onu alıp kullanacak olan tüketicinin gözündeki değerinin ne olduğunun analizini yapmaktır. Üründe olan bir özellik, ürüne kattığı değer, değer maliyetinden düşük ise vazgeçilmekte ve yerine başka özellik eklenmektedir.

Süreç Geliştirme: Ürünün üretim aşaması ve ürünün sunulacak olan pazarlama aşamaları verimliliklerini yükseltecek biçimde tekrardan gözden geçirilirse istenilen maliyet sağlanmış olmaktadır.

Hedef maliyetlemeyi etkileyen faktörler; ürünü alan ve tüketen müşterilerin türü, işletmenin üretmiş olduğu ürünlerin yapısı ve ürünü üretilip satan işletmelerde görevlilerin

düşünceleridir (Artto, 1994:29). Bu faktörler aşağıda Şekil 14’te görülmektedir.



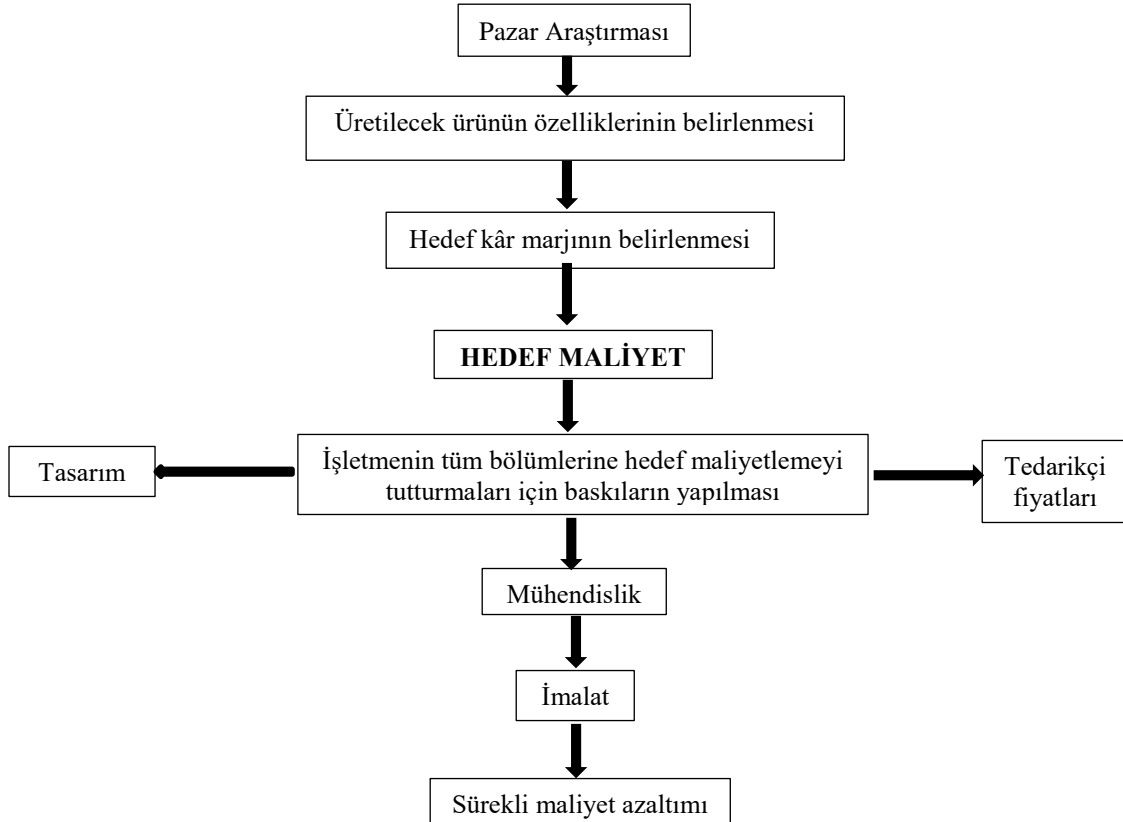
Şekil 14. Hedef Maliyetlemeyi Etkileyen Faktörler

Kaynak: Artto, 1994:29

Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından olan bu aracın amacı işletmeden işletmeye farklı olabilmektedir. Hedef maliyetlemenin kullanıldığı alanlar dört tane olup aşağıdaki gibidir (Karcıoğlu, 2000:184):

- ✓ Ürün tasarımı ve geliştirme,
- ✓ Mevcut ürünlerin maliyetlerini minimum seviyeye indirmek,
- ✓ Üretim sürecinin maliyet planlamasını iyileştirmek,
- ✓ Endirekt faaliyet etkinliğini iyileştirmek,

Hedef maliyetleme belli başlı aşamalardan oluşup aşamaları aşağıda Şekil 15’te görülmektedir:



Şekil 15. Hedef Maliyetleme Uygulama Aşamaları

Kaynak: Worthy, 1991:73

Hedef maliyetleme rekabet içinde olduğu pazardan araştırmaya başlanarak yapılmaktadır. Bu araştırma sayesinde müşterinin almak istediği ve alacağı ürüne verebileceği fiyat belirlenmektedir. Bu fiyat karşılığında işletmenin üreteceği ürünün özellikleri, kalitesi vb. her şey belirlenmektedir. Tüm bunlar sonucunda da işletme o üründen elde edeceği kârın ne kadar olacağını tahmin etmektedir. İşletme pazara sunacağı ürün için hedeflemiş olduğu maliyete ulaşırsa o ürün üretim aşamasına geçmekte ve üretimi yapılmaktadır (Aksoylu ve Dursun, 2001:366-367).

Bütün bu açıklamalarımıza dayanarak hedef maliyetlemeyi kısaca şöyle özetlenmektedir: İşletmenin amacı olan maksimum kârı elde etmek ve müşterilerin talep ettiği kalitede ürün üretimi geliştirmek için işletmenin rekabet çevresinin şartları göz önünde bulundurularak işletme içinde oluşma ihtimali olan tüm hataları önleyerek ürünlerini sürekli iyileştirmeyi hedeflemektir.

2.10.3.1.5. Değer Zinciri Maliyetleme

Değer zinciri kavramı ilk olarak 1980 senesinde M. Porter tarafından kullanılmaktadır ve rekabet avantajı üzerine yaptığı etkili araştırmasında değer zinciri modelini geliştirmektedir. Bu model, bir ürünün ilk tasarımı ile tüketicilere dağıtımı arasında bir zincirdeki bağlantılardan oluşan bir dizi faaliyetin görüntülenmesini içermektedir. Shank ve Govindarajan (1991, 1992), değer zinciri perspektifini benimsemekten kaynaklanan muhasebe sonuçlarını göz önünde bulundurarak Porter'in araştırmasını artırarak bu temel kavramı muhasebe literatürüne kazandırmaktadır. Değer zinciri maliyeti, belirli bir kuruluşun değer zincirini oluşturan çeşitli bağlantı noktalarında daha büyük ekonomi ve verimliliklerin nasıl sonuçlanabileceğini analiz ederek değer zinciri çerçevesine dayanmaktadır. Bu noktalar, değer zincirindeki hem dâhili (departmanlar arası) hem de harici (tedarikçi ve müşteri) bağlantıları içermektedir (Demir ve Gökçen, 2014:23; Weetman, 2006:686; Rainbird, 2004:243; Dekker, 2003:4; Cravens and Guilding, 2001:104).

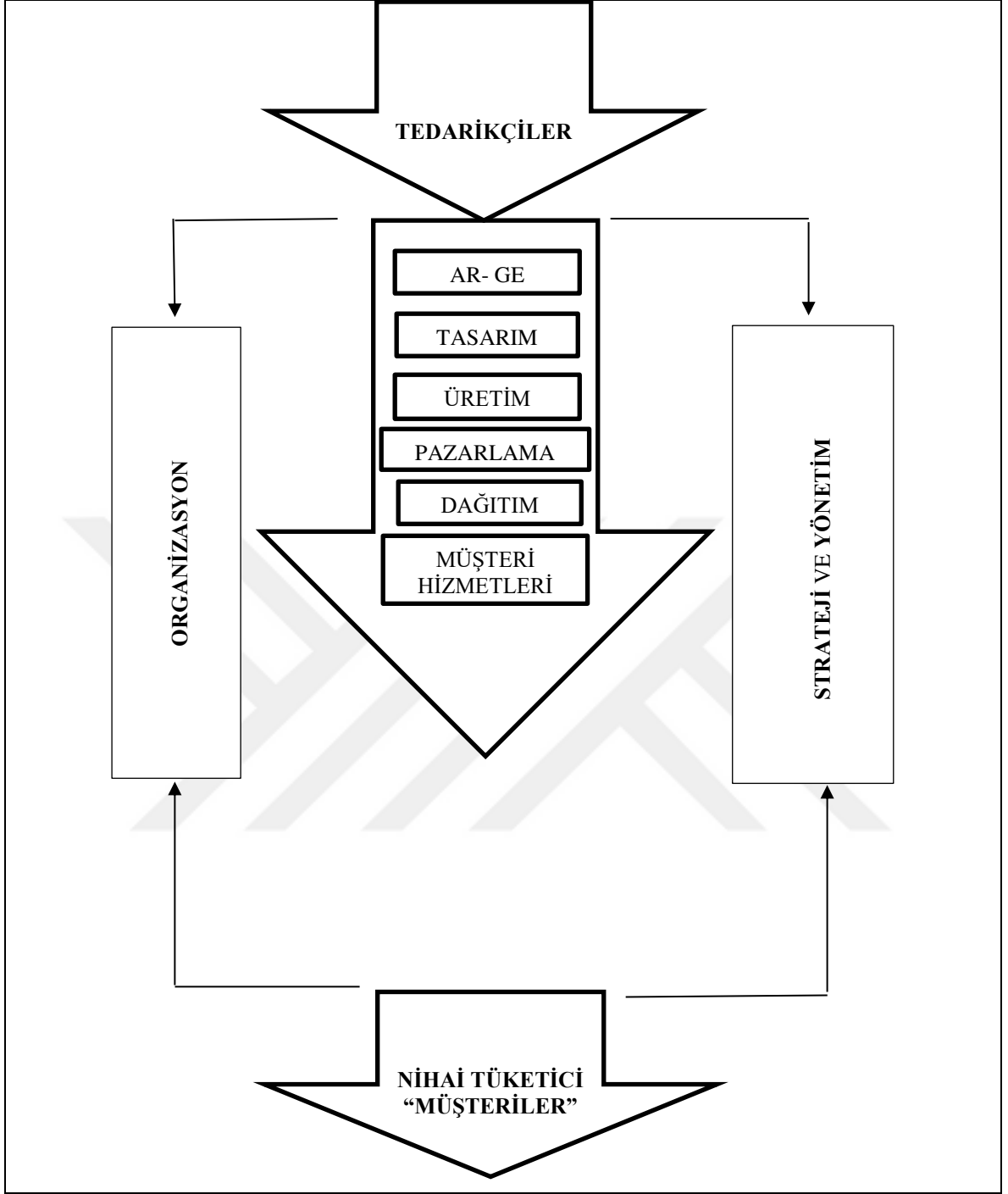
Değer; müşterinin, işletmeden almış olduğu mal ya da hizmet karşılığında işletmeye ödemeyi kabul ettiği tutar toplamıdır (Türk, 2004:232). Değer zinciri; işletmenin elde etmiş olduğu toplam değer ile toplam değeri elde etmek için üretmiş olduğu ürünlerin toplam

maliyetleri arasındaki farktır (Porter, 1985:37-38). Değer zinciri, işletmenin üretmek istediği ürünün tasarımı ile başlar, satış sonrası hizmetin sunulması ile bitmektedir (Basık, 2012:225). Tüketiciler için üretilmiş olan ürün ya da sunulmuş olan hizmetlere her adımda eklenen, birbirini takip eden işletme fonksiyonlarının toplamıdır (Horngren et al., 2012:5-7).

Değer zinciri kavramına dâhil edilen işletme fonksiyonları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Drury, 2012:564-565):

- ✓ AR-GE,
- ✓ Tasarım,
- ✓ Üretim,
- ✓ Pazarlama – Dağıtım,
- ✓ Müşteri Hizmetleri – Satış Sonrası Hizmet,

Değer zinciri analizi aşağıda Şekil 16’da görülmektedir.



Şekil 16. Değer Zinciri

Kaynak: Drury, 2008:552

Porter'e göre değer zinciri analizi üç aşamadan oluşmaktadır (Blocher et al., 2010:35-36):

- ✓ Değer zincirinde yer alan faaliyetlerin tanımlanması,
- ✓ Faaliyet için katlanılmış olan maliyetlerin belirlenmesi,
- ✓ Değer zincirinin yeniden yapılması ve sürdürülmesi,

Değer zinciri, temel (birincil) ve destekleyici faaliyetler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Temel (birincil) faaliyetler; ürün için girdilerin ürüne dönüştürülmesi ve nihai tüketicilere ulaşılmasını ve ulaşıldıktan sonra destek faaliyetleri toplamıdır. Bu faaliyetler; lojistik, dağıtım, pazarlama, reklam, bakım-onarım vb. gibi hizmetlerden oluşmaktadır. Destekleyici faaliyetler ise; temel ve diğer destekleyici faaliyetleri destekleyen işletme alt yapısı, insan kaynakları ve işletmenin kullanmakta olduğu teknolojilerden oluşmaktadır (Porter, 1985:37-38).

Değer zincirinin amacı; müşteri değerinin artırılması, maliyetlerin düşürülmesi ve işletmenin rekabet çevresinde avantaj sağlayacağı alanları tespit etmektir (Demir ve Gökçen, 2014:23; Akbaş, 2009:112). Değer zincirinde olan her bir halka kendisinden önce ve sonra olan bütün halkalar ile bağlantılıdır. Herhangi bir halkada oluşan problem bütün zincirin zayıflamasına ve güç kaybetmesine neden olmaktadır (Walters and Rainbird, 2004:465).

Değer zinciri maliyetleme; bir firmanın değer oluşturan her aşamasında oluşturulan katma değer ve bu katma değer ile katlanılan maliyetin karşılaştırılması hedeflenmektedir. Oluşturulan ürün için katlanılan maliyet ortaya çıkan katma değerden büyük ise o aşamanın tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir (Demir ve Gökçen, 2014:23). İşletme içinde değer zincirinin uygulanabilmesi için izlenmesi gereken aşamalar şu şekilde sıralanmaktadır (Shank and Govindarajan, 1993:57-58):

- ✓ Değer zinciri faaliyetlerinin belirlenmesi,
- ✓ Ürün maliyet etkeninin belirlenmesi,
- ✓ Rekabet çevresinde avantajın gerçekleştirilmesi gerekir.

Bir işletme rekabet içinde olduğu çevrede avantaj elde etmek istiyorsa şunları yapması gerekmektedir (Atrill and McLaney, 2015:330):

- ✓ Ürün ve hizmetlerini rakiplerine göre daha kaliteli üretmesi ve sunması gerekmektedir.
- ✓ Rakiplerine göre daha düşük maliyet ile ürün üretmesi gerekmektedir.
- ✓ Rakiplerinin ürünlerinden farklı özellikli ürün üretmesi gerekmektedir.
- ✓ Rakiplerine göre daha düşük satış fiyatı belirlemesi gerekmektedir.

2.10.3.2. Planlama, Kontrol ve Performans Ölçümü

Stratejik yönetim muhasebesinin temel araçlarından olan bu araç kendi içinde benchmarking (kıyaslama) ve bütünleşik performans ölçümü olarak ikiye ayrılmaktadır (Apak,

2018:31). Bu araçlar aşağıda detaylı bir şekilde incelenmektedir.

2.10.3.2.1. Benchmarking (Kıyaslama)

Bu yöntem IBM ve Xerox tarafından geliştirilen bir yöntemdir. Kıyaslama uygulamasındaki ilk uygulamalar 20. yy.'ın ortalarında işletmelerde araştırma – geliştirme, üretim vb. bölümler arasında performanslarını değerlendirmek amacıyla kullanılmaktadır. Xerox, Japon insanların daha uygun fiyatlarla ABD pazarlarına girmesiyle, kendilerinin üretmiş oldukları cihazların özelliklerini, katlanmış oldukları maliyetleri, üretim sürelerini, kullanım ömürlerini vb. özelliklerini Japonların üretmiş olduğu cihazlarla karşılaştırmaktadır (Prašnikar et al., 2005:256; Jarrar and Zairi, 2001:907). Gelişen teknoloji, kullanılan teknolojik ürünlerin gelişmesi, işletmelerin sahip oldukları imkânların daha fazla olması vb. rekabetçi avantajları yakalamak için kullanılmakta olan bir yöntem hâline gelmektedir (Zairi and Ahmed, 1999:810-811).

Benchmarking (Kıyaslama) yöntemi, işletmelerin içinde bulundukları rekabet çevresi içinde avantaj elde etmek için vermiş oldukları mücadele sonucunda ortaya çıkmış olan bir yöntemdir. Bu yöntem ile işletmeler rekabet çevresi içinde en iyi olan rakip ile kendini kıyaslayarak bu seviyeye nasıl geldiğini bulmaya çalışmaktadır (Cinquini and Tenucci, 2006:7; Pryor, 1989:683). İşletme yapmış olduğu kıyaslama sonucunda elde etmiş olduğu bilgiler sonucunda kendi performansını daha iyi şekilde iyileştirmek için yol haritası olarak kullanmaktadır. Bu yöntem işletmelerin yürütmüş olduğu performansta oluşma ihtimali olan aksaklıkları, eksik yönleri, hatalı performansı tespit edip düzeltmektir (Dervitsiotis, 2000:641).

Bu yöntem, işletmenin rekabet çevresi içinde rekabet gücünü arttırmak, işletmenin içinde bulunduğu çevrede sektör farkı gözetmeksizin, karşılaştırma yaparak hedef ve amaç belirlemeye yardımcı olan bir araçtır (Sevim ve Korkmaz, 2014:163). Yine bu araç, rakiplerine göre daha fazla avantaj elde etmeyi ve elde etmiş olduğu bu avantajı devamlı bir şekilde sürdürmek amacıyla kullanılan bir araçtır (Örs ve Tetik, 2010:444). İşletmeler farklı firmalar ile karşılaştırma yaptığı gibi kendi birim ya da bölümlerini de birbiriyle karşılaştırma yaparak bölümler arasında eksiklikleri görmektedir. Böylece bu yöntemi kendi firması içinde, farklı bölümleri kıyaslayarak kullanmış olmaktadır (Atrill and McLaney, 2015:154).

Bu yöntem diğer işletmelerce denenmiş olan uygulamaların eksik, hatalı vb. yönlerini ortaya çıkarttığı için maliyet açısından da oldukça yararlıdır. Çünkü kullanılan uygulamanın en iyi şeklini daha önceki firmalar deneyerek bulduklarından bir daha deneme maliyetine katlanılmaz (Atkinson et al., 2012:275). Benchmarking (Kıyaslama) yönteminin amaçları

aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Solmaz, 2019:1153-1154; Duman vd., 2016:54; Argüden ve Unanoğlu, 2009:15-16; Eryılmaz, 2009:45-46; Çatı vd., 2007:154; Kaygusuz, 2006:10; Erdem, 2006:74; Topaloğlu ve Sökmen, 2002:9):

✓ İşletme, başka işletmenin elde etmiş olduğu tecrübe ve deneyimlerinden yararlanarak avantaj elde etmektedir.

- ✓ Rekabet çevresinde güçlü bir konum elde etmektedir.
- ✓ Sahip olduğu müşterilerin memnuniyetini kazanmaktır.
- ✓ Rekabet üstünlüğü sağlamaktır.
- ✓ Rekabetini sürdürmektir.
- ✓ Üretmiş olduğu ürünlerin zayıf ve güçlü yönlerini belirlemektir.
- ✓ Pazar payını artırmaktır.
- ✓ Sürekli ilerleme sağlamaktır.
- ✓ Üretmiş olduğu ürünlerde maksimum kalite yakalamaktır.
- ✓ Ürün bazlı maliyeti minimum seviyeye indirmektir.
- ✓ Kullanacağı uygulamalarda en iyi olanını tespit etmektir.
- ✓ Rekabet çevresinde gerçekçi hedef ve amaç belirlemektir.

Stratejik yönetim muhasebesinde işletmelerin amacı maksimum kâr elde etmek ve kâr elde etmiş oldukları ürünleri uzun dönemde en iyi şekilde korumaktır. Benchmarking (Kıyaslama) de bu amaca ulaşmak için kullanılmakta olan bir yöntemdir (Doğan ve Demiral, 2008:2). Yapılan açıklamalardan yola çıkarak kıyaslamanın temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Solmaz, 2019:1153; Atrill and McLaney, 2015:154; Eryılmaz, 2009:46; Çatı vd., 2007:153; Erdem, 2006:69-71):

✓ İşletme içinde bulunduğu rekabet çevresinde sadece rakipler değil aynı zamanda rakip olmayan küçük – büyük, kamu – özel, yerli – yabancı bütün işletmelerin kullanmış olduğu bir yöntemdir.

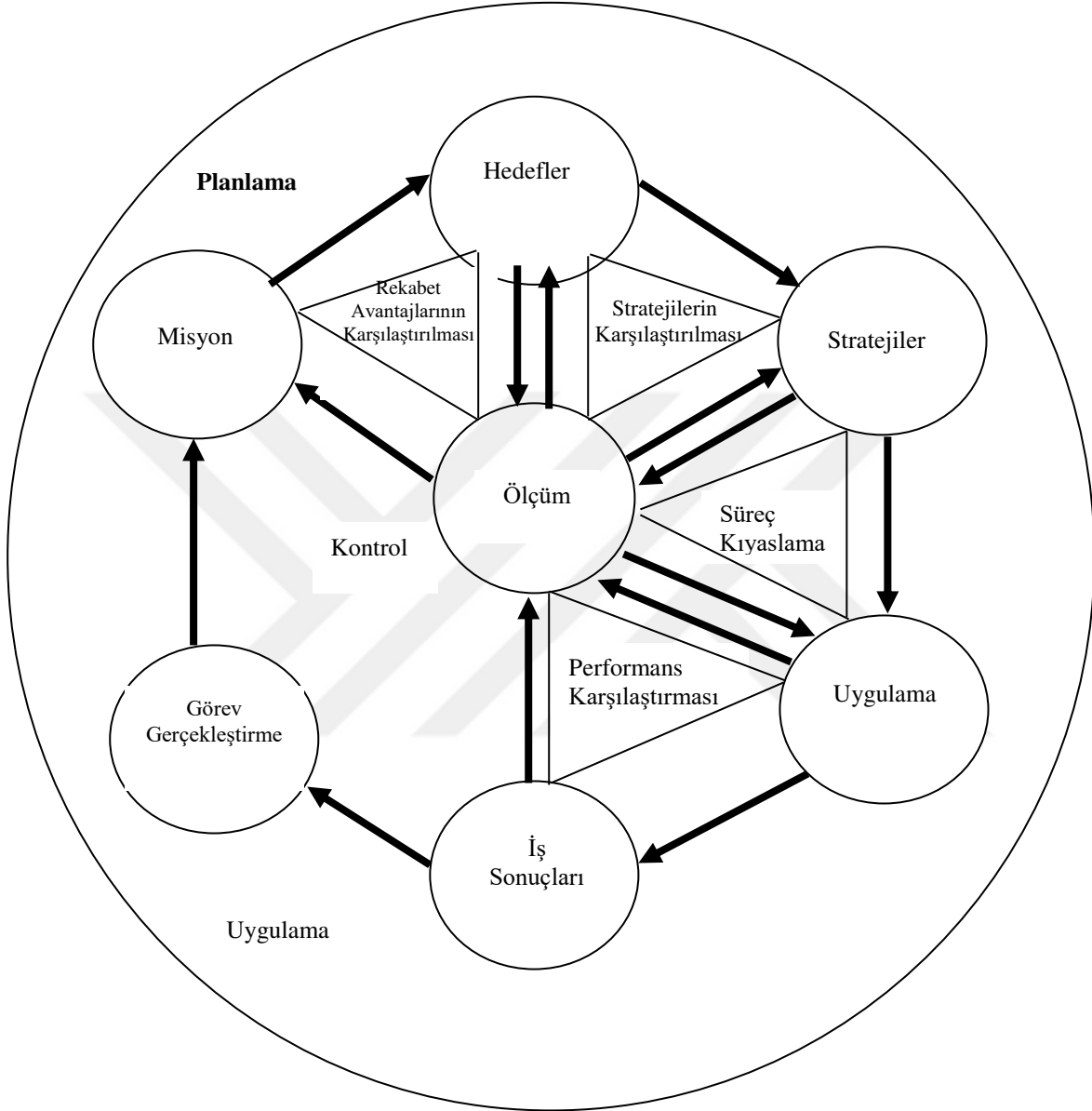
✓ Üretimi tamamlanmış olan ürünlere uygulanabildiği gibi hâlâ üretim aşamasında olan ürünlere de uygulanmaktadır.

✓ Rakip firmalar ile kıyaslama yapıldığı gibi her bir firma kendi içinde farklı departmanlar arasında da kullanılmaktadır.

Bu araç, işletmelerin sadece içe dönük değil aynı zamanda dışa dönük değerlendirme yapmasını, müşterilerine sunacağı ürünlerin ne tür bir piyasaya sunulacağını ve oluşmuş olan sorunun arka planında yer alan gerçek sebebin ne olduğunu bulmasına yardımcı olmaktadır (Zairi, 1992:179).

Stratejik yönetim muhasebesi açısından Benchmarking'e bakıldığında işletme diğer

işletmelerin kullanmış olduğu bilgilerden yararlanarak bilgi birikimi elde etmesine yardımcı olmaktadır (Praşnikar et al., 2005:261).Stratejik yönetimin Benchmarking ile ilişkisi aşağıda şekil 17’de görölmektedir.



şekil 17. Benchmarking (Kıyaslama) – Stratejik Yönetim İlişkisi

Kaynak: Praşnikar et al., 2005:261

Kıyaslamanın işletmelere sağlamış olduğu yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Solmaz, 2019:1154; Eryılmaz, 2009:44-45):

- ✓ İşletmenin üretim sürecini iyileştirmektir.
- ✓ Ürün kalitesini arttırmaktır.
- ✓ Karar alma süresini iyileştirmektir.

- ✓ İşletmenin yenilikçi yaklaşım kullanmasına yardımcı olmaktadır.
- ✓ Müşteri isteklerine cevap vermektedir.
- ✓ Sunulan hizmetin hızını arttırmaktadır.
- ✓ Kaynaklarını etkin kullanmasına yardımcı olmaktadır.

2.10.3.2.2. *Bütünleşik Performans Ölçümü*

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte işletmelerin performanslarını ölçtükleri sistem de değişmektedir. İşletmelerin stratejik amaçlarına ulaşmasında; işletmelerin mali boyutlu raporları yetersiz kalmakta ve ekstra mali değeri olmayan varlıkların da raporlanması gerekmekte; iyi bir şekilde tasarlanmış performans ölçüm sistemlerinin gelişmesiyle mümkün olmaktadır (Baynal ve Karasakal, 2008:1).

Bütünleşik performans ölçümü, müşteri memnuniyetini sağlamak için kritik faktörlere (örneğin kalite, teslimat, işlem süresi ve maliyet) ilişkin başarılarını izleyen tüm organizasyon departmanlarını içermektedir. Bu önlemlerin operasyonel hâle getirilmesi, departmanın faaliyetinin niteliğine bağlanmaktadır. Geleneksel yönetim muhasebesi yaklaşımları, tüm departmanlarda aynı mali önlemleri benimsemektedir. Bununla birlikte bu tür ölçüm sistemleri tarafından yönlendirilen eylemler, birleşik bir stratejik hamleyi teşvik etmekle her zaman tutarlı olmamaktadır. Nanni ve diğerleri (1992), entegre bir performans ölçüm sisteminin uygulanmasının bir organizasyonun departmanlarını koordineli, stratejik bir hamleye yaklaştırdığını iddia etmektedirler (Cravens and Guilding, 2001:102-103).

Bütünleşik performans ölçümü tekniği; işletmenin sahip olduğu müşterilerinin memnuniyetini arttırmak ve rekabet çevresinde rakiplerine göre daha avantajlı olmak için işletme karnesi gibi hem finansal hem de finansal olmayan ölçümlerin işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılmaktadır (Egbunike et al., 2014:143; Cinquini and Tenucci, 2007:7-8; Ittner et al., 2003:715; Nanni et al., 1992:16-17). Kısaca bu ölçüm aracı, işletmenin müşterisi olan kişilerin beklentileri ve memnuniyetleri gibi finansal olmayan bilgileri de sisteme dâhil etmektedir (Cadez and Guilding, 2008:857). Değişen teknolojiyle birlikte performans ölçüm sistemleri de değişmektedir. Geleneksel performans ölçüm sisteminin değişimine neden olan eksiklikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Yüksel, 2004:149):

- ✓ Sadece mali ölçütleri değerlendirmeye almaktır.
- ✓ Belirsiz olan durumların etki oranlarını görmezden gelmektir.
- ✓ Müşteri ihtiyaçlarını tatmin edememektir.
- ✓ Müşterinin gerçek ihtiyacını karşılayamamaktır.

Bu eksikliklerin sonucunda ihtiyaca binaen ortaya çıkan bütünleşik performans ölçüm sistemi kullanan işletme ile geleneksel performans ölçüm sistemi kullanan işletmenin karşılaştırılması aşağıda Tablo 6’da görülmektedir.

Tablo 6. Bütünleşik Performans Ölçüm Sistemi Kullanan İşletme ile Geleneksel Performans Ölçüm Sistemi Kullanan İşletmenin Karşılaştırılması

Bütünleşik Performans Ölçüm Sistemi Kullanan İşletmeler	Geleneksel Performans Ölçüm Sistemi Kullanan İşletmeler
Finansal ve finansal olmayan ölçüm.	Sadece finansal olan ölçüm.
Hem kısa döneme hem de uzun döneme odaklanır.	Sadece kısa döneme odaklanır.
Performans sonucunda oluşan veriler açık olacak şekilde paylaşılır.	Performans sonucunda oluşan veriler saklanır, paylaşılmaz.
Birden fazla konu üzerine aynı anda yoğunlaşır.	Tek konu üzerine yoğunlaşır.
Kullanılan stratejiler açık ve nettir.	Kullanılan stratejiler tutarsızdır.
Birimler arasında bağlantı kuvvetlidir.	Birimler arasında bağlantı zayıftır.

Kaynak: Emrem, 2002:20

2.10.3.3. Karar Verme

Stratejik yönetim muhasebesinin temel araçlarından olan bu araç kendi içinde stratejik maliyet yönetimi, stratejik fiyatlandırma ve marka değerlendirme olarak üçe ayrılmaktadır. Bu araçlar aşağıda detaylı bir şekilde incelenmektedir.

2.10.3.3.1. Stratejik Maliyet Yönetimi

Yaşadığımız yüzyılda ekonomide ve teknolojiye dünya genelinde yaşanan hızlı değişimler, işletmelerin de sürekli değişmekte olan teknolojiye ayak uydurmasını zorunlu kılmaktadır. Özellikle günümüzde teknolojinin değişmesi ve gelişmesi muhasebe alanında yeni sistemlerin doğmasına, üretilen ürün çeşidi yelpazesinin çeşitlenmesine, rekabetin artmasına ve ürün piyasa ömrünün kısalmasına neden olmaktadır. Artan rekabet, değişen teknoloji vb. işletmelerin piyasadaki yerlerini koruması için daha kaliteli ürünlerin, daha ucuza, istenilen hızda ve doğru bir şekilde ve zamanda üretilmesini zorunlu hâle getirmektedir. Tüm bu nedenler sonucunda işletmeler sahip olduğu müşterilerini elde tutmak ve yeni müşteri kazanmak için piyasada sürdürmüş olduğu faaliyetlerine göre yeni taktikler geliştirmesi, yeni sistemler kullanılması kaçınılmaz olmaktadır (Kaygusuz, 2006:2-3).

İşletmenin rekabet çevresi içinde avantaj sağlayacak araçları tespit etmesi gerekmektedir. Bu araçları tespit etmek için işletmenin içerisinde hem finansal hem de finansal olmayan verilere göre stratejiler uygulaması gerekmektedir. İşletme içerisinde bu bilgileri elde eden, işletmenin hedefleri doğrultusunda işletme yönetiminin olumlu sonuçlar almasını sağlayan disipline stratejik maliyet yönetimi denilmektedir (Basık, 2010:19). Günümüzde ürün üreten ve hizmet sunan birçok firma bu aracı kullanmaktadır (Bekçioğlu ve Köroğlu 2012:2). Stratejik maliyetlendirme, eldeki kararın uzun vadeli pazarlama sonuçlarını fark edememekten muzdarip olan geleneksel "ilgili maliyetleme" yaklaşımını uygulamak yerine, ürün konumlandırma ve pazar penetrasyonu gibi pazarlama kavramlarını tanımaktadır (Cravens and Guilding, 2001:103).

Teknolojinin geliştiği günümüzde maliyet yönetimi işletmeler için çok önem arz etmektedir. Ama işletmenin üretmiş olduğu ürünler ve sunmuş olduğu hizmetlerin maliyetini düşürmek yeterli olmamaktadır. Maliyet düşürmektense maliyetlerin stratejik bir şekilde yönetilmesi tercih edilmelidir. Tüm bunların sonucunda işletmeler geleneksel maliyetlemeden stratejik yönetim sistemine geçiş yapmaktadır (Yalçın, 2006:17).

Stratejik maliyet yönetimi, işletmelerin sahip olduğu kaynakları en iyi şekilde kullanmakta ve verecek oldukları kararlarda stratejik seçim yapmasına yardımcı olmaktadır (Basık, 2012:19). İşletmelerin mali verileri, rekabet çevresi içinde rekabet avantajı kazanmak için kullanılmaktadır. İşletmelerin uygulamış oldukları stratejiler işletmeden işletmeye değiştiği için kendi stratejisine uygun olacak maliyet yönetim sistemi seçmeleri avantaj kazandırmaktadır (Titiz ve Çetin, 2000:130). İşletmeler birbirinden farklı olsalar da aynı çevre içinde rekabet ettiklerinden çevrenin bir parçası kabul edilmektedir. İşletmeler çevreye göre daha düşük maliyetli ürün üretmekte ve hizmet sunmaktadırlar (Alkan, 2001:183-184).

Stratejik maliyet yönetimi aracı, ürün maliyetlerinin azaltılması, maliyet kontrolü, yönetim kararlarına yardımcı olması gibi amaçlara hizmet ettiğinden oldukça geniş bir araçtır (Kumar and Nagpal, 2011:118; Karcıoğlu, 2000:76). Stratejik maliyet yönetimi aracı birbirini takip eden ve etkileyen beş adımdan oluşmaktadır (Hosking, 1993:51):

- ✓ Ürünlerin üretimi sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin nedenlerini araştırmak ve ürünlerden gelecek olan geliri anlamaktır.
- ✓ İşletmenin bölümleri arasında olma ihtimali olan karmaşıklığı çözmektir.
- ✓ İşletme içerisinde tüm bölümler arasında ortak bir dil kullandırtmak ve sorumluluk bilinci oluşturmaktır.
- ✓ İşletme etkinliğini arttırmaktır.
- ✓ Rekabet çevresinde olan diğer firmaların maliyet yapılarını ölçmek ve ona göre tedbir

almasını sağlamaktır.

Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından olan stratejik maliyet yönetiminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bekçi ve Özal, 2010:84; Agrawal et al., 1998:60):

- ✓ İşletmenin elde edeceği kârı maksimum seviyeye çıkartmaktır.
- ✓ İşletmenin sürekli gelişmesini sağlamaktır.
- ✓ Ürüne değer katan faaliyetleri arttırmak ve değer katmayan faaliyetleri üründen çıkartmaktır.
- ✓ İşletmenin stratejik planlamasına destek olmaktır.
- ✓ İşletmenin kontrol süreçlerini takip etmektir.
- ✓ Ürün maliyetlemede rakip analizi yapmaktır.
- ✓ Uzun vadeli ürünlerde problemleri çözmektir.
- ✓ İşletmenin geleceğine etki edecek olan önemli sorunları tespit etmek ve bu sorunlara çözüm bulmaktır.
- ✓ İşletmenin hedef olarak belirlemiş olduğu maliyetlemeyi yakalamaya çalışmak ve aynı zamanda stratejiyi uygulamaktır.

2.10.3.3.2. Stratejik Fiyatlama

Bu araç genel olarak, işletmenin üretmiş olduğu ürünlerin ve sunmuş olduğu hizmetin fiyatının belirlenmesinde; rakiplerin belirlenmiş olan fiyata tepkisinin, pazar büyüme potansiyelinin, ekonomik ölçeklerinin, fiyat esnekliklerinin, işletme deneyiminin değerlendirilmesi, incelenmesi, analiz edilmesi ve karar verilmesi olarak tanımlanmaktadır (Cinquini and Tenucci, 2007:8). Foster ve Gupta (1994), yönetim muhasebesinin fiyatlandırma kararlarında kilit bir rol oynadığını ve bu nedenle stratejik fiyatlandırma potansiyelinin küçümsenmemesi gerektiğini vurgulamaktadır (Cravens and Guilding, 2001:103-104).

Stratejik fiyatlama aracı, işletmenin rekabet çevresinde olan rakiplerin mali bilgileriyle sıkı bir ilişki içinde olmaktadır. Aynı zamanda rakiplerle ve pazar yönelimleriyle yakından ilgilenmektedir (Cinquini and Tenucci, 2006:10). Stratejik fiyatlama, yönetim tarafından iyi analiz edilmiş seçimlere dayanarak planlamış olduğu süre içerisinde işletmenin kârını maksimize edecek şekilde açık ve net olmaktadır (Hansen and Solgaard, 2004:101).

Bu fiyatlama tekniğiyle işletme ürün ya da hizmetin fiyatlarını belirlerken müşterilerin isteklerini ve taleplerini, rakiplerin pazardaki konumunu düşünerek belirlemesi işletmeye avantaj kazandırmaktadır. Bu teknik, mamullerin ya da hizmetin sunulması için katlanılacak olan maliyetten ziyade tüketicilere sağlayacağı faydaya odaklanmaktadır. Maliyeti düşük ancak

tüketiciye yüksek bir fayda sağlamayan ürün ya da hizmet veya maliyeti yüksek ama tüketiciye düşük bir fayda sağlayan ürün ya da hizmetin fiyatlarının belirlenmesinde önemli bir avantaj kazandırmaktadır (Apak, 2018:35).

2.10.3.3.3. Marka Değerleme

Bu araç, işletmenin rekabet çevresindeki pazar ile muhasebenin fonksiyonları (kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve analiz edip yorumlama) arasındaki ilişkiyi arttırmaktadır (Yıldız, 2016:11; Guilding et al., 2000:118). Stratejik yönetim muhasebesi açısından bu araç, işletmenin liderliğini, istikrarlı bir şekilde büyümesini, pazar payının arttırılmasını vb. değerlendirmektedir (Cadez and Guilding, 2008:857). Bu teknik, işletmelerin rekabet avantajı kazanmalarına ve işletmelere uzun vadeli etkisi olan olayların ölçülmesinde işletmeye yardımcı olmaktadır. Marka değerlemesi, bir firmanın stratejik marka yönetimi amacıyla muhasebe ve pazarlamayı yakınlaştırmasının en etkili yollarından birisi olmaktadır. Pazarlamacılar ve muhasebeciler, marka yönetimi kararlarını desteklemek amacıyla verileri güçlü bilgilere dönüştürmek için birlikte çalışmaktadırlar (Cravens and Guilding, 1999:53-56).

Güçlü bir markaya sahip olan işletmelerin satmış oldukları ürünlerin yanında tüketiciler yeni ürün ve hizmetlerin oluşturulmasını talep etmektedir. Aynı zamanda işletmelerin sahip olduğu müşteri değeri, müşterilerin ürün alma niyetleri ve işletmenin pazar payının artmasını sağlamaktadır (Marangoz, 2007:462). Marka değerini etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Zor ve Kandil Göker, 2015:53-54):

- ✓ Ürün fiyatlandırılması,
- ✓ Rekabet çevresi,
- ✓ İşletme yönetimi,
- ✓ Ticari markalar,
- ✓ Patentler,
- ✓ İletişim kanalları,

Marka değerlendirme yoluyla kuruluşlar, ürün grupları, ülkeler ve şirket birimleri arasında karşılaştırılabilir tutarlı, ölçülebilir bir değer oluşturmaktadır. Promosyonlar ve reklamlar gibi gelecekte fayda sağlaması beklenen cari marka harcamaları, markanın mevcut değerine yansıtmaktadır. Alternatifler arasındaki tercihler, marka değeri hesaplamasının etkilerine göre karşılaştırılmaktadır. Marka değerlendirme, yalnızca tarihsel maliyete dayalı bir ölçü olmadığı ve aynı zamanda gelecekteki sonuçları birleştirdiği için yararlı bir araç olmaktadır. Daha da önemlisi, bir firmaya tüm organizasyonla ilişkili olarak markanın varlığının büyüklüğünü

tanımlayan bir performans ölçüsü sağlamaktadır (Cravens and Guilding, 1999:55). İşletmelerin sahip olduğu markanın değerini aşağıdaki faktörler belirlemektedir (Cadez and Guilding, 2008:857):

- ✓ İşletmenin geçmişi,
- ✓ Pazar payı,
- ✓ Ulusal / Uluslararası konumu,
- ✓ Pazardaki liderliği,
- ✓ Devam ettirdiği istikrar,

Saymış olduğumuz bütün bu nedenlerden ve yapmış olduğumuz açıklamalardan yola çıkarak stratejik yönetim muhasebesi araçlarından olan marka değerlendirme; işletmeler açısından büyük bir önem arz etmektedir (Kayıhan, 2019:3635).

2.10.3.4. Rakip Merkezli Muhasebe

Stratejik yönetim muhasebesinin temel araçlarından olan bu araç rakiplerin maliyet değerlendirilmesi, rakiplerin durumunu izleme ve rakiplerin performans değerlendirilmesi olarak üçe ayrılmaktadır. Bu araçlar aşağıda detaylı bir şekilde incelenmektedir.

2.10.3.4.1. Rakiplerin Maliyet Değerlendirilmesi

Stratejik yönetim muhasebesinin bu tekniği, rekabet çevresinde olan diğer rakiplerin maliyet yapılarının üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu araç, rakip firmaların maliyetlerinin devamlı bir şekilde güncellendiği tahmini verileri içermektedir (Heinen and Hoffjan, 2005:19; Guilding, 1999:584). Bu teknik, rakiplerin pazarda olan pozisyonlarından farklı olarak ürün / hizmet birim maliyetlerini değerlendirmektir (Egbunike et al., 2014:143). Rakip maliyet değerlendirilmesinde aşağıdaki kaynaklar kullanılmaktadır (Yücenurşen vd., 2016:446):

- ✓ İşletmenin doğrudan gözlemlenmesi,
- ✓ Kamuya açık verilerin takip edilmesi,
- ✓ Rakip ile ortak müşteriler,
- ✓ Rakip ile ortak tedarikçiler,

2.10.3.4.2. Rakiplerin Durumunu İzleme

İşletmelerin içinde bulunmuş olduğu rekabet çevresinde kendisine ait pazar payını,

üretmiş olduğu ürün ve sunmuş olduğu hizmetin birim maliyetini ve işletmeye ait satışlarını belirleyerek rakiplerin pazardaki satış miktarını, maliyetlerini, pazar payını tespit etmekte ve kıyaslayarak analiz yapmaktadır (Jones et al., 2012:267). Firmayı rakiplerle karşılaştırmak için rakip ürünlerin fiyatlandırılması, maliyetleri ve hacmi ile pazar payının belirlenmesini sağlayacak bilgilerin toplanması gerekmektedir (Lord, 1996:354).

Bir işletme etkili bir şekilde rekabet edebilmek için ana rakipleri hakkında sağlam bir bilgi elde etmektedir. Rakip analizi yaparak bir rekabet avantajı kaynağı elde etmektedir. Bu, stratejik planlamanın yanı sıra ürün fiyatlandırması ve iş edinme kararlarında yardımcı olmaktadır (Atrill and McLaney, 2015:329-330). Bu saptamalar sonucunda kendi uygulamak istediği stratejisini kontrol etmekte veya yeniden gözden geçirmektedir (Cinquini and Tenucci, 2006:9).

İşletmenin maddi olmayan faktörleri elle tutulup gözle görülmediği için nicel terimlerle ifade edilememektedir. Bundan dolayı, bu faktörler işletmenin yönetim departmanı tarafından stratejik olarak değerlendirilmektedir. İşletmenin muhasebe departmanı bu faktörleri mali terimlerle ifade edemediğinden göz ardı etmektedir (Rangone, 1997:216). İşletmenin, rakiplerini izlemede aşağıdaki unsurlar yer almaktadır (Apak, 2018:36):

- ✓ Rakiplerin belirlemiş oldukları hedefler,
- ✓ Rakiplerin uygulamış oldukları stratejiler,
- ✓ Rakiplerin sahip oldukları kaynaklar,
- ✓ Rakiplerin yetenekleri,

2.10.3.4.3. Rakiplerin Performans Değerlendirilmesi

Bu teknik, özellikle rekabet çevresinde rekabet avantajı oluşturacak olan kaynakları belirlemek amacıyla rakip firmaların yayınlanmış olan bilanço, gelir tablosu vb. gibi tabloların incelenmesinden oluşmaktadır (Guilding, 1999:584; Moon and Bates, 1993:139). Bu teknikte veriler geleneksel yönetim muhasebesi yöntemlerine göre toplanmaktadır (Guilding et al., 2000:119).

Rakiplerin performans değerlendirilmesi aracı, işletmelerin satmış oldukları ürün ve bu satışta elde etmiş oldukları kâr durumunun yanı sıra, işletmenin sahip olduğu varlıkların ve borçların da hareketlerini izleme imkânı sunmaktadır (Guilding et al., 2000:119). Sağlanan bilgilere göre, şirket ana rakiplere göre kendi konumunu değerlendirmekte ve sonuç olarak stratejisini kontrol veya formüle etmektedir (Cinquini and Tenucci, 2010:234). Bu araç ile analiz yapan ve analiz sonucunda çıkan sonuçlar doğrultusunda hareket eden işletmeler,

incelemiş oldukları şirketler ile kendi şirketinin performansını karşılaştırmaktadır. Bunun sonucunda da rekabet avantajı sağlayacak kararlar alabilmektedir.

2.10.3.5. Müşteri Muhasebesi

Stratejik yönetim muhasebesinin temel araçlarından olan bu araç müşteri kârlılık analizi, müşteri yaşam boyu kârlılık analizi ve müşterileri varlık olarak değerlendirme olarak üçe ayrılmaktadır. Bu araçlar aşağıda detaylı bir şekilde incelenmektedir.

2.10.3.5.1. Müşteri Kârlılık Analizi

Stratejik yönetim muhasebesinin bu tekniği, işletmenin rekabet ettiği pazarı baz almaktadır (Santos et al., 2012:4). Bu teknik hem pazarlama hem de muhasebe alanı ile ilgili olmakla birlikte yönetim muhasebesinin araçlarından olan faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilişkilendirilmektedir (Yükçü ve Karakelleoğlu, 2013:58; Roslender and Hart, 2010:740; Niraj et al., 2001:2; Smith and Dikolli, 1995:3). İşletmenin sahip olduğu bütün müşterilerden değil de belli kişi ya da gruplardan elde edilmiş olan kârın hesaplanmasını savunmaktadır. Bu araç her bir müşterinin veya müşteri türünün kârlılığını değerlendirmektedir (Atrill and McLaney, 2015:333; Cadez and Guilding, 2008:857; Guilding and McManus, 2002:48).

Bu teknikte asıl nokta işletmeye kâr sağlayan işletmenin satmış olduğu ürün ya da sunmuş olduğu hizmet değil de müşterilerin kendisi olmaktadır (Jones et al., 2012:110). İşletmenin yönetim kadrosu elde etmiş oldukları bilgileri işletmenin kârına daha fazla katkı sağlaması için kullanmaktadır (Horngren et al., 2012:510). Bu teknik bazı işletmelerce çelişkili olarak karşılanmaktadır. Çünkü işletmenin müşterileri hususunda karar vermek için yeterli bilgiye sahip olunmamaktadır (Özdemir ve Kaygusuz, 2009:91).

Müşteri kârlılık analizine göre, işletmenin sahip olduğu müşteri ya da grupların hangisinin tercih edileceği, hangisinin tercih dışı bırakılacağı konusunda işletme yöneticilerine önemli bilgiler sağlamaktadır (Drury, 2012:587). Bu tekniği kullanan işletmeler iki bakış açısından birini tercih etmektedir. Bu bakış açıları şunlardır (Botten and Sims, 2005:149):

✓ Müşterilerden elde edilen gelirleri kısa dönemli (bir yıl ve daha kısa) olarak analiz etmektir.

✓ Müşterilerden elde edilen gelirleri yaşam seyri boyunca analiz etmektir.

Müşteri kârlılık analizinin aşamaları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Özdemir ve Kaygusuz, 2009:92; Koşan, 2008:287):

- ✓ Niteliklerine göre müşterileri belirlemektir.
- ✓ Ürünler için katlanmış olan maliyetleri hesaplamaktır.
- ✓ Müşteriden elde edilen geliri saptamaktır.
- ✓ Müşterilerden elde edilen kârı hesaplamaktır.
- ✓ Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini müşterilere yüklemektir.
- ✓ Analiz sonucunda elde edilen bilgileri yönetim kadrosunun alacağı kararlarda kullanmaktır.

- ✓ Her müşteri için maliyet hesaplaması yapmaktır.
- ✓ Bütün gelirler ve giderler karşılaştırılarak kârlılık hesaplamaktır.

Bu tekniğin amacı; işletmenin elde etmiş olduğu gelirlerini, katlanmış olduğu maliyetlerini, sahip olduğu varlıklarını ve kaynaklarını kendi müşterileri ile ilişkilendirmektir (Özdemir ve Kaygusuz, 2009:92).

2.10.3.5.2. Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi

Bu teknik ile işletmenin sahip olduğu müşterilerden elde edeceği kârlılığı zamana yayarak gelecekte o müşteriden beklediği getirinin ne olacağı tahmin edilmektedir. Müşteri yaşam boyu kârlılık analizi, işletmenin herhangi bir müşterisinden elde etmiş olduğu kârlarla ilgili bilgilerin işletmeye olan önemini anlamak için yeterli olmamakta, müşteri kârlılığı analizinin, müşteri kazanç zaman dilimini geniş tutmaktadır. Teknik, sahip olduğu bu yapıyla o müşteriye ait muhasebenin sürekliliğini ifade etmektedir (Raaij et al., 2003:581; Guilding and McManus, 2002:49). Bu teknik uzun dönemli müşteri ilişkilerinde ve bu müşteri ilişkileri sonucunda elde edilecek olan kârlılık açısından oldukça önem arz etmektedir. Bu tekniğin hesaplanması için uygulanacak formül aşağıda yer almaktadır (Kaplanoğlu, 2015:83):

Yaşam Boyu Müşteri Kârlılığı: Yaşam boyu müşteri gelirleri – Yaşam boyu müşteri maliyeti

Yaşam Boyu Müşteri Maliyeti: Satış öncesi maliyetler + Satış sırasındaki maliyetler + Satış sonrasındaki maliyetler

Müşteriden önce katlanılmış olan giderler bu teknikte başabaş noktası olarak kabul edilmektedir. Müşterilerden elde edilen gelirler başabaş noktasını geçmediği sürece, müşteri işletme açısından zarar kabul edilmektedir. İşletme, faaliyetini yaşam boyu sürdürmek istiyorsa, elde bulundurduğu müşterileri korumalı, yeni müşteriler kazanmalı ve marka değeri oluşturmaktadır. Bunlardan dolayı pazarlamaya yapılan yatırım son derece önem arz etmektedir (Ekergil ve Ersoy, 2016:63). Tüm bu açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, işletme yaşam boyu

müşteri kârlılığı istiyorsa; uzun süreli analizler yaparak rekabet çevresinde avantaj sağlamakta ve marka değeri oluşturmaktadır.

2.10.3.5.3. Müşterileri Varlık Olarak Değerleme

Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından olan müşterileri varlık olarak değerlendirme aracı, her bir müşterinin işletmeye katmış olduğu değer hesaplanmasında kullanılmaktadır. Her bir müşteriye yüklenen kazancın bugünkü değerini hesaplamaktır (Gupta et al., 2004:17; Gupta and Lehmann, 2003:10; Guilding and McManus, 2002:58).

Daha çok müşterilere odaklanan, müşterileri elde tutma ve yeni müşteri kazanmak isteyen işletmeler pazar payı kapmaktan ziyade cüzdan payı ile ilgilenmektedir. Bu pay, müşterilerden almış oldukları payı nasıl daha çok arttırırız sorusunun cevabı konusunda işletme yönetimine bilgi sağlamaktadır. Bu payın artması için müşteri memnuniyetini sağlamak zorunlu olmaktadır. Bu memnuniyet işletmenin rekabet avantajı elde etme konusunda oldukça önem arz etmektedir (Duman vd., 2016:59). İşletmeler bu tekniği kullanarak hangi müşterinin işletmeye ne kadarlık bir katkı sağladığını belirlemektedir (Wyner, 1996:36). Müşterileri varlık olarak değerleyen işletmeler; bu tekniği iyi analiz ederse elinde bulundurduğu müşterileri elde tutmakta, yeni müşteriler kazanmakta, marka değeri oluşturmakta, pazar payını ve cüzdan payını arttırmakta ve içerisinde bulunduğu rekabet çevresinde avantaj elde etmektedir.

2.11. Sağlık Kavramı

Dünya Sağlık Örgütü (WHO)'ne göre sağlık; insanlarda sadece hastalık ve sakatlık durumunun olmayışı değil aynı zamanda insanın bedeninin, ruhunun ve sosyal yönünün tam bir iyilik hâli içinde olması olarak tanımlanmaktadır (Cihan ve Cihan, 2015:128; Keskin ve Topuzoğlu, 2006:47). Sağlık, hastalığın olmadığı durum olarak açıklanmaktadır (Ulutürk, 2015:48).

2.12. Sağlık Hizmeti Kavramı

Sağlık hizmeti, bireyin sağlığına zararı olan faktörlerin ortadan kaldırılması ya da bireylerin bu faktörlerin etkisinden korunması, bireylerde ortaya çıkan hastalıkların tedavi edilmesi için yapılan faaliyetlere denilmektedir (Saraçoğlu ve Öztürk, 2015:296). Sağlık

hizmeti; bireylerde hastalıkları teşhis etmek, teşhis konulan hastalıkları önlemek ve hastalıkları tedavi etmektir. Toplumun ve bireyin sağlık düzeyinin geliştirilmesini, iyileştirilmesini, uzun ömürlü olmasını ve verimli çalışmasını sağlamaktadır (Aygen vd., 2019:55; Gürgeç vd., 2013:322). Sağlık hizmetleri bu konulardaki faaliyetlerin bütününe denmektedir (Sarp, 2018:31; Üzgöl Yenidikici, 2016:47, Cihan ve Cihan, 2015:144).

Sağlık hizmeti bireyde var olan hastalığın önlenmesi ve tedavi edilmesi için yararlanılan hizmetlerin bütünüdür (Ulutürk, 2015:48). Sağlık hizmeti, sağlığı geliştirmek, sürdürmek, izlemek veya eski hâline getirmek için sağlık personelleri tarafından bireylere veya topluma sağlanan hizmetler bütünü olarak ifade edilmektedir. Sağlık hizmeti, bir doktor tarafından veya onun gözetiminde eylemi gerektiren tıbbî bakımla sınırlı olmamaktadır. Terim bazen sağlıkla ilgili kişisel bakımı da içerecek şekilde genişletilmektedir (Porta, 2008:111). Aşağıda Tablo 7’de sağlık hizmeti kalitesini etkileyen politika ve örnekleri yer almaktadır.

Tablo 7. Sağlık Hizmeti Kalitesini Etkileyen Temel Politikalar ve Kurumlar

Politika	Örnekler
Sağlık sistemi tasarımı	Aktörlerin hesap verebilirliği, sorumlulukların dağılımı, mevzuat
Sağlık sistemi girdileri (profesyoneller, kuruluşlar, teknolojiler)	Profesyonel ruhsatlandırma, sağlık kuruluşlarının akreditasyonu, ilaçların ve tıbbî cihazların kalite güvencesi
Sağlık sistemi izleme ve uygulamanın standardizasyonu	Bakım kalitesinin ölçülmesi, ulusal standartlar ve kılavuzlar, ulusal denetim çalışmaları ve performans raporları
İyileştirme (ulusal programlar, hastane programları ve teşvikler)	Ulusal kalite ve güvenlik programı, hastane bakımında performans için ödeme, kurumlar içindeki iyileştirme programları örnekleri

Kaynak: Berchet and Forde, 2017:8

2.13. Sağlık Hizmetlerinin Sınıflandırılması

Sağlık hizmetleri, hiçbir kuruluşun bilginin zamanında kullanılabilirliğinden ve doğruluğundan ödün veremeyeceği bir alan olmaktadır (Hussain and Hussain, 2012:327). Sağlık hizmetlerinin kapsamı oldukça genişlemektedir. Bu hizmetin kendisinden başka birçok yan alanı da mevcut olmaktadır. Aynı zamanda sağlık sektörü dışında birçok sektör ile iş birliği içerisinde yer almaktadır (Alu, 2017:35).

Sağlık hizmetleri, toplumdaki bireylerin korunması amacıyla koruyucu sağlık hizmetleri; hastalıktan korunamayan kişi/lerin sağlığına kavuşması için yapılan hizmet olarak tedavi edici sağlık hizmetleri; maddi-manevi sağlıklı olmayan kişilerin yaşam standartlarını arttırmak için rehabilite edici sağlık hizmetleri ve toplumdaki bireylerin yaşam sürelerini arttırmak amacıyla sağlığın geliştirilmesi hizmetleri olarak dört gruba ayrılmaktadır (Tanyıldızı

ve Demir, 2019:17; Atlı ve Yücel, 2018:50; Gürgen vd., 2013:321; Savage et al., 2011:19; Harrison, 2010:133).

2.13.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Toplumda hastalık ortaya çıkmadan önce toplumdaki bireylerin korunması adına verilen hizmetlere koruyucu sağlık hizmetleri adı verilmektedir (Söyük, 2015:40; Erdoğan, 2015:21; Harrison, 2010:76; Yerebakan, 2000:18). Koruyucu sağlık hizmetleri, toplum ve çevreyi hastalık oluşturacak olan etmenlerden uzak tutmayı, toplumun sağlık seviyesini maksimum seviyeye taşımayı ve toplumun yaşam süresini oldukça yükseltmeyi amaçlamaktadır (Sarp, 2018:31; Karahan ve Çadırcı, 2016:58; Tıraş, 2013:129; Somunoğlu, 2012:11).

Koruyucu sağlık hizmetleri; çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri ve kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Toker ve Bayır, 2013:574; Tengilimoğlu, 2013:165).

2.13.1.1. Çevreye Yönelik Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Kişilerin içinde bulunduğu toplumda ve çevrede, insanlar üzerinde olumsuz etkiye sebep olacak biyolojik, kimyasal ve fiziksel etmenleri ortadan kaldırarak toplum ve çevreyi yaşanabilir hâle getirme çabalarının bütününden oluşmaktadır (Atlı ve Yücel, 2018:51; Sarp, 2018:32; Söyük, 2015:40; Erdoğan, 2015:21; Somunoğlu, 2012:11).

Bu sağlık hizmetlerini sadece sağlık çalışanları değil aynı zamanda çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri alanında eğitim almış olan çevre mühendisi, kimyager, veteriner, teknisyen vb. kişiler tarafından da yürütülmektedir (Erdoğan, 2015:21; Somunoğlu, 2012:11, Fişek, 1983:5). Çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetlerinin bazıları şöyle sıralanmaktadır (Atlı ve Yücel, 2018:51; Sarp, 2018:32; Alu, 2017:36; Tengilimoğlu, 2013:165; Somunoğlu, 2012:11-13; Yerebakan, 2000:20):

- ✓ Çevre kirliliğini önlemek,
- ✓ Hava kirliliğini önlemek,
- ✓ Katı atıkların imha edilmesi,
- ✓ Sıvı atıkların imha edilmesi,
- ✓ Radyasyonsuz bir çevre oluşturmak,
- ✓ Zararlı böceklerle mücadele etmek,

- ✓ Gürültü kirliliğini önlemek,
- ✓ Topluma yetecek kadar temiz su sağlamak,
- ✓ Çevrede bulunan bataklıkları kurutmak ve topluma kazandırmak,
- ✓ Çevrede bulunan iş sağlığını sağlamak,
- ✓ Çevre hijyenini sağlamak,

2.13.1.2. Kişiyeye Yönelik Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Bu sağlık hizmetleri doğrudan toplumda yaşayan kişilere yönelik olan koruyucu sağlık hizmetlerinden oluşmaktadır (Söyük, 2015:40). Bu sağlık hizmetleri sağlık personeli olarak görev almakta olan; doktor, hemşire, hekim, sağlık memuru vb. kişiler tarafından sunulmaktadır (Atlı ve Yücel, 2018:51; Sarp, 2018:32; Erdoğan, 2015:22). Kişiyeye yönelik koruyucu sağlık hizmetlerinin bazıları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Alu, 2017:36; Tengilimoğlu, 2013:165; Somunoğlu, 2012:11; Yerebakan, 2000:19):

- ✓ Erken teşhis,
- ✓ Sağlıklı beslenme,
- ✓ Aile kurumunun planlanması,
- ✓ Kişiyi ilaçlarla koruma,
- ✓ Bireysel hijyeni sağlama,
- ✓ Sağlık eğitiminin verilmesi,
- ✓ Sağlığa zararlı alışkanlıklara karşı mücadele,
- ✓ Bireye uygun tedavi uygulama,
- ✓ Hastalıklardan korunmak için uygun aşılama yapma,
- ✓ Bireysel ruh sağlığı eğitimi verilmesi,
- ✓ Sosyal yardımlaşma hizmetleri sunma,
- ✓ Dengeli beslenme,
- ✓ Bağışıklama,
- ✓ Ailede anne-çocuk eğitimini sağlama,

2.13.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Tedavi edici sağlık hizmetleri koruyucu sağlık hizmetlerinden daha fazla fayda içeren bir hizmet türü olarak gelişmektedir (Erdoğan, 2015:23). İnsanlar günlük yaşamlarında bazı

hastalık, kaza ve yaralanmalara maruz kalmaktadırlar. Maruz kalınan bu hastalık, kaza ve yaralanmalar insanların sağlığının bozulmasına neden olmaktadır (Somunoğlu, 2012:12).

Bu sağlık hizmetleri, insanları yaşadığı ve çalıştığı yere mümkün olduğunca yaklaştıran, bireylerin, ailelerin ve toplumun başvuru yaptıkları ilk temas yeri olarak bilinmektedir (Atlı ve Yücel, 2018:52; Tıraş, 2013:129; Tengilimoğlu, 2013:165; Benson, 2006:55). Bu sağlık hizmetleri; birinci basamak sağlık kuruluşları, ikinci basamak sağlık kuruluşları ve üçüncü basamak sağlık kuruluşları olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Söyük, 2015:41).

2.13.2.1. Birinci Basamak Sağlık Kuruluşları

Sağlığını kaybetmiş olan bireylerin ayakta muayene edilmesi ve hastalıkları teşhis edildikten sonra ayakta ya da evde tedavi edildiği basamak kuruluşu olarak bilinmektedir (Sarp, 2018:32; Yerebakan, 2000:20). Temel sağlık hizmetleri, aile hekimleri, diş hekimleri, eczacılar, gözlükçüler, hemşireler ve terapistler dâhil olmak üzere çok çeşitli farklı sağlık uzmanları aracılığıyla sağlanır. Bu sağlık uzmanlarına başvuran hastaların hastalıkları teşhis edilemediği zaman hastalar ikinci veya üçüncü basamak hizmetlerine yönlendirilmektedir (Benson, 2006:55). Bu sağlık hizmetlerinin sunulduğu yerler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ayakta Teşhis ve Tedavi Yönetmeliği, 2020; Atlı ve Yavuz, 2018:52; Söyük, 2015:41; Somunoğlu, 2012:12):

- ✓ Dispanserler,
- ✓ Sağlık merkezleri,
- ✓ Poliklinikler,
- ✓ Sağlık istasyonları,
- ✓ Sağlık evleri,
- ✓ Sağlık ocakları,
- ✓ Anne-çocuk sağlığı ve aile planlama merkezleri,
- ✓ Muayenehaneler ve müesseseler,
- ✓ Hastanın evi,
- ✓ Tarama ve Eğitim evleri,
- ✓ Tıp merkezleri,
- ✓ Laboratuvarlar,

Aşağıda Tablo 8’de T.C. Sağlık Bakanlığı istatistiklerinde yer alan yıllara göre birinci basamak sağlık kuruluşları yer almaktadır.

Tablo 8. Yıllara Göre Birinci Basamak Sağlık Kuruluş Sayıları

	2002	2013	2014	2015	2016	2017
Sağlık Ocağı	5.055	-	-	-	-	-
Aile Hekimliği Birimi	-	21.175	21.384	21.696	24.428	25.198
Aile Sağlığı Merkezi	-	6.756	6.829	6.902	7.636	7.774
Toplum Sağlığı Merkezi	-	971	970	970	970	972
Sağlık Evi	2.899	5.594	5.572	5.544	5.419	5.320
Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması (AÇSAP) Merkezi	298	183	182	182	181	177
Verem Savaş Dispanseri	277	177	179	181	180	177
Kanser Erken Teşhis, Tarama ve Eğitim Merkezi (KETEM)	84	134	132	156	159	166
112 Acil Yardım İstasyonu	481	2.072	2.186	2.323	2.400	2.618
Halk Sağlığı Laboratuvarları	-	83	83	83	83	83

Kaynak: T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı, 2017:139

Yıllara göre birinci basamak sağlık kuruluş sayılarının yer aldığı Tablo 8 incelendiğinde 2002-2017 yılları arasında tedavi edici sağlık hizmetlerinden birinci basamak sağlık kuruluşlarının, özellikle son yıllarda artış gösterdiği gözlemlenmektedir.

2.13.2.2. İkinci Basamak Sağlık Kuruluşları

Bu sağlık hizmetleri, bir önceki basamak sağlık kuruluşlarında teşhisi ve tedavisi yapılamayacak olan hastalıkların teşhisi ve tedavisi için başvuru alan sağlık kuruluşları olarak bilinmektedir (Erdoğan, 2015:24; Somunoğlu, 2012:12). Bu sağlık kuruluşlarında yoğun tıbbî bilgi ve ileri teknoloji kullanılmadan tedavisi yapılacak olan hastalıklar teşhis edilmekte ve teşhise göre tedavi uygulanmaktadır (Sarp, 2018:32). İkinci basamak sağlık kuruluşları tipik olarak yatan hasta, günlük vaka ve ayakta tedavi hizmetlerinden oluşmaktadır (Benson, 2006:55).

İkinci basamak sağlık kuruluşları, hasta sevklerinin büyük çoğunluğunu aile hekimlerinden almaktadır (Benson, 2006:55). İkinci basamak sağlık kuruluşlarından bazıları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Atlı ve Yücel, 2018:52; Tengilimoğlu, 2013:165; Yerebakan, 2000:20-21):

- ✓ Kamu hastaneleri,
- ✓ Özel hastaneler,
- ✓ Yataklı sağlık merkezleri,
- ✓ Genel hastaneler,

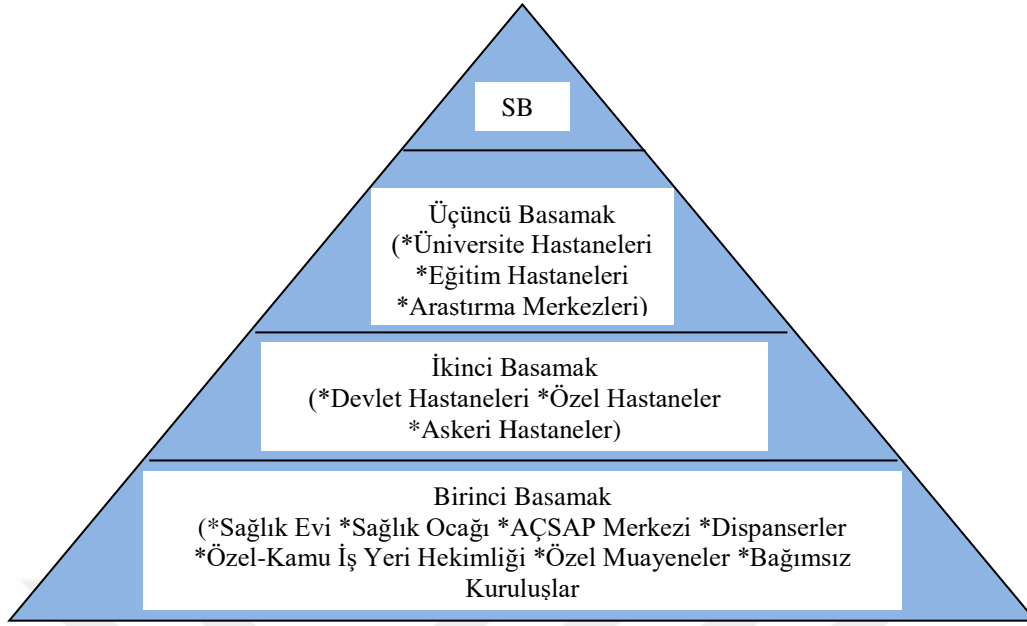
- ✓ Sosyal sigortalar kurumu (SSK) hastaneleri,

2.13.2.3. Üçüncü Basamak Sağlık Kuruluşları

Birinci ve ikinci basamak sağlık kuruluşlarında teşhis edilemeyen hastalıklara daha ileri teknolojiye ve farklı uzmanlık alanlarına sahip çalışanlarla sağlık hizmeti sunan kuruluşlar olarak yer almaktadır (Sarp, 2015:332; Tengilimoğlu, 2013:165; Somunoğlu, 2012:12; Yerebakan, 2000:21; Fişek, 1983:6). Üçüncü basamak sağlık kuruluşları, hasta sevklerinin büyük çoğunluğunu ikinci basamak sağlık kuruluşlarından almaktadır. Üçüncü basamak sağlık kuruluşlarından bazıları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Sarp, 2018:32; Söyük, 2015:42; Erdoğan, 2015:24):

- ✓ Üniversite hastaneleri,
- ✓ Eğitim-Araştırma hastaneleri,
- ✓ Jinekoloji hastaneleri,
- ✓ Ruh ve sinir hastalıkları hastaneleri,
- ✓ Kanser hastaneleri,
- ✓ Kalp hastaneleri,
- ✓ Onkoloji hastaneleri,

Tedavi edici sağlık hizmetlerinin (birinci basamak sağlık kuruluşları, ikinci basamak sağlık kuruluşları ve üçüncü basamak sağlık kuruluşları) sunmuş oldukları hizmetleri en iyi ve etkili bir şekilde sunabilmeleri için basamaklar arası geçişlere gerekli önemi vermeleri gerekmektedir. Hasta olan bireyin öncelikle birinci basamak sağlık kuruluşuna başvuru yapması gerekmektedir. Birinci basamak sağlık kuruluşuna başvuran bireyin hastalığına teşhis konulamadığı zaman gerekirse birey ikinci basamak ve üçüncü basamak sağlık kuruluşuna sevk edilmektedir. Basamaklar arası sevk sırasına dikkat edilmesi ve sevk sırasına göre hareket edilmesi, basamak kuruluşlarında gereksiz yığılmaları ortadan kaldıracak ve sağlık kuruluşları daha verimli bir şekilde hizmetlerini sunma imkânı yakalamaktadır (Somunoğlu, 2012:12). Tedavi edici sağlık hizmetleri (birinci basamak sağlık kuruluşları, ikinci basamak sağlık kuruluşları ve üçüncü basamak sağlık kuruluşları) aşağıda Şekil 18’de şematize edilmektedir:



Şekil 18. Tedavi Edici Sağlık Hizmetlerine Göre Hastaneler

Kaynak: Türkiye Sağlık Bilgi Sistemi Eylem Planı, 2004:10

2.13.3. Rehabilitasyon Hizmetleri

Daha önceleri sadece insanların uzuvlarında ortaya çıkmış olan sakatlıkların tedavi edilmesi olarak tanımlanan rehabilitasyon, günümüzde insanların beden, ruhen, sosyal ve ekonomik bakımdan yapılan tüm çalışmalar olarak tanımlanmaktadır (Erdoğan, 2015:24). Bireyin sağlığının bozulmasına neden olan hastalık, yaralanma, kaza vb. durumlardan sonra koruyucu sağlık hizmetleri ve tedavi edici sağlık hizmetlerinin uygulanmasından sonra yine de bireylerin bazı uzuvları işlevlerini yerine getirememektedir. Hastaların kaybetmiş oldukları bedensel ve zihinsel yeteneklerinin tekrardan bireye kazandırılması ve başka bireylere bağımlı olmadan yaşamını idame edebilmesi için sunulan tüm hizmetlere rehabilitasyon hizmetleri denilmektedir (Atlı ve Yücel, 2018:52-53; Tıraş, 2013:129; Yerebakan, 2000:21).

Rehabilitasyon hizmetleri, bireyleri eğitmek için tıbbî, sosyal, eğitimsel ve meslekî önlemlerin birlikte kullanılması amacıyla hastaların mümkün olan en yüksek fonksiyonel yetenek düzeylerine ulaşmalarını sağlamaktır (Joint Commission International, 2014:272). Bu sağlık hizmetleri tıbbî rehabilitasyon ve sosyal rehabilitasyon olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Tıbbî Rehabilitasyon: Bu rehabilitasyon hizmetinin amacı bireyde bedensel olarak ortaya çıkmış olan sakatlıkları minimum seviyeye indirmektir. Hastanın geçirmiş olduğu hastalık ya da kaza sonucunda güçsüz kalan uzvunun fizik tedavi vb. şekilde güç kazandırılması

ya da hastalık veya kaza sonucu kaybedilen uzvun yerine ortopedik, protez vb. cihazlar takılarak uyum sağlamasını yapmaktır (Sarp, 2018:33; Somunoğlu, 2012:12).

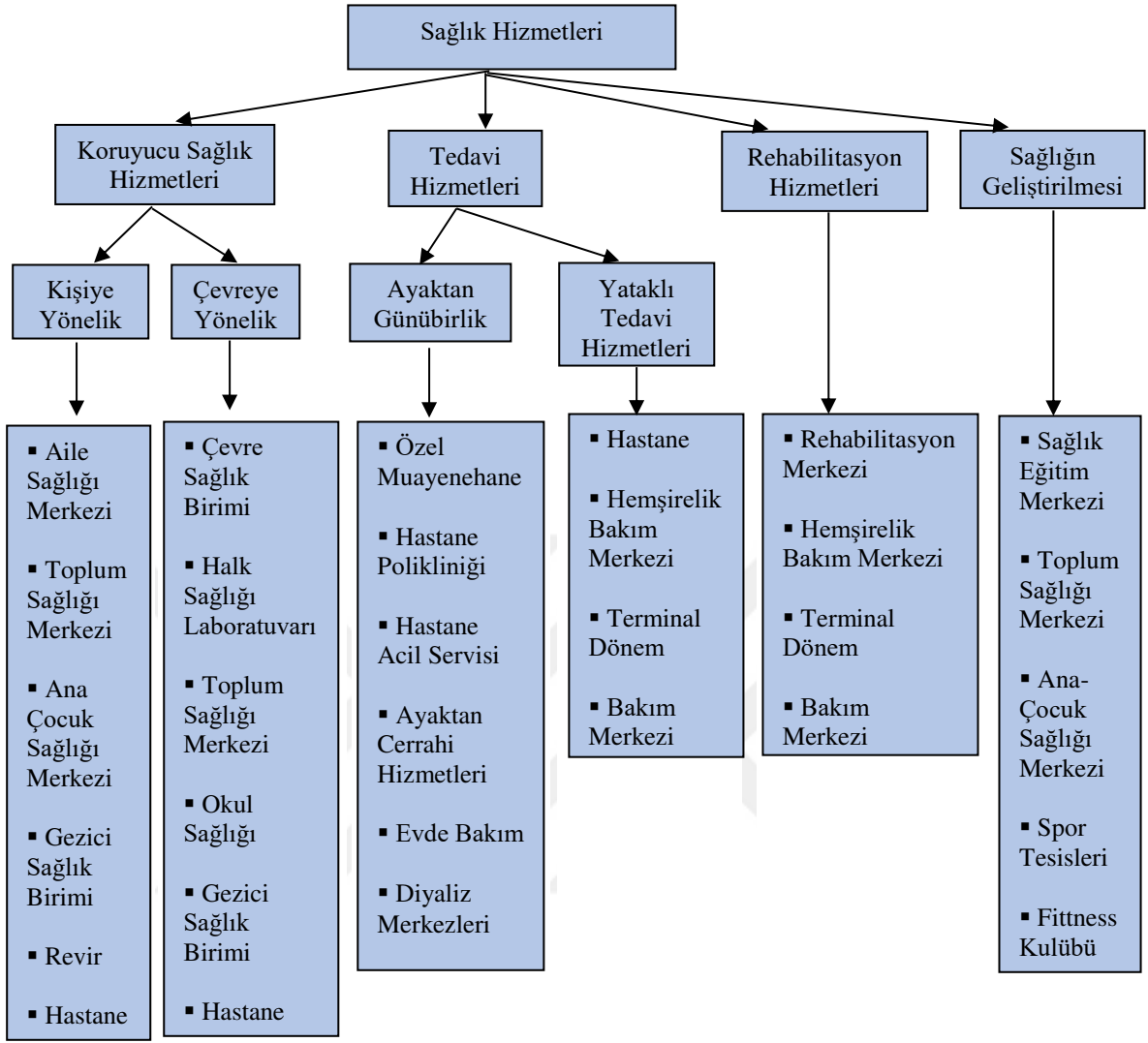
Sosyal Rehabilitasyon: Bireyin geçirmiş olduğu kaza ya da hastalık sonucunda başka bireylere bağımlı kalmadan hayatlarını idame ettirebilmek için yapılan uyum sağlayıcı çabaların bütünü olarak tanımlanmaktadır (Tengilimoğlu, 2013:165). Bu hizmetin amacı, herhangi bir işte çalışamayan bireylere iş öğretme, yapabilecekleri işi bulma, başlamış oldukları işe ayak uydurmalarına yönelik her türlü hizmeti sunmaktır (Söyük, 2015:42).

2.13.4. Sağlığın Geliştirilmesi Hizmetleri

Gelişmiş olan teknolojiyle birlikte birçok hastalık insanların yaşayış şekillerinden ve alışkanlıklarından kaynaklanmaktadır. Bu hizmetler, insan sağlığını riske atan ve insan sağlığı üzerinde negatif etkiye sebep olan etmenlerin ortadan kaldırmakta ve daha iyi bir yaşam sürdürmelerini sağlamaktadır. Buradaki temel sorumluluk kişinin kendisine yönelik olmaktadır. Bu sağlık hizmetleri bireylerin sağlık durumlarını maksimum düzeye çıkarmayı hedeflemektedir (Tengilimoğlu, 2013:166). Sağlığın geliştirilmesi hizmetleri, toplumdaki bireyleri sağlık eğitimi konusunda bilinçlendirmeyi ve bilgilendirmeyi de kapsamaktadır (Sarp, 2018:33; Söyük, 2015:43). Sağlığın geliştirilmesi hizmetlerinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Sarp, 2018:33; Söyük, 2015:42-43; Tengilimoğlu, 2013:166):

- ✓ Bireylerin bedensel sağlık durumlarını yükseltmektir.
- ✓ Bireylerin zihinsel sağlık durumlarını yükseltmektir.
- ✓ Bireylerin yaşam kalitesini yükseltmektir.
- ✓ Bireylerin yaşam süresini uzatmaktır.

Sağlığın geliştirilmesi hizmetleri; sağlık eğitim merkezlerinde, sağlık ocaklarında, anne-çocuk sağlık eğitim merkezlerinde, sağlıklı yaşam merkezlerinde ve akredite edilmiş spor tesislerinde verilmektedir (Sarp, 2018:33). Aşağıda Şekil 19'da sağlık hizmetleri sınıflandırılması şematize edilmektedir.



Şekil 19. Sağlık Hizmeti Türleri ve Bu Hizmetleri Sunan Kurumlar

Kaynak: Tengilimoğlu vd., 2018:80

2.13.5. Basamaklandırma Dışında Bırakılan Sağlık Kuruluşları

Bu sağlık kuruluşları yukarıda sayılan koruyucu sağlık hizmetleri (çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri ve kişiyeye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri), tedavi edici sağlık hizmetleri (birinci basamak sağlık kuruluşları, ikinci basamak sağlık kuruluşları ve üçüncü basamak sağlık kuruluşları), rehabilitasyon hizmetleri ve sağlığın geliştirilmesi hizmetleri dışında kalıp sağlık hizmeti sunan sağlık kuruluşlarını kapsamaktadır. Bunlar içerisinde diyaliz merkezleri ve Sağlık Bakanlığından ruhsatlı diğer özelleşmiş tedavi merkezleri, Türkiye Halk Sağlığı Kurumu Merkez Laboratuvarları, tanı tetkik ve görüntüleme merkezleri yer almaktadır

2.14. Sağlık Hizmetinin Yapısı

Sağlık hizmeti üreten işletmelerin yapısı, diğer sektörlerde üretim yapan işletmelerden farklıdır. Sağlık hizmeti üretimi yapan işletmelerin yapısını oluşturan özellikler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Öztek ve Eren, 1997:377):

- ✓ Sağlık hizmeti yapısının arzı pahalıdır.
- ✓ Sağlık hizmeti yapısı toplumsaldır.
- ✓ Sağlık hizmeti yapısının talebi rastlantısaldır.
- ✓ Sağlık hizmeti yapısının ikamesi yoktur.
- ✓ Sağlık hizmeti yapısının pozitif dışsallığı bulunmaktadır.
- ✓ Sağlık hizmeti yapısının talep esnekliği katıdır.

2.15. Sağlık Hizmetinin Özellikleri

Sağlık hizmetleri, tüketilmek için üretilmiş olan bir mal ya da kullanılmak için üretilmiş olan bir nesne değil hizmetin üretilmesi ile ilgilenmektedir. Sağlık hizmetinin kendine has bazı özellikleri bulunmaktadır. Hurley 2000 yılında yapmış olduğu araştırmasında sağlık hizmetinin özelliklerini; bilgi asimetrisi (tedarikçi kaynaklı talep), belirsizlik (sigortanın refahı iyileştirici etkileri, ölçek ekonomileri, risk seçimi, ahlaki tehlike), dışsallık ve içinde bulunduğu piyasa yapısını talep yapısı açısından ele almaktadır (Hurley, 2000:68-87). McGuire 2000 yılında yapmış olduğu araştırmasında, sağlık piyasasında hakemlik hizmeti, arz ve taleplerini değerlendirmekte olup Hurley gibi bilgi asimetrisi, belirsizlik ve uyarılmış taleplerin özellikleri üzerinde durmaktadır (McGuire, 2000:468-520).

Hizmetler sınıflandırıldığı zaman, sağlık hizmetlerinin diğer hizmetlerden oldukça farklı, önemli ve birçok ayırt edici özelliği bulunmaktadır (Altay, 2007:35; Şenatalar, 2003:25). Sağlık hizmetlerinin elle tutulur maddi bir şey olmadığı, üretim ve tüketiminin birbirinden ayrılmaz olduğu, üretilmiş olan hizmetin ileri tarihlerde kullanılmak üzere depolanmadığı ve sağlık hizmetinin karşılaştırılmayacağı gibi özellikleri bulunmaktadır (Santerre and Neun, 2010:41-42).

Literatürde yapılmış araştırmalar incelendiğinde sağlık hizmetinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Atlı ve Yücel, 2018:49-50; Saraçoğlu ve Öztürk, 2015:296-298; Arslan

Kurtuluş, 2015:35-37; Söyük, 2015:37-38; Somunoğlu, 2012:10-11; Sayım, 2009:256-263; Bilgili ve Ecevit, 2008:203-205; Yerebakan, 2000:46-50):

- ✓ Sağlık hizmetleri emek yoğun bir hizmettir.
- ✓ Sağlık hizmetlerinin ikamesi yoktur.
- ✓ Sağlık hizmetleri ertelenemez.
- ✓ Sağlık hizmetlerinde arz eşitsizliği bulunmaktadır.
- ✓ Sağlık hizmetlerinde talep eşitsizliği bulunmaktadır.
- ✓ Sağlık hizmetlerinde uzmanlaşma seviyesi oldukça yüksektir.
- ✓ Sağlık hizmetleri tesadüfi değildir.
- ✓ Sağlık hizmetleri stoklanamaz.
- ✓ Sağlık hizmetleri kamusal özelliğine sahiptir.
- ✓ Sağlık hizmetleri dışsal özelliğine sahiptir.
- ✓ Sağlık hizmetleri erdemli hizmet grubunda yer alır.
- ✓ Sağlık hizmetlerine devlet müdahalesi söz konusudur.
- ✓ Sağlık hizmetlerinde belirsizlik söz konusudur.
- ✓ Sağlık hizmetleri asimetrik bilgiye sahiptir.
- ✓ Sağlık hizmetleri tüketimi rastlantısal bir yapıya sahiptir.
- ✓ Sağlık hizmetinin içeriğini hizmetten faydalanan kişi/ler değil hizmeti sunan kişi/ler

belirler.

- ✓ Sağlık hizmetinden sağlanan doyumunu önceden belirlemek oldukça zordur.
- ✓ Sağlık hizmetinden sağlanan kaliteyi önceden belirlemek oldukça zordur.
- ✓ Sağlık hizmetinin çıktı sonucu paraya çevrilemez.
- ✓ Sağlık hizmetleri heterojendir.
- ✓ Sağlık hizmetlerinin sunulmasında sınırlamalar bulunmaktadır.
- ✓ Sağlık hizmetinin fiyatı ile elde edilme maliyeti arasında zayıf korelasyon söz

konusudur.

✓ Sağlık hizmetleri hem kâr amacı güden hem de kâr amacı gütmeyen işletmeler tarafından sunulur.

- ✓ Sağlık hizmetlerinde tüketici ile üretici yüz yüzedir.
- ✓ Sağlık hizmeti kişiye özel üretilmektedir.
- ✓ Sağlık hizmetlerinde yüksek teknoloji kullanılmaktadır.
- ✓ Sağlık hizmetlerinde birden fazla meslek grubu mensubu yer alır.
- ✓ Sağlık hizmetleri karmaşık bir yapıya sahiptir.
- ✓ Sağlık hizmetleri acildir.

- ✓ Sağlık hizmetleri yanlış ve hataya tolerans vermez.
- ✓ Sağlık hizmetlerini alan kişi, almış olduğu hizmet hakkında yeterli ve doğru bilgiye sahip değildir.

- ✓ Sağlık hizmetleri kaynağından ayrılamaz.
- ✓ Sağlık hizmetleri elle tutulamaz.
- ✓ Sağlık hizmetlerini alacak olan kişi ne kadar alacağını belirleyemez.
- ✓ Sağlık hizmetleri standart bir yapıya sahip değildir.
- ✓ Sağlık hizmetlerinin katlanacağı masraflar belirsizdir.
- ✓ Sağlık hizmetleri oldukça maliyetli ve pahalıdır.
- ✓ Sağlık hizmetlerinde ekip çalışması şarttır.
- ✓ Sağlık hizmetlerinde çatışmalar söz konusudur.
- ✓ Sağlık hizmetleri 7/24 sunulur.
- ✓ Sağlık hizmetlerini sunan kişi/ler anlık karar vermek zorundadır.
- ✓ Sağlık hizmetlerinde pazarlık payı yoktur.

Yukarıda sayılan her bir özellik oldukça önem arz etmektedir. Sunulan hizmette yukarıda sayılan özelliklerden bir tanesinin dâhi eksik olması toplum ve toplumdaki bireyler üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır.

2.16. Hastanelerin Tarihsel Gelişimi

İnsanlık tarihinde oluşturulmuş olan toplulukların birbirinden farklı yapılara sahip olmaları, ekonomik, sosyal ve kültürel yaşayışlarının farklı olmaları, ortaya çıkmış olan hastanelerin de ortaya çıkış zamanlarının ve özelliklerinin de farklı olmasına neden olmaktadır. İnsanlık tarihine bakıldığında ortaya çıkmış olan ilk hastanelerin ne zaman, nerede ve kim tarafında kurulduğunu kesin olarak bilmek mümkün olmamaktadır. Hastanelerin tarihsel gelişimi incelendiğinde hastanelerin gelişim süreci; kıtadan kıtaya, bölgeden bölgeye, ülkeden ülkeye hatta şehirden şehre farklılık göstermektedir. Buna bağlı olarak hastanelerin kurulduğu yer, işleyişleri, kullanmış oldukları araç-gereçler, neyi niçin kullandıkları, nasıl kullandıkları da farklılık göstermektedir. Tüm bu sebepler hastanelerin bulunduğu toplumun ihtiyaçlarına ve imkânlarına göre şekillendiğini göstermektedir (Aslan ve Erdem, 2017:7).

İnsanlar hasta oldukları zaman hastalıklarına çare olacak kişiler var olduğundan bu kişilerin çare dağıttıkları yerler de var olmaktadır. Hastanelerin tarihine bakıldığında çok eskiye dayandığı görülmektedir (Songur ve Saygın, 2014:199). İlk uygarlıklarda insanların yakalanmış

oldukları hastalıklardan kurtulmak için dini bilgiler, büyüler ve sihirler kullandıklarına rastlanılmaktadır. Eski uygarlıklarda hastane olarak kullanılan yerlerin ibadethaneler olduğu söylenmektedir. Yine eski dönemlerde sağlık bilgilerinin büyüklerden küçüklere aktarılarak tıp bilgisinin devamını sağlamada katkı sağladığını söylemek yanlış olmamaktadır (Wolper and Peña, 2011:487; Özgener ve Küçük, 2008:341-343).

Hastaneler, tıp ilminden sonra ortaya çıkmaktadır. Hastaneler ve tıp ilmi gelişen teknoloji ve imkânlarla birlikte paralel bir şekilde gelişmektedir (Aslan ve Erdem, 2017:7). Sağlık hizmetleri 1800'lü yılların sonlarına doğru yaygınlaşmaktadır. Sağlık hizmetleri bu dönemde devletlerin asli görevi olarak sayılmaktadır. Eskiden sadece saray ve ordu ile sınırlı olan sağlık hizmetlerinin artık kitlelere yaygınlaştırılması için çalışmalar yapılmakta ve bunun için ilk adımlar atılmaktadır (Çavmak ve Çavmak, 2017:49).

Hastaneler tarihine bakıldığında Osmanlı döneminde yapılmış olan ilk hastane Yıldırım Bayezid tarafından 1399'da Bursa'da yapılmış olan Darüştıp'dır. Sonrasında yapılan diğer hastaneler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Akar ve Özalp, 2009:147-148; Özdemir, 1988:17):

- ✓ 1451: Edirne Cüzzamhanesi,
- ✓ 1470: Fatih Darüşşifası,
- ✓ 1486: Edirne Darüşşifası,
- ✓ 1514: Üsküdar Cüzzamhanesi,
- ✓ 1539: Haseki Darüşşifası,
- ✓ 1539: Manisa Hafsa Sultan Darüşşifası,
- ✓ 1555: Süleymaniye Darüşşifası,
- ✓ 1583: Üsküdar Toptaşı Bimarhanesi,
- ✓ 1772: Eskisaray, Galatasaray ve İbrahim Paşa Hastalar Dai
- ✓ 1769: Yenisaray Hastalar Ocağı,
- ✓ 1809: Taksim Topçu Hastanesi,
- ✓ 1834: Topkapı Hastanesi,
- ✓ 1835: Tophane Hastanesi,
- ✓ 1837: Edirnekapı Garipler ve Bekarlar Hastanesi,
- ✓ 1838: Kız Kulesi Veba Hastanesi,
- ✓ 1838: Mekteb-i Tıbbiye-i Şahane Hastanesi,
- ✓ 1843: Bezm-i Alem Valide Sultan Vakıf Gureba Hastanesi,
- ✓ 1845: Haydarpaşa Hastanesi,
- ✓ 1887: Kuduz Hastanesi,
- ✓ 1895: Darülaceze Hastanesi,

- ✓ 1899: Hamidiye Etfal Hastanesi,
- ✓ 1899: Gülhane Hastanesi,

2.17. Hastanelerin Tanımı ve Sınıflandırılması

Hastane, bireylerin ihtiyaçları olan sağlık hizmetinin aksatmadan üretildiği ve sunulduğu, bireylerin içinde bulunduğu çevreden etkilenen ve aynı zamanda bu çevreye etki eden, karmaşık bir yapıya sahip olup pahalı ve kendine ait özellikleri olan yönetim açısından profesyonellik gerektiren eğitim, araştırma ve toplum hizmetlerinin yürütüldüğü sosyal kurumlar olarak tanımlanmaktadır (Ağırbaş, 2016:16; Atsan, 2015:49). Hastaneler yapıları gereği sağlık hizmetini sunan kişiler (doktor, hemşire, sağlık memuru vb.) ile sunulmuş olan bu sağlık hizmetini kullanan bireylerin (hastaların) 7/24 iletişim hâlinde oldukları sağlık birimleri olarak bilinmektedir (Aslan ve Erdem, 2017:8; Saluvan ve Kaya, 2012:90).

Hastaneler, değişken ve hareketli bir çevre içerisinde almış oldukları girdileri (hastalar, insan gücü, maddi-manevi kaynaklar) belli başlı işlemlerden geçirerek elde etmiş oldukları çıktıları (elde edilmesi istenen sonuçlar) çevreye iade eden sistemler olarak tanımlanmaktadır (Arslan vd., 2015:42). Hastanelerin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Eriş ve Öztürk, 2019:13-17; Yükü ve Yüksel, 2015:566; Söyük, 2015:59-62; Tengilimoğlu vd., 2018:189-191; Tengilimoğlu, 2012:54-56; Dorgan et al., 2010:114; Can ve İbicioğlu, 2008:258):

- ✓ Hastaneler bilgiye dayalı organizasyonlardır.
- ✓ Hastaneler hizmet üreten ve sunan birer organizasyondur.
- ✓ Hastanelerde uzmanlaşma oldukça yüksektir.
- ✓ Hastanelerde profesyonelleşme oldukça yüksektir.
- ✓ Hastane yönetimi açısından denetim oldukça zordur.
- ✓ Hastaneler ikili otorite hattına sahiptirler.
- ✓ Hastanelerde görevler oldukça karışıktır.
- ✓ Hastanelerde üretilen hizmet acildir.
- ✓ Hastanelerde üretilen hizmet ertelenemez.
- ✓ Hastanelerde yapılma ihtimali olan hatalara tolerans tanınmaz.
- ✓ Hastanelerde çıktıların ölçülmesi kolay değildir.
- ✓ Hastaneler dinamik bir yapıya sahiptir.
- ✓ Hastaneler 7/24 hizmet sunan organizasyonlardır.
- ✓ Hastane çalışanlarının büyük bir bölümü bayanlardan oluşmaktadır.

- ✓ Hastanelerde emir-komuta hattı oldukça fazladır.
- ✓ Hastanelerde görev alan kişiler alanında uzman kişilerdir.
- ✓ Hastanelerde stres oldukça fazladır.
- ✓ Hastanelerde teknolojiden çok insana dayalı emek bulunmaktadır.
- ✓ Hastaneler hızlı karar veren organizasyonlardır.
- ✓ Hastaneler eğitim veren organizasyonlardır.

Hastane, birbirinden farklı sağlık işletmelerini kapsayan bir kuruluş olarak nitelendirilmektedir (Ak, 1990b:179). Yani hastane denildiğinde nasıl bir kurumun kastedildiğini kestirmek tam olarak bilinmemektedir. Hastaneler, sağlık hizmeti sunmak için kurulmuş olan işletmeler olarak tanımlanmaktadır (Atsan, 2015:49). Hastaneler sınıflandırılırken nasıl bir hizmet sunduğu, mülkiyetinin kimde olduğu, hastaların ortalama kaç gün kaldığı, hastane kapasitesi gibi kriterlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu kriterler göz önünde bulundurularak hastaneler aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır (Akar ve Özalp, 2009:157-160; Kavuncubaşı, 2000:77-80; Seçim, 1991:7; Ak, 1990b:182):

- ✓ Mülkiyet durumuna göre hastaneler (devlet hastaneleri ve özel hastaneler),
- ✓ Eğitim statüsüne göre hastaneler,
- ✓ Büyüklüklerine göre hastaneler,
- ✓ Hastaların yatış süresine göre hastaneler,
- ✓ Akreditasyon durumuna göre hastaneler,
- ✓ Verilen tedavi türüne göre hastaneler,

Yapılan sınıflandırmada yer alan hastane çeşitleri aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

2.17.1. Mülkiyet Durumuna Göre Hastaneler

Hastaneler, kurum ve kuruluşların niteliğine veya mülkiyetine göre sınıflandırılabilir. Mülkiyet durumuna göre hastanelerimizi; T.C. Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler, Askeri Hastaneler, Devlet ve Vakıf Üniversitelerine bağlı Tıp Fakültesi Hastaneleri, Belediyelere ait Hastaneler, Dernek ve Azınlık hastaneleri ile özel hastaneler olarak sıralanmaktadır (Tengilimoğlu, 2012:55-56). Aşağıda Tablo 9’da mülkiyet durumuna göre yer alan devlet ve özel hastaneler görülmektedir.

Tablo 9. Mülkiyet Durumuna Göre Hastaneler

MÜLKİYET DURUMUNA GÖRE HASTANELER	
Devlet Hastaneleri	Özel Hastaneler

T.C. Sağlık Bakanlığı	Özel kişi ve Kuruluşlar
Üniversiteler	Dernek ve Vakıflar
Millî Savunma Bakanlığı	Yabancılar
Belediyeler	Azınlıklar

Kaynak: Tengilimoğlu, 2012:55-56

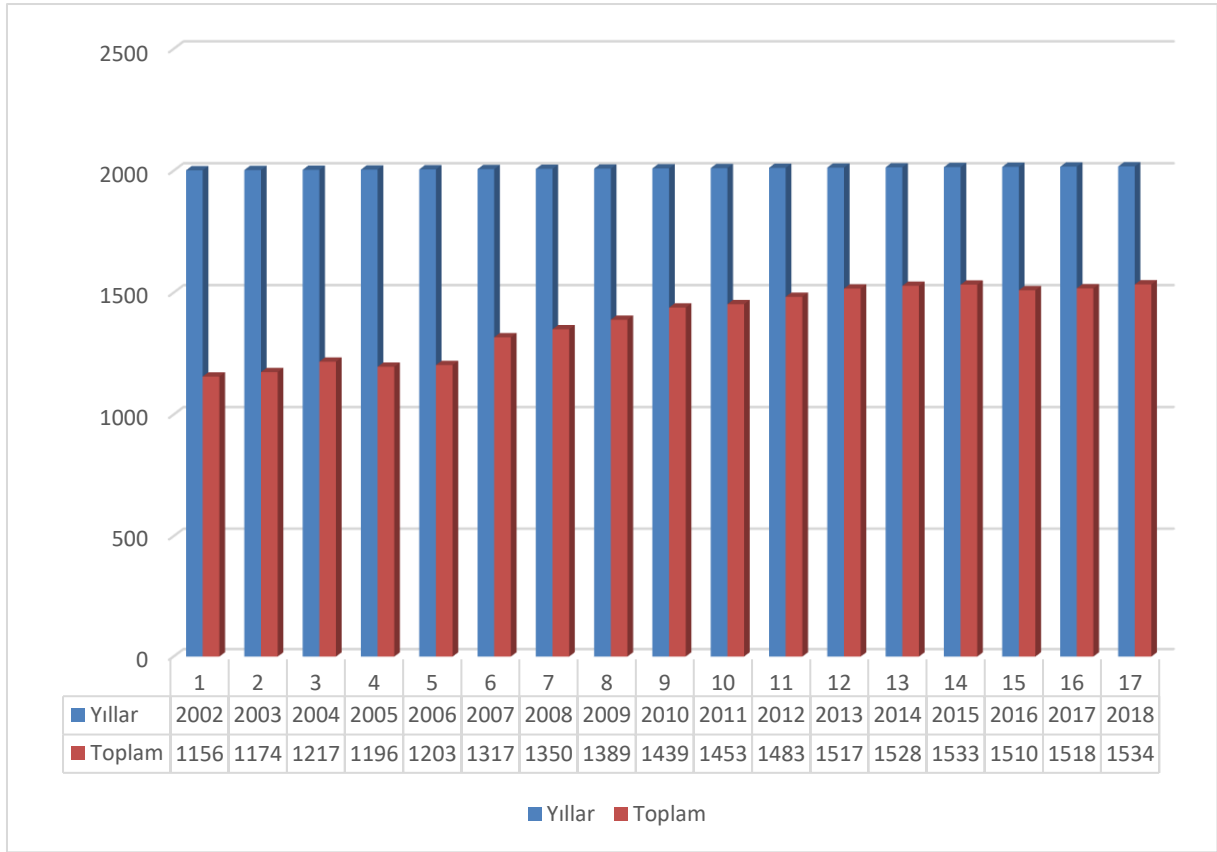
Aşağıda Tablo 10’da TÜİK verilerinde yer alan yıllara göre mülkiyet ve sektörlerde yer alan hastane sayıları görülmektedir.

Tablo 10. Mülkiyet ve Sektörlere Göre Hastaneler

Yıllar	SB	Üniversite	Özel	Diğer	Toplam
2002	774	50	271	61	1156
2003	789	50	274	61	1174
2004	829	52	278	58	1217
2005	793	53	293	57	1196
2006	767	56	331	49	1203
2007	848	56	365	48	1317
2008	847	57	400	46	1350
2009	834	59	450	46	1389
2010	843	62	489	45	1439
2011	840	65	503	45	1453
2012	832	65	541	45	1483
2013	854	69	550	44	1517
2014	866	69	556	37	1528
2015	865	70	562	36	1533
2016	876	69	562	3	1510
2017	879	68	569	2	1518
2018	889	68	575	2	1534

Kaynak: TÜİK, 2018

Aşağıda Şekil 20’de TÜİK verilerinde yer alan 2002-2018 yılları itibariyle yataklı sağlık kurumları sayısı görülmektedir.



Şekil 20. 2002-2018 Yılları İtibariyle Yataklı Sağlık Kurumları Sayısı

Kaynak: TÜİK, 2018

Yukarıda Tablo 10 ve Şekil 20’ye bakıldığında mülkiyet ve sektörlere göre hastanelerin yıllara göre değişimi görülmektedir. İlk yıllarda Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastaneler Özel hastanelere göre oldukça fazla iken; 2018 yılına doğru gelindikçe özel hastanelerde artış olmakta ve özel hastaneler sağlık hizmetinin büyük bir kısmını karşılamaya başlamaktadır. 2002 yılında 1.156 olan hastane sayısı 2018 yılında 1.534’e ulaşmaktadır. Aşağıda Tablo 11’de Türkiye’de yer alan bölgelere göre hastane sayıları görülmektedir.

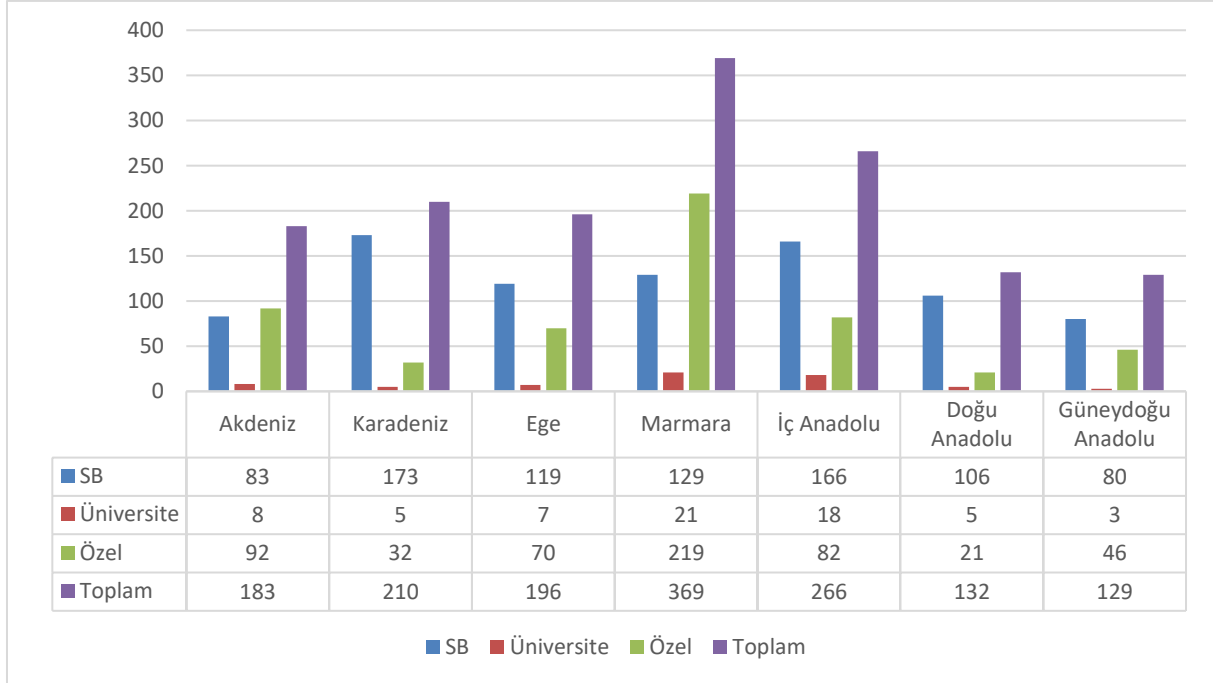
Tablo 11. Türkiye Bölgelere Göre Hastane Sayıları, 2018

Bölge Adı	SB	Üniversite	Özel	Toplam
Akdeniz	83	8	92	183
Karadeniz	173	5	32	210
Ege	119	7	70	196
Marmara	129	21	219	369
İç Anadolu	166	18	82	266

Doğu Anadolu	106	5	21	132
Güneydoğu Anadolu	80	3	46	129

Kaynak: TÜİK 2018 verilerinden derlenmiştir

Aşağıda Şekil 21’de Türkiye’deki bölgelerde yer alan hastane sayıları görülmektedir.



Şekil 21. Türkiye Bölgelere Göre Hastane Sayıları, 2018

Kaynak: TÜİK 2018 verilerinden derlenmiştir

Yukarıda Tablo 11 ve Şekil 21 incelendiğinde Marmara Bölgesi hariç diğer bölgelerde sağlık hizmeti Sağlık Bakanlığı’na bağlı olan hastanelerde karşılanmakta iken Marmara Bölgesi’nde sağlık hizmeti daha çok özel hastaneler tarafından karşılanmaktadır. Marmara Bölgesi’nde hem devlet hem de özel hastanelerin fazla olmasının en büyük sebebi İstanbul gibi büyük ve kalabalık nüfuslu illerimizin bu bölgede yer alması etkili olmaktadır. Marmara Bölgesi’nde 369 (129 Sağlık Bakanlığı’na bağlı, 21 Üniversite hastanesi ve 219 özel hastane) hastane bulunmaktadır. Aşağıda Tablo 12’de 2002-2018 yılları arasında Şanlıurfa’da yer alan yataklı sağlık kurumları sayısı yer almaktadır.

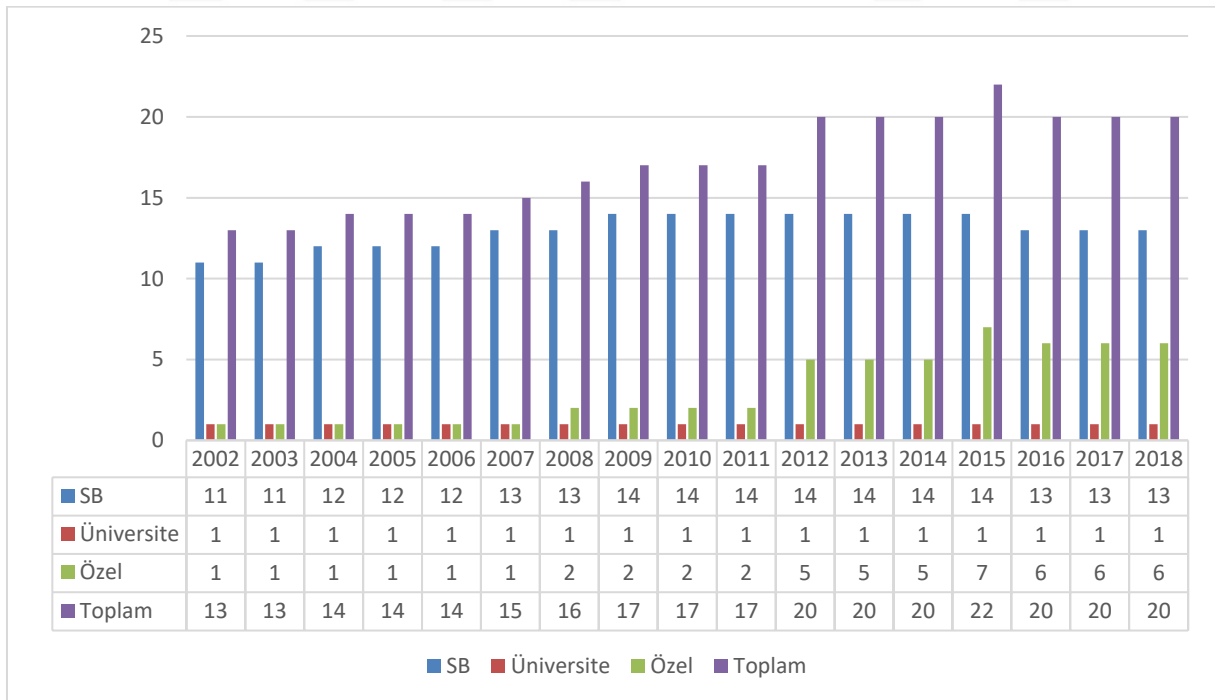
Tablo 12. 2002-2018 Yılları İtibariyle Şanlıurfa İli Yataklı Sağlık Kurumları Sayısı

Yıllar	SB	Üniversite	Özel	Toplam
2002	11	1	1	13
2003	11	1	1	13

2004	12	1	1	14
2005	12	1	1	14
2006	12	1	1	14
2007	13	1	1	15
2008	13	1	2	16
2009	14	1	2	17
2010	14	1	2	17
2011	14	1	2	17
2012	14	1	5	20
2013	14	1	5	20
2014	14	1	5	20
2015	14	1	7	22
2016	13	1	6	20
2017	13	1	6	20
2018	13	1	6	20

Kaynak: 2018 TÜİK verilerinden derlenmiştir

Aşağıda Şekil 22’de 2002-2018 yıllarında Şanlıurfa’da bulunan yataklı sağlık kurumları sayısı görülmektedir.



Şekil 22. 2002-2018 Yılları İtibariyle Şanlıurfa İli Yataklı Sağlık Kurumları Sayısı

Kaynak: 2018 TÜİK verilerinden derlenmiştir

Yukarıda Tablo 12 ve Şekil 22 incelendiğinde Şanlıurfa ilinde 2002 – 2018 yılları arasında sağlık hizmeti sunan hastanelerin değişimi görülmektedir. 2002 yılında toplam 13 tane sağlık işletmesi varken bu sayı 2018 yılında 20'ye yükselmektedir.

2.17.1.1.Devlet Hastaneleri

Devlet hastaneleri kâr amaçları olmadan, hastaların ödeme gücüne bakılmadan, hastaneye sağlık amacıyla başvuru yapan herkese hizmet sunan kuruluşlar olarak tanımlanmaktadır (Kurtulmuş, 1998:246). Bu hastaneler devlete doğrudan bağlı hastaneler ve devlete dolaylı bağlı hastaneler olarak ikiye ayrılmaktadır:

✓ **Devlete doğrudan bağlı hastaneler:** Bu hastane grubuna giren hastaneler, Sağlık Bakanlığı'na, Millî Savunma Bakanlığı'na ve Gençlik ve Spor Bakanlığı'na bağlı olan hastanelerdir (Ak, 1990a:83).

✓ **Devlete dolaylı bağlı hastaneler:** Bu hastane grubuna giren hastaneler, belediye ve üniversite hastaneleri gibi hastanelerdir (Eriş ve Öztürk, 2019:12).

2.17.1.2. Özel Hastaneler

Hususî Hastaneler Kanunu'na göre kurulmuş olan ve yönetim bakımından devlete bağlı olmayan hastaneler olarak tanımlanmaktadır. Bu hastaneler; kuran kişi, azınlık ya da yabancı kişiler tarafından kendi maddi imkânları ile kurulup işletilmektedir (Akman Dömbekçi vd., 2018:676; Akar ve Özalp, 2009:158). Özel hastanelerin amacı tüm özel işletmeler gibi minimum maliyet ile maksimum kâr elde etmektir.

2.17.2. Eğitim Statüsüne Göre Hastaneler

Bu hastaneler; eğitim-öğretim ve araştırma yapılan sunmuş oldukları sağlık hizmetlerinin yanı sıra aynı zamanda sağlık sektöründe görevlendirilecek olan doktor, hemşire, ebe, uzman vb. personel yetiştiren hastaneler olarak literatürde yer almaktadır (Söyük, 2015:71; Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, 1983:1316).

2.17.3. Büyüklüklerine Göre Hastaneler

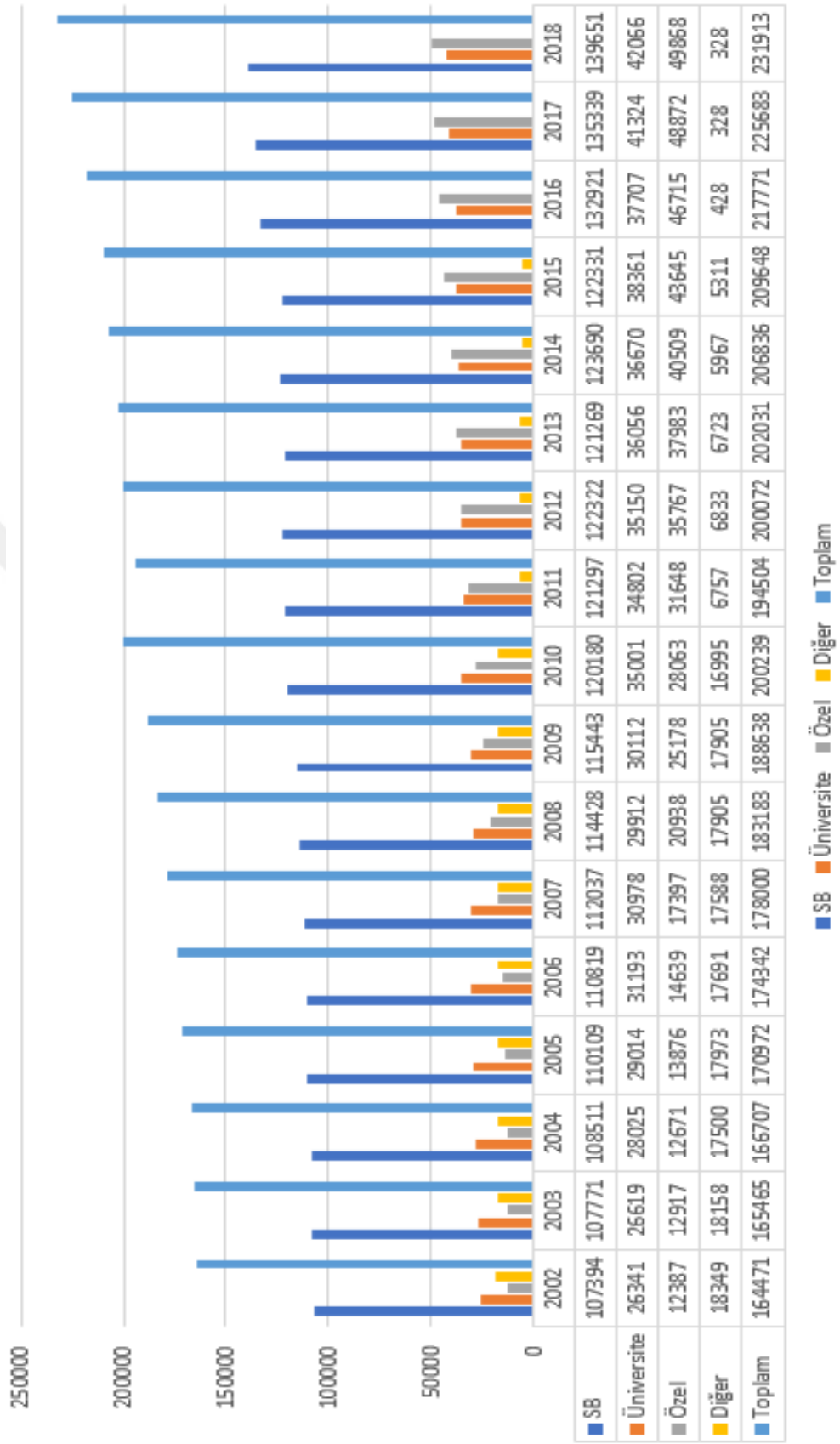
Hastaneleri büyüklüklerine/kapasitelerine göre sınıflandırmaktır. Hastane kapasitesi arttıkça hastanede yeni hizmet birimlerine de ihtiyaç artmaktadır. Hastane içerisindeki yeterli büyüklüğe ulaşan diğer bazı birimlerde de değişikliğe gidilmektedir. Tüm bu yenilikler sonucu hastane içerisindeki idari kademeler ve bu kademelerde görev alanların yetkileri ve pozisyonları değişmektedir. Büyüklüklerine göre hastaneler 25, 50, 100, 200, 400, 600, 800 ve üstü yatak kapasiteli hastaneler olarak sınıflandırılmaktadır (Tengilimoğlu, 2012:56; Ak, 1990b:183). Aşağıda Tablo 13’te yatak sayılarına göre hastaneler görülmektedir.

Tablo 13. Yatak Sayılarına Göre Hastaneler

Yıllar	SB	Üniversite	Özel	Diğer	Toplam
2002	107394	26341	12387	18349	164.471
2003	107771	26619	12917	18158	165.465
2004	108511	28025	12671	17500	166.707
2005	110109	29014	13876	17973	170.972
2006	110819	31193	14639	17691	174.342
2007	112037	30978	17397	17588	178.000
2008	114428	29912	20938	17905	183.183
2009	115443	30112	25178	17905	188.638
2010	120180	35001	28063	16995	200.239
2011	121297	34802	31648	6757	194.504
2012	122322	35150	35767	6833	200.072
2013	121269	36056	37983	6723	202.031
2014	123690	36670	40509	5967	206.836
2015	122331	38361	43645	5311	209.648
2016	132921	37707	46715	428	217.771
2017	135339	41324	48872	328	225.683
2018	139651	42066	49868	328	231.913

Kaynak: TÜİK, 2018

Aşağıda Şekil 23’te 2002–2018 yıllarında yıllara ve sektörlere göre hastane yatağı sayıları görülmektedir.



Şekil 23. 2002–2018 Yılları Arası, Yıllara ve Sektörlere Göre Hastane

Yatağı Sayısı

Kaynak: TÜİK, 2018

Yukarıda Tablo 13 ve Şekil 23'e bakıldığında yatak sayılarına göre hastanelerin yıllara göre değişimi görülmektedir. 2002 yılında Sağlık Bakanlığı, Üniversite, Özel ve Diğer hastanelerdeki yatak sayısı 164.471 iken 2018 yılında bu sayı 231.913'e ulaşmaktadır.

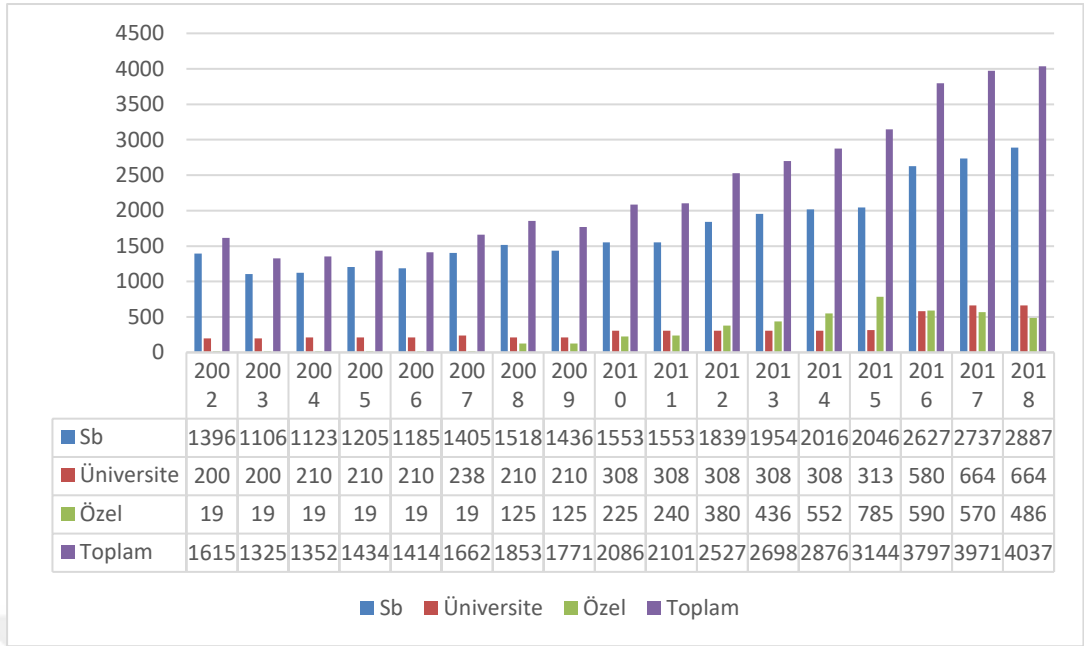
Aşağıda Tablo 14'te 2002-2018 yıllarında Şanlıurfa'da bulunan yataklı sağlık kurumlarındaki yatak sayıları görülmektedir.

Tablo 14. 2002-2018 Yılları İtibariyle Şanlıurfa İli Yataklı Sağlık Kurumlarında Yatak Sayısı

Yıllar	SB	Üniversite	Özel	Toplam
2002	1396	200	19	1615
2003	1106	200	19	1325
2004	1123	210	19	1352
2005	1205	210	19	1434
2006	1185	210	19	1414
2007	1405	238	19	1662
2008	1518	210	125	1853
2009	1436	210	125	1771
2010	1553	308	225	2086
2011	1553	308	240	2101
2012	1839	308	380	2527
2013	1954	308	436	2698
2014	2016	308	552	2876
2015	2046	313	785	3144
2016	2627	580	590	3797
2017	2737	664	570	3971
2018	2887	664	486	4037

Kaynak: 2018 TÜİK verilerinden derlenmiştir

Aşağıda Şekil 24'te 2002-2018 yıllarında Şanlıurfa'da bulunan yataklı sağlık kurumlarındaki yatak sayısı görülmektedir.



Şekil 24. 2002-2018 Yılları İtibariyle Şanlıurfa İli Yataklı Sağlık Kurumlarında Yatak Sayısı
Kaynak: 2018 TÜİK verilerinden derlenmiştir

Yukarıda Tablo 14 ve Şekil 24 incelendiğinde Şanlıurfa ilinde 2002 – 2018 yılları arasında sağlık hizmeti sunan hastanelerin toplam yatak sayılarında olan değişim görülmektedir. 2002 yılında 1.615 olan yatak sayısı 2018 yılında 4.037’ye ulaşmaktadır.

2.17.4. Hastaların Yatış Süresine Göre Hastaneler

Hastaların yatmış oldukları süreler gereği hastaneler, kısa süreli bakım gerektiren (akut bakım) ve uzun süreli bakım gerektiren (kronik bakım) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Akut hastanelere, Devlet hastaneleri; Kronik hastanelere, psikiyatri hastaneleri örnek verilmektedir (Seçim, 1991:8; Ak,1990b:183).

2.17.5. Akreditasyon Durumuna Göre Hastaneler

Bu hastaneler kendi içinde akredite edilen hastaneler ve akredite edilmeyen hastaneler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Tengilimoğlu, 2012:56). Akreditasyon durumuna göre hastaneler ülkemizde kullanımı ve geçerliliği olmayan bir sınıflandırma grubu olarak bilinmektedir (Yerebakan, 2000:41).

2.17.6. Verilen Tedavi Türüne Göre Sınıflandırma

Verilen tedavi türüne göre hastaneler iki gruba ayrılmaktadır (Kavuncubaşı, 2000:78):

✓ **Genel Hastaneler:** Farklı yaş gruplarında, birbirinden farklı hastalıklara yakalanan bireylere sağlık hizmeti sunmakta olan hastanelerdir.

✓ **Özel Hastaneler:** Bu hastaneler belli başlı hastalıkları veya belli başlı uzuvlarla ilgili olayları kabul eden hastanelerdir. Özel hastaneler aynı zamanda belirli yaş gruplarına sağlık hizmeti sunan hastanelerdir.

Aşağıda Tablo 15’te dallara göre hastane ve yatak sayıları görülmektedir.

Tablo 15. Dallara Göre Hastane ve Yatak Sayıları

Dallar	Hastane	Yatak
Genel Hastane	1.404	206.858
Kadın Doğum ve Çocuk Hastalıkları Hastanesi	26	4.728
Göz Hastalıkları Hastanesi	25	603
Fizik Tedavi ve Rehabilitasyon Hastanesi	18	2.477
Göğüs Hastalıkları Hastanesi	14	3.643
Psikiyatri Hastanesi	11	4.019
Kalp ve Damar Cerrahisi Hastanesi	4	599
Çocuk Hastalıkları Hastanesi	4	1.294
Kemik Hastalıkları Hastanesi	3	436
Meslek Hastalıkları Hastanesi	3	298
Onkoloji Hastanesi	2	712
Ortopedi ve Travmatoloji Hastanesi	1	33
Lepa Hastanesi	1	34
Lösemili Çocuklar Hastanesi	1	75
Spastik Çocuklar Hastanesi ve Rehabilitasyon Merkezi	1	54
Toplam	1.518	225.863

Kaynak: T.C. Sağlık Bakanlığı Sağlık İstatistikleri Yıllığı, 2017: 114

Yukarıda Tablo 15 incelendiğinde dallara göre hastane ve yatak sayıları değişimi görülmektedir. Tabloya bakıldığında bu dallardan en fazla hastane ve yatak kapasitesine Genel Hastanelerin, en az hastane ve yatak kapasitesine ise Ortopedi ve Travmatoloji Hastanesinin sahip olduğu görülmektedir.

2.18. Performans Kavramı

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve ekonomik olarak büyümeleri rekabet çevresindeki diğer işletmelerle olan rekabet gücüyle doğrudan ilişkilendirilmektedir. Bu nedenle işletmelerin rekabet gücüne ilişkin en uygun tespitin yapılabilmesi de sağlıklı bir performans

ölçümü ile mümkün olmaktadır (Özkan ve Sümerli Sarıgül, 2020:55). Performans kavramı incelendiğinde birçok farklı şekilde tanımlandığı görülmektedir. Performans, performans ölçümü ve performans yönetimi her alanda kullanılan birer kavram olarak yer almaktadır.

Araştırmanın bu kısmında performansın tanımına, performans ölçümüne, performans ölçüm sistemine, performans yönetimine, hastane işletmelerinde performans yönetimine, hastane işletmelerinde performans göstergelerine ve hastane işletmelerinde performans ölçüm yöntemlerine yer verilmektedir. Performans kavramı, birbirinden farklı alanlarda ve disiplinlerde kullanılan bir tanım olmaktadır. Farklı disiplinler arasında olduğu gibi aynı disiplin içinde olsa bile birbirinden farklı anlamları da içermektedir (Tengilimoğlu ve Toygar, 2013:51). Literatürde yapılmış olan performans tanımları aşağıda yer almaktadır:

İşletmelerin belirlemiş oldukları amaçlara ulaşmada üretimde kullanılan ham madde vb. girdilerin ve girdi sonucu elde edilmiş olan çıktının ölçülmesi, belirlenmiş olan amaçlara ulaşma düzeyi, verimliliği ve etkinliği olarak tanımlanmaktadır (Yorgun vd., 2010:405; Elitaş ve Ağca, 2006:347). İşletmenin rekabet çevresi içinde rakiplerine göre daha iyi bir rekabet avantajı elde etmek için işletme kaynaklarını elde etmek ve elde edilen kaynakları yönetmektir (Ege ve Şener, 2013:108).

İşletmelerin belirlemiş olduğu amaç ve hedeflerine ulaşmak için uygulamış oldukları stratejilerin gerçekleştirilmesi için göstermeleri gereken tüm çabaları değerlendirmektir (Özkan ve Sümerli Sarıgül, 2020:55; Soyhan vd., 2019:413; Bayyurt, 2007:578). İşletmenin belirlemiş olduğu hedeflerine ve amaçlarına ulaşmak için, amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirilmesi için ortaya koymuş olduğu mal, hizmet ya da düşünce bütünüünün tamamı olarak tanımlanmaktadır (Helvacı, 2002:156).

İşletmenin daha önceden belirlemiş olduğu hedeflere ve amaçlara ulaşılması sonucu elde edilmiş olan sayılabilir (nicel) ya da sayılamayan (nitel) verilerin analize tabi tutulması, analiz sonuçlarının değerlendirilmesi ve analiz sonuçlarının raporlanması olarak tanımlanmaktadır (Tengilimoğlu ve Toygar, 2013:52; Saluvan ve Kaya, 2010:2; Elitaş ve Ağca, 2006:347). İşletme performans sonucu, ileride olmak istediği yer için hedef belirlemek, analiz sonuçlarına göre kararlar almak ve işletmenin performans sonuçlarını değerlendirmektedir (Bekar vd., 2013:746; Ittner et al., 2003:715).

Performansın ölçülmesinde kullanılan temel kriterler; Kalite, İşletme verimliliği, İşletme kârlılığı, Ürün maliyeti, Yenilik, Müşteri memnuniyeti ve sadakati, İşletme personelinin memnuniyeti olacak şekilde yedi temel başlık altında toparlanmaktadır (Yılmaz ve Turan, 2019:316-317; Adıgüzel ve Aydın, 2016:369). Performansın ölçülme sebepleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Parker, 2000:63):

- ✓ İşletmenin başarı oranını belirlemektir.
- ✓ İşletmenin sahip olduğu müşterilerin, işletmeden beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığını kontrol etmektir.
- ✓ İşletme kısıtının olup olmadığını kontrol etmektir.
- ✓ İşletmenin almış olduğu kararların gerçeklik payını ölçmektir.
- ✓ İşletmenin belirlemiş olduğu hedeflerin gerçekleşme oranını tespit etmektir.
- ✓ İşletmenin firelerinin olduğu alanı tespit etmek ve tedbir almaktır.

2.18.1. Performans Ölçümü

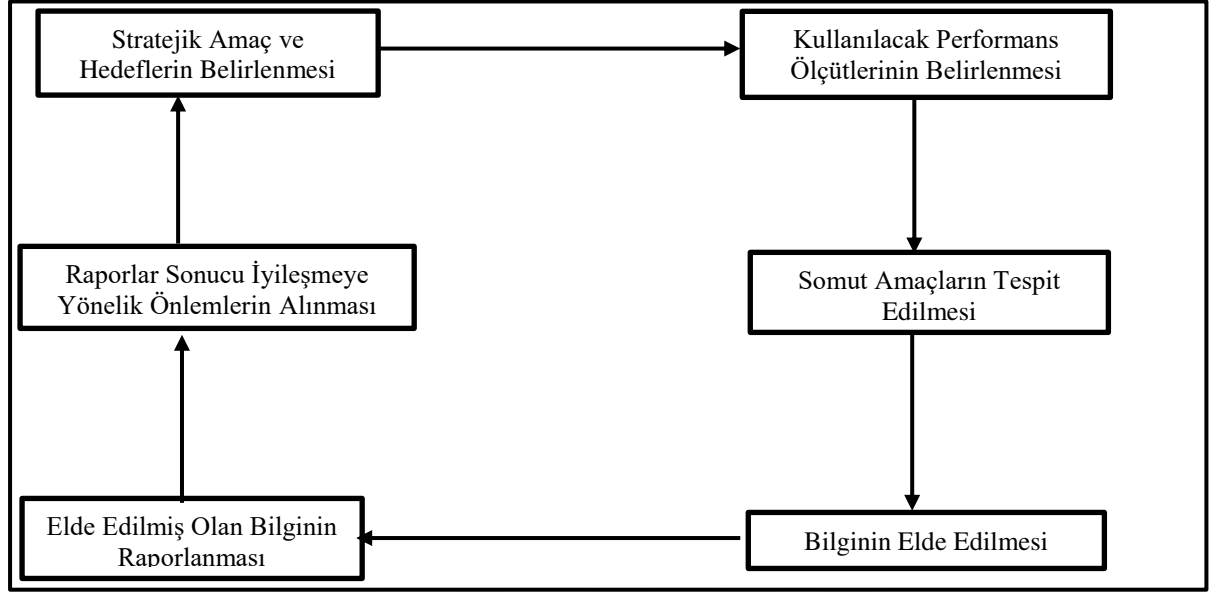
İşletme yönetimi; planlama, karar alma, organizasyon, yönetim ve kontrol olmak üzere beş temel işlevden oluşmaktadır. Kontrol işlevinin en önemli parçası performans ölçümü ve performans yönetimi olarak yer almaktadır. Bu işlev, işletmenin performans hedeflerinin belirlenmesini, ölçülmesini, ölçülmüş olan hedefler ile ulaşılmış olan performansı karşılaştırmayı ve karşılaştırma sonucu tespit edilmiş olan farklılıkların nedenlerini araştırarak ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır (Sipahi, 2005:107).

Performans ölçümü, işletmenin kullanmış olduğu program başarılarını, özellikle önceden belirlenmiş hedeflere yönelik ilerlemeleri sürekli olarak izlenmek ve raporlanmaktır. Program veya kurum yönetimi tarafından tarafsız bir şekilde ölçmektir (Özkan ve Sümerli Sarıgül, 2020:55; Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007:545-546). Performans ölçümleri, yürütülen program faaliyetlerinin (süreç) türünü veya düzeyini, bir program tarafından sağlanan ürün ve hizmetleri (çıktılar) ve/veya bu ürün ve hizmetlerin sonuçlarını (sonuçlar) ele almaktadır (GAO, 1998:3).

Performans ölçümü, işletmenin performans düzeyinin belirlenmesi, faaliyetin verimliliğini ve/veya etkililiğini ölçmek, işletmede olan sorunların tespit edilmesi ve tespit edilen sorunların çözülmesi için kullanılan bir ölçü olarak tanımlanmaktadır (Çınaroğlu, 2012:120; Elitaş ve Ağca, 2006:348-349; Bourne et al., 2003:3). Performans ölçümü, görünürde basit olmasına rağmen iş performansının nasıl ölçülebileceği sorusu, bir firmanın hangi önlemleri alması gerektiği, işletmenin hangi performans ölçüm ölçütlerini kullanması gerektiği ve firma için en uygun performans ölçüm sistemi nasıl olmalıdır soruları ile karmaşık hal almaktadır (Neely, 1999:222).

Bireylerin yapmış oldukları araştırmada ne kadar verimli oldukları ve işe katmış oldukları katkı oranının belirlenmesi yanı sıra işteki ikili ilişki, yeterlilik, yetenek vb. pek çok

konudaki başarılarının ölçülmesi anlamına gelmektedir. Yapılmış olan ölçümler ne kadar ideal bir değerle karşılaştırılırsa o kadar anlam kazanmaktadır (Işığışok, 2008:1). Bir döngü halinde olan performans ölçümü ve unsurları aşağıda Şekil 25’te görülmektedir.



Şekil 25. Performans Ölçümü ve Unsurları

Kaynak: Yörüker vd., 2003:11-12

Performans ölçümleri sonucunda yanıt aranan sorular aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Işığışok, 2008:2):

- ✓ İşletmenin yapmakta olduğu işler ne derece iyi yapılıyor?
- ✓ İşletme belirlemiş olduğu hedeflere ne derece ulaşmış?
- ✓ İşletmenin gerçekleştirmiş olduğu işlerin, işletme amaçlarına katkı düzeyi nedir?
- ✓ İşletmenin yapmış olduğu işlerin işletme performansına etkisi nedir?
- ✓ İşletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ve uygulamış olduğu stratejilere uygun hareket etmiş mi?
- ✓ İşletmenin esas ilkelerinde herhangi bir sapma var mı?
- ✓ İşletme doğru ve pozitif yönde ilerliyor mu?

2.18.2. Performans Ölçüm Sistemi ve Temel İlkeleri

Performans ölçüm sistemi, eylemlerin hem verimliliğini hem de etkililiğini ölçmek için kullanılan bir dizi metrik olarak tanımlanmaktadır (Çınaroğlu, 2012:120; Yüreğir ve

Nakıboğlu, 2007:546; Bourne et al., 2003:3). Performans ölçüm sistemi, işletmelerin noksanlıklarını bularak işletmelerin devamlı iyileşmeleri için zemin hazırlamaktadır (Köseoğlu, 2005:21). Performans ölçüm sistemi, performansla ilgili tüm verileri (hem mali hem de mali olmayan) merkezi olarak depolamakta ve yönetmektedir (List and Machaczek, 2004:2; Bourne et al., 2003:3-4).

Performans ölçüm sistemi geniş bir çevre/ortam ile etkileşim halinde olmaktadır. Bu ortamın iki temel boyutu bulunmaktadır. Birincisi dâhili olan- yani organizasyondur. İkincisi, dış pazardır- yani organizasyonun içinde rekabet ettiği pazardır (Bourne et al., 2003:3-4; Neely et al., 1995:101). Performans ölçüm sistemleri çeşitli gereksinimleri karşılamaktadır (List and Machaczek, 2004:2):

- ✓ Sistem hem finansal hem de finansal olmayan performans göstergelerini izlemektedir
- ✓ Toplanan performansla ilgili veriler kalıcı bir ortamda (örneğin ilişkisel bir veri tabanı) depolanmakta, böylece veriler uzun bir süre boyunca analiz edilmektedir.
- ✓ Kullanım engellerini azaltmak için sistem, örneğin; kolay bir veri seçme mekanizmasını, serbest veri toplama seviyeleri seçimini ve karşılaştırılacak herhangi bir öznelitek seçimini destekleyen kullanıcı dostu bir ara yüzle donatılmaktadır.
- ✓ Güvenlik özellikleri sisteme erişimi kontrol etmekte yani hangi kişilerin hangi verileri görme hakkına sahip olduğunu tanımlamak ve kontrol etmektedir.
- ✓ Yalnızca mevcut performans seviyesini değil aynı zamanda her performans göstergesi için hedef değerleri de dikkate almaktadır.
- ✓ Sonuçların otomatik olarak yayılmasını desteklemektedir.

Performans ölçüm sisteminin temel amacı, bir işletmenin performansı hakkında kapsamlı ve zamanında bilgi sağlamaktır. Bu bilgiler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (List and Machaczek, 2004:2):

- ✓ Bir iş sürecinin veya iş birimlerinin hedeflerini ve mevcut performansını doğrudan süreç ekibine veya iş birimine iletmektir.
- ✓ Miktar ve kalite açısından kaynak tahsisini ve çıktıyı iyileştirmektir.
- ✓ Erken uyarı sinyalleri vermektir.
- ✓ Tanı koymaktır.
- ✓ Düzeltici önlemlerin gerekli olup olmadığına karar vermek ve alınan önlemlerin etkisini değerlendirmek için bir işletmenin zayıf yönlerini belirlemektir.

Performans ölçüm sisteminin temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Gargarigiller, 2018:6566; Ege ve Şener, 2013:108-109; Köseoğlu, 2005:21; Bourne et al., 2003:3-4; Parker, 2000:63-64):

- ✓ İşletmeden sorumlu olan kişilerin istekli ve alacakları kararlar açısından kararlı olmaları gerekmektedir.
- ✓ İşletme çalışanlar arasında grup oluşturup uyum içerisinde çalışmalarını sağlamaktır.
- ✓ İşletme yapmış olduğu faaliyetlerini önem sırasına göre sıralamak ve en önemli olandan en önemsiz olana doğru yol almaktır.
- ✓ İşletme yapmış olduğu faaliyete göre en uygun yöntemleri seçmektir. En uygun yöntem işletme faaliyetlerinin sonuçlandırılması açısından önem arz etmektedir.
- ✓ İşletme uygulamış olduğu performans ölçüm sistemlerini değişen şartlara göre yeniden düzenlemektir.
- ✓ İşletmenin uygulamakta olduğu ölçüm sistemine tüm çalışanlar bağlı olmaktadır.
- ✓ Performans ölçüm sistemi işletmenin performansı üzerinde etkin olmaktadır.
- ✓ İşletmenin belirlemiş olduğu ölçütler gerçek ve ölçüme uygun olmaktadır.
- ✓ Performans ölçümü tek başına yapılmamaktadır.
- ✓ Performans ölçümü, performansı ölçülen kuruluşun paydaşları üzerindeki etkisini değerlendirmek için kullanılmaktadır.
- ✓ Performans ölçüm sistemi, işletmelerin; neyi ölçeceğine, nasıl ölçeceğine ve hedeflerinin ne olacağına karar verip organizasyon içindeki bireyleri ve grupları etkileyen eylemler olarak tanımlanmaktadır.

2.18.3. Performans Ölçütleri

Literatürde kullanılmakta olan performans ölçütleri ve performans göstergeleri birbirinden farklı iki terim oldukları halde çoğu zaman birbirinin yerine kullanılıp aynı anlama gelmektedir (Yörüker vd., 2003:12).

Performans ölçütü, eylemin verimliliğini ve/veya etkililiğini doğrudan ölçmek için kullanılan bir ölçü olarak tanımlanmaktadır (Bourne et al., 2003:3). Örneğin; işletmelerin üretmiş olduğu ürün sayısı, aylık satış adedi, imalatla kullanılan ham madde miktarı verilmektedir. Performans göstergeleri ise işletmelere dolaylı bilgiler veren ölçümler için kullanılmaktadır (Yörüker vd., 2003:12).

İşletme yöneticilerine yapmış oldukları faaliyetleri kontrol etmeleri, faaliyetlere yönelik planlamalar yapmayı, planların işleyiş süreçleri ve verimliliklerini belirlemeye, işletmenin hedeflemiş oldukları amaçlarına ulaşacak şekilde yardımcı olmasına performans ölçütleri denmektedir. Performans ölçütlerinin iki amacı bulunmaktadır. Bunlardan ilki, işletmelerin hali hazırdaki durumu hakkında işletme yöneticilerini bilgilendirmek ve yapmış oldukları

faaliyetlerin kontrol edilmesinde, planlama yapılmasını ve yapmış oldukları planlara uygunluğu hakkında analiz sonuçları sunmaktır. İkincisi, yapılmış olan iyi işler sonucunda verilecek olan ücret artışı, ikramiye, terfi ve tanınma gibi ödüller açısından hem işletmede çalışanların hem de yöneticilerin performansını değerlendirmeyi sağlamaktır (Kabadayı, 2002:63). Performans ölçütleri seçilirken dikkat edilmesi gereken kurallar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Akal, 2011:175):

- ✓ İşletmenin belirlemiş olduğu ve uygulamış olduğu stratejik hedefler,
- ✓ İşletmenin performans alanları,
- ✓ İşletmenin sıralamış olduğu alanlardan öncelikli olan alanlar,
- ✓ İşletmenin seçmiş olduğu performans ölçüm modelleri,
- ✓ İşletmenin seçmiş olduğu performans ölçüm modellerinde görev alan kullanıcılar,
- ✓ İşletmenin analiz yapılacak olan birimleri ve özellikleri,

2.18.4. Performans Yönetimi

İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesi, işletmede bulunan bütün bölüm ve bölümlerde görev alan tüm çalışanların katılımına ve belirlenmiş olan amaçlar doğrultusunda iyi performans göstermelerine bağlanmaktadır (Karasoy, 2014:258). Asıl amaç işletmenin başarısını sağlamaktır (Işığışok, 2008:3). Literatürde bazı yazarlar performans yönetimi ve performans ölçümünün etkileşimli bir süreçte birbirini takip eden farklı disiplinler olduğunu iddia ederken diğerleri daha yeni literatürün iki alandaki bilgi kütlelerini birleştirme konusunda açık bir eğilim gösterdiğini öne sürmektedir (António and Serra, 2015:25).

Performans ölçümü, önceden tanımlanmış hedeflere ulaşmalarını sağlamak için kuruluşların faaliyetlerini izlemekte ve kontrol etmektedir (Tunçel vd., 2012:104). Faaliyetlerin hem verimliliğini hem de etkililiğini ölçmek için kullanılmaktadır. Birçok firma tarafından benimsenen performans ölçüm sistemlerinin ortak temel zayıflıklarından biri aşırı dar ve hatta tek boyutlu odak noktası olmaktadır (Dey et al., 2008:445-446).

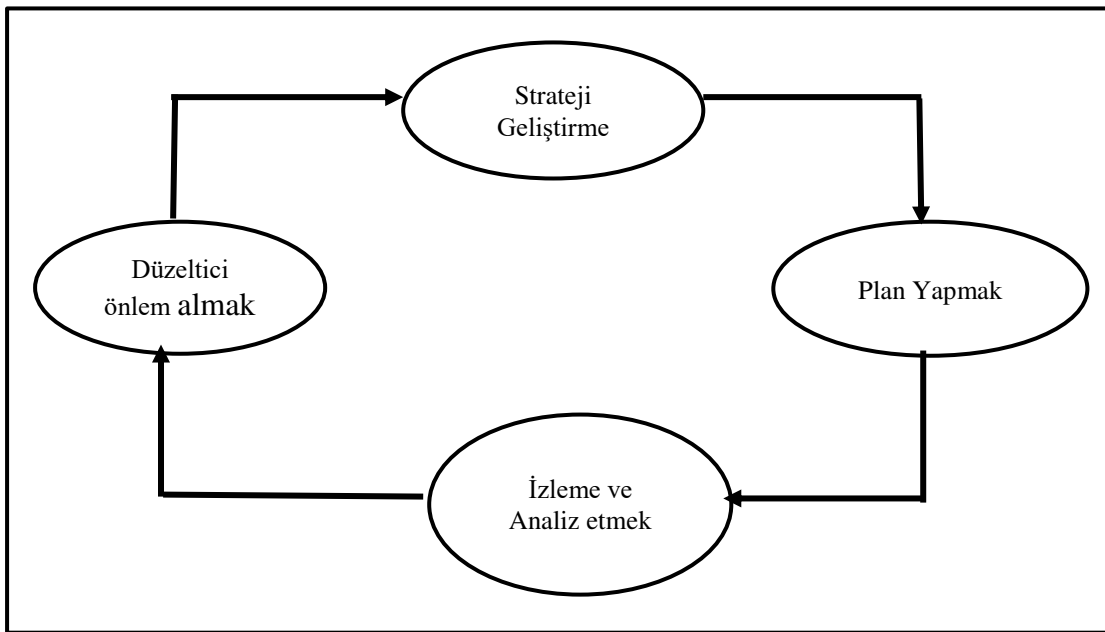
Genellikle uygulamada performans ölçümü ile karıştırılan performans yönetimi kavramı; işletmenin hedef belirlemesi, değişikliklerin izlenmesi, motivasyon, gözden geçirme performansın ölçülmesi, planlanması, uygulanması ve iyileştirme ölçütlerinin değerlendirilmesinden oluşmaktadır (Ateş ve Kırılmaz, 2015:99; Dey et al., 2008:445-446; Elitaş ve Ağca, 2006:347). Bir kuruluşun performansını optimize etmek için işini ölçmesine, izlemesine ve yönetmesine yardımcı olan süreçler ve teknolojilerin kombinasyonu hedefleri

yakalamaktır (António and Serra, 2015:25). Performans yönetimi, işletmeyi istediği hedeflere yöneltmek için örgütün içinde bulunduğu ve geleceğe ilişkin durumlarıyla ilgili bilgi toplamak, toplamış olduğu bilgileri karşılaştırmak ve işletme performansının sürekli gelişimini sağlayacak etkinlikleri başlatmak ve sürdürmektir (Uçkun ve Şahin, 2016:371). İşletmede performans yönetiminin oluşturulup yönetilebilmesi için dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Soyhan vd., 2019:413):

- ✓ İşletme yönetiminin istekli ve kararlı olması gerekmektedir.
- ✓ İşletme amaçlarının doğru belirlenmesi gerekmektedir.
- ✓ İşletme çalışanları arasında çalışma arkadaşı grubu oluşturulması gerekmektedir.
- ✓ Sistematik bir yönetim tercih edilmesi gerekmektedir.

Bu yönetim süreci çerçevesinde, performans yönetiminde aşağıda sıralanmış süreçler takip edilmektedir (Pollitt, 2001:10-11):

- ✓ Programlar için performans hedefleri belirlemek.
- ✓ Her programdan sorumlu yöneticilere, bu amaç ve hedeflere ulaşmak için süreçleri uygulama özgürlüğü vermek.
- ✓ Bu amaçlara ve hedeflere göre gerçek performans seviyesini ölçmek ve raporlamak.
- ✓ Performans seviyesi hakkındaki bilgileri gelecekteki program finansmanı, program içeriği veya tasarımındaki değişiklikler ve organizasyonel veya bireysel ödüllerin veya cezaların sağlanmasıyla ilgili kararları aktarmak. Bir yönetim sürecinin genel çerçevesi aşağıda Şekil 26’da görülmektedir.



Şekil 26. Performans Yönetiminin Çerçevesi

Kaynak: Ariyachandra and Frolick, 2008:114

İşletmelerin kullanmış oldukları performans yönetiminin amaçları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Yılmaz ve Turan, 2019:318-319):

✓ İşletmede görev alan personellerin kullanmış oldukları performans değerlerini belirlemektir.

✓ İşletmenin ihtiyacı olan hedef, amaç ve stratejileri belirlemektir.

✓ İşletme hakkında bilinmesi gerekenleri belirlemektir.

✓ İşletmede etkinliği sağlamaktır.

✓ İşletmede verimliliği arttırmaktır.

✓ İşletme çalışma koşullarını belirlemektir.

✓ İşletme çalışanlarının faaliyet sonuçlarını nicel bir şekilde ifade etmektir.

2.18.5. Hastane İşletmelerinde Performans Yönetimi

Günümüzde sağlık hizmetine olan talep artmakta olup buna paralel olarak sağlık hizmeti veren hastanelerin sayısı da artmaktadır (Yorgun vd., 2010:404). Hastaneler belirlemiş oldukları hedeflerini yakalamak için etkin bir performans yönetimi kullanmaktadır (Karaman vd., 2019:153). Hastane işletmelerinin asıl amacı toplum ve bireylerin ihtiyacı olan sağlık hizmetlerini, hastaların ihtiyacı olan hizmeti istediği kalitede, zamanda ve olabildiğince en düşük ücret ile sunmaktır (Ateş ve Kırılmaz, 2015:101; Taş, 2012:82).

Gelişen teknolojiyle birlikte artmış olan maliyetler ve hastaların memnuniyetsizliği hastane işletmelerinde üretilen sağlık hizmetlerinin daha karmaşık bir yapıya bürünmesine neden olmaktadır (Zerenler ve Öğüt, 2007:504). Buna paralel olarak sağlık hizmetlerine ayrılan bütçe oranı da önemli yer tutmaktadır Tüm bu gelişmeler ülke yönetimlerini sahip oldukları kaynakları daha verimli ve etkin bir şekilde kullanmaya zorlamaktadır (Ağaç ve Baki, 2016:343).

Hastane işletmeleri toplum ve bireyin sağlığı ile ilgilendikleri için özel hastane, devlet hastanesi ya da üniversite hastanesi gözetmeksizin performansa önem vermektedir (Topuksak ve Kublay, 2009:203). Bu nedenle performans yönetimi sağlık ekonomisinde özel bir öneme sahiptir ve diğer sağlık sistemi bileşenlerine göre sağlık sistemine daha yüksek maliyetler getirmektedir (Torabipour et al., 2014:1576-1577). Bunun için hastane yetkililerinin, performans yönetim sistemi tarafından belirlenen amaçlara ulaşmadaki katkıları değerlendirebilmesi ve olandan daha iyi sonuçlar elde etmeyi sağlayan stratejileri geliştirmesi

gerekmektedir (Ateş ve Kırılmaz, 2015:102; Evans et al., 2001:439). Tüm bu amaçlar için finansal ve sağlık performans göstergelerinin birlikte ele alınmasında fayda bulunmaktadır (Çınaroğlu ve Şahin, 2012:60). Kamu hizmetlerinde olumsuz sonuçlar doğmasına sebep olan nedenler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Drucker, 1980:103-106):

- ✓ Kamu hizmetinin uygulamış olduğu programa uygun olmayan amaçları hedeflemektir.

- ✓ Aynı zamanda birden fazla işe odaklanmaktır.

- ✓ Deneme yanılma yöntemini yok sayarak ilk seferde büyük ölçekli iş yapmaya kalkışmaktır.

- ✓ Olumsuz sonuç veren uygulamaları ısrarla kullanmaktır.

- ✓ Alınmış olan olumsuz sonuçların nedenlerini araştırmamaktır.

Kamu hizmetlerinde olumsuz sonuçlar doğmasına neden olan sebepler olduğu gibi hastane işletmelerinin performansında da verimsizliğe sebep olan nedenler bulunmaktadır. Bu nedenler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Yiğit ve Yiğit, 2016:255):

- ✓ Hastanenin sahip olduğu hizmetleri yetecek düzeyde değerlendirmemektir.

- ✓ Gelişen teknolojiyle birlikte tıbbi cihazları etkin kullanmamaktır.

- ✓ Hasta-sağlık personeli arasında iş birliği eksik olmaktadır.

- ✓ Sağlık hizmetinde kullanılan kaynakları âtil bırakmaktır.

- ✓ Hastalarda hastane kültürü bulunmamaktadır.

- ✓ Hastaneler yeterli alt yapı hizmetlerine sahip olmamaktadır.

- ✓ İhtiyaç dışı yatırımlar yapmaktır.

2.18.5.1.Hastane İşletmelerinde Performans

Hastane işletmeleri açısından performansa bakıldığında, yazarların büyük çoğunluğu “kaliteli hizmet” bakış açısı ile yaklaşmaktadır. Sağlık Organizasyonları Akreditasyon Ortak Komisyonuna (JCAHO) göre ise performans doğru işi yapmaktır (Soyhan vd., 2019:413). Klinik ya da hastane yönetimi açısından belirlenmiş olan amaçları en iyi şekilde başarmaktır (Belek ve Belek, 2002:332). Hastane, belirlemiş olduğu amaçlarını gerçekleştirirken kullanmış olduğu kaynakların ölçülmesi, kaynakların en verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığını ölçmektir (Tanrıverdi ve Teker, 2010:116). Hastane işletmelerinin amacı her zaman daha iyi bir sağlık hizmeti sunmaktır. Bunun için de daha iyi bir tanı, daha iyi bir tedavi, daha iyi bir bakımın yanı sıra daha iyi bir eğitim ve araştırma da yapması gerekmektedir (Tengilimoğlu ve

Toygar, 2013:55).

Hastanelerin performansını etkileyen en önemli unsurların başında hastanelerin katlanmış olduğu maliyetler gelmektedir. Hastaneler minimum maliyetli maksimum kalitede sağlık hizmetini sahip olduğu kaynakları en etkin bir şekilde kullanarak sunmaktadır (Yiğit ve Yiğit, 2016:256). Hastane işletmelerinin maliyetini etkileyen temel etkenlere bakıldığında ise aşağıdakiler gelmektedir (Yiğit ve Ağırbaş, 2004:142; Arslan vd., 2015:40):

- ✓ Hastanelerin büyüklüğü,
- ✓ Hastanenin sunmuş olduğu hizmetin kalitesi,
- ✓ Hastanenin bulunduğu bölgedeki nüfus yoğunluğu,
- ✓ Hastanenin oluşturmuş olduğu imaj,
- ✓ Hastanenin alt yapısı,
- ✓ Hastanenin maddi durumu,

2.18.5.2.Hastane İşletmelerinde Performans Ölçümü

Hastaneler, sistemlerin yeniden tasarlanması stratejisiyle organizasyonlarını agresif bir şekilde yeniden tasarlamaktadır. Sistemin yeniden tasarımı, kuruluşun geleneksel yapısı, iş rollerini ve hasta bakımını üretmek, sunmak veya desteklemek için kullanılan kritik sistemleri ve ilgili süreçleri yeniden düşünmek ve yeniden tasarlamaktır. Performans ölçümü, sistemlerini yeniden tasarlamayı veya değerlendirmeyi planlayan herhangi bir sağlık kuruluşu için etkili bir karar verme aracı olarak tanımlanmaktadır (Choy Lee, 2006:2). İnsan sağlığının ve hayatının söz konusu olduğu hastane işletmeleri de performans ölçümü yapmaktır (Saluvan ve Kaya, 2010:2).

Günümüzde sağlık hizmeti sunmakta olan hastane işletmeleri, hastanenin kalitesini geliştirme, sunmuş olduğu sağlık hizmeti kalitesinin iyi olması ve bunları yaparken katlanmış oldukları maliyetlerin minimum seviyeye indirilmesi için baskıyla karşı karşıya kalmaktadır. Hastane işletmeleri performans ölçümü sayesinde, içinde bulunduğu rekabet çevresinde rakiplerin baskısı, sahip olduğu pazar payını korumak ve daha fazla pazar payı elde etmek için sunmuş oldukları hizmetin belirlenmiş olan hedef ve amaçlara göre ne kadarının gerçekleştiğini ölçerek, takip ederek ve analiz ederek görmektedir (Dereköy ve Kalmış, 2013:140; Curtright, 2000:59). Hastane işletmelerinde performans ölçümünün sağlamış olduğu faydalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Yorgun vd., 2010:405-406):

- ✓ Hastane işletmelerinde ameliyathaneler daha verimli bir şekilde kullanılmaktadır.
- ✓ Hastane işletmelerinde mesai saatleri daha verimli bir şekilde kullanılmakta ve bunun

sonucunda da verilen hizmetler daha uzun süre devam etmektedir.

- ✓ Ameliyat olacak olan kişiler daha kısa süre beklemektedir.
- ✓ Muayene olan hastalara daha fazla zaman ayrılmakta ve hasta memnuniyeti daha yüksek olmaktadır.
- ✓ Hastanın hekim seçme hakkı bulunmaktadır.
- ✓ Ara tetkikler kaldırılarak daha kısa sürede sonuca varılmaktadır.

2.18.6. Hastane İşletmelerinde Performans Ölçüm Yöntemleri

Hastane işletmelerinde performans ölçümü yeni kullanılmamaktadır. Performans ölçümü nesillerden beri kullanıla gelmektedir (Loeb, 2004:6). Hastane işletmelerinde belirlenmiş olan hedeflere ve amaçlara ulaşılması için hastane işletmelerindeki yöneticiler ve tüm personelin birlikte hareket etmesi, verimli çalışması, etkili bir sağlık hizmeti sunması ve devamlı bir şekilde performans ölçümünün yapılmasına bağlanmaktadır (Dereköy, 2012:55).

Performans ölçüm yöntemi, sürekli bir gelişim, uygulama ve ihtiyaçlara göre güncellemeyi içeren dinamik (hareketli) bir oluşum süreci olarak nitelendirilmektedir. Sürekli değişim içinde olduklarından dolayı hastane işletmeleri için genel kabul görmüş performans yöntemi olduğu söylenmemektedir (Dereköy ve Kalmış, 2013:140; Koçgil vd., 2009:179). Her ülke kendi ülkesinde bulunan sağlık sistemine göre performans ölçüm yöntemi uygulamaktadır (Karaman vd., 2019:161). Buna rağmen hastane işletmelerinin sunmuş oldukları hizmetin kalitesini, hedeflerin gerçekleşme oranını, pazar payını vb. performans ölçümlerini verimlilik analiz yöntemleri, maliyet-performans analizi yöntemleri, dengeli ölçüm kartı yöntemi ve kıyaslama yöntemini kullanarak ölçmektedir (Dereköy ve Kalmış, 2013:140). Bir hastane işletmesinin performans ölçüm sistemi döngüsü içinde aşağıdaki kriterler bulunmaktadır (Karaman vd., 2019:161-162):

- ✓ Planlama,
- ✓ Geliştirme,
- ✓ Pilot değerlendirme,
- ✓ Uygulama,
- ✓ Tekrar değerlendirme,
- ✓ Gerekirse geliştirme aşamasına geri dönüş yap,
- ✓ Genişlet,
- ✓ Güncel tut,

Araştırmada; Dünya Sağlık Örgütü performans ölçüm yöntemleri, verimlilik analiz yöntemleri, maliyet-performans analiz yöntemleri, hastanelerde kullanılan dengeli ölçüm kartı ve hastane işletmelerinde kıyaslama ele alınacak olup bunlar aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

2.18.6.1.Dünya Sağlık Örgütü Performans Ölçüm Yöntemleri

2000 yılında Dünya Sağlık Örgütü, sağlık hizmetleri sisteminin üç genel amacını belirlemiştir: nüfus için iyi bir sağlık sağlamak, sağlık hizmetlerinin halka yanıt vermesini sağlamak ve adil ödeme sistemleri sağlamaktır. Hastanenin bu hedeflere ulaşmada merkezi bir rolü bulunmaktadır. Açıktır ki, sağlık hizmetlerinin organizasyonu, yapılandırması ve sunumu genel sağlık sisteminin performansını etkilemektedir (Veillard et al., 2005:487).

Dünya Sağlık Örgütü tarafından hastane işletmelerinde performansın değerlendirilmesi ve iyileştirilmesi için “Hastanelerde Kalite Geliştirme İçin Performans Değerlendirme Aracı” (PATH-Performance Assessment Tool for Quality Improvement in Hospitals) projesi başlatılmaktadır (Groene et al., 2008: 156). PATH modelinde hastane performansının değerlendirilmesinde her bir göstergenin alt ölçeğini değerlendirmek için göstergeler belirlenmektedir (Vallejo et al., 2006:387).

Performansın boyutlarını ve alt boyutlarını belirlemek için kavramsal bir performans modeli geliştirilmektedir. Ardından, literatür taramasıyla 100 hastane performans göstergesinin bir listesi oluşturulmaktadır. Göstergeler, bir nominal grup tekniği aracılığıyla uzmanlar paneli tarafından bir dizi kritere göre değerlendirilmektedir. Gösterge seçimi, literatürün önceki incelemesinden elde edilen kanıtlara ve 20 ülkede gerçekleştirilen ankete dayanmaktadır (Veillard et al., 2005:489).

PATH projesinin motive etmek, ölçüm, akla uygunluk ve hareket unsuru olmak üzere dört basamağı bulunmaktadır (Tengilimoğlu ve Toygar, 2013:66). PATH modelinin çerçevesi klinik etkinlik, verimlilik, personel oryantasyonu, duyarlı yönetim, güvenlik (emniyet) ve hasta merkezlilik olmak üzere toplam altı boyut ile çizilmektedir (Soyhan vd., 2019:416-417; Karaman vd., 2019:162; Saluvan ve Kaya, 2010:17-19). PATH projesinin altı boyutu aşağıda Şekil 27’de gösterilmektedir.



Şekil 27. Hastane Performansı PATH Modelinin Boyutları

Kaynak: Veillard et al., 2005:489

PATH projesinin amacı, hastanelerin performanslarını değerlendirmelerine, kendi sonuçlarını sorgulamalarına ve iyileştirme eylemlerine dönüştürmelerine destek olmaktır. Hastanelere performans değerlendirme araçları sağlayarak ve katılan hastaneler arasında destek ve ağ oluşturarak elde etmektir. Bu projede performans değerlendirme, hastane yöneticileri tarafından hastane hizmetlerini değerlendirmek ve iyileştirmek için kullanılacak bir kalite yönetim aracı olarak tasarlanmaktadır. Kısa vadede, PATH projesi yalnızca ulusal veya yerel veri karşılaştırmalarını amaçlamaktadır. Bununla birlikte, performans değerlendirme yoluyla kalite iyileştirme deneyimleri, katılımcı hastaneler arasında uluslararası düzeyde paylaşılmaktadır. Orta vadede, veri standardizasyonu uluslararası karşılaştırmalara izin vermektedir (Veillard et al., 2005:488). Dünya Sağlık Örgütü'ne (WHO) göre hastane işletmelerinde performans ölçüm yöntemleri aşağıdaki gibi beş gruba ayrılmaktadır (WHO, 2003:6-10):

- ✓ Mevzuat denetimi,
- ✓ Müşteri araştırmaları,
- ✓ Bağımsız kuruluşlarca yapılan değerlendirmeler,
- ✓ İstatistiksel ölçütler,
- ✓ Öz değerlendirme,

2.18.6.2. Verimlilik Analiz Yöntemleri

İşletmeler ellerinde bulunan sınırlı kaynakları en iyi şekilde değerlendirip en iyi ürün ya da hizmeti sunmaya çalışmaktadır. Bu ürün ya da hizmetin başarıya ulaşp ulaşmadığını da elde edilmiş olan verimlilik düzeyi göstermektedir (Temür ve Bakırcı, 2008:267). Verimlilik, mal veya hizmet üreten işletmelerin üretim sonuçlarının üretim girdilerine bölünmesiyle hesaplanmaktadır (Karaman vd., 2019:163). Verimlilik aşağıdaki gibi formüle edilmektedir (Şahin, 2008:6):

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

Hastane işletmelerinde oran analizi, regresyon analizi ve veri zarflama analizi gibi verimlilik analiz yöntemleri bulunmaktadır (Karaman vd., 2019:163; Dereköy, 2012:58).

2.18.6.2.1. Oran Analizi

İşletmelerin performanslarının hesaplanması için oldukça az veri gerektirdiği ve kullanımı oldukça basit olduğu için en yaygın olarak kullanılan analiz yöntemi olarak bilinmektedir. Oran analizi, işletmeye ait olan iki değişken arasında bulunan ilişkiyi hesaplamakta ve rekabet çevresi içinde bulunduğu diğer işletmeler ile karşılaştırma imkânı sunmaktadır (Şahin, 2008:10-11). Uygulanması da diğer analiz türlerine göre kolay olduğu için hastane işletmeleri tarafından en çok tercih edilmektedir (Karaman vd., 2019:163).

Oran analizinde tek girdi ve tek çıktı ile analiz yapılmaktadır. Hem girdi hem de çıktı tek kalem olduğu için işletmenin verimliliği konusunda karar vermesi ve olumlu yorumlanması oldukça zor olmaktadır (Cingi ve Tarım, 2000:11).

2.18.6.2.2. Regresyon Analizi

Parametrik verimlilik ölçümlerinden en çok bilinen ve kullanılan yöntemidir. Bu analiz en çok kullanılan oran analizine göre daha gerçekçi ve değerlendirilebilir sonuçlar ortaya koymaktadır (Şahin, 2008:11). Oran analizinde hem girdi hem de çıktı sayısı tek iken regresyon analizinde girdi sayısı çok, çıktı sayısı tek olacak şekilde ilişkilendirilip ölçülmektedir (Karaman vd., 2019:163). Bu analizdeki amaç bağımlı olan değişkendeki değişime sebep olan etkilerin neler olduğunu tespit etmektir (Dereköy, 2012:59).

2.18.6.2.3. Veri Zarflama Analizi

Parametrik olmayan bir ölçüm tekniği olarak bilinmektedir. Kullanılan parametrik

ölçüm yöntemlerinden farkı birden fazla bağımlı ve bağımsız değişkeni kullanmaktadır (Kayalidere ve Kargın, 2004:203-204). İşletmelerin elde etmiş oldukları verimliliklerini belirlemek için işletmeler tarafından çok sık tercih edilmekte ve kullanılmaktadır. İşletmeler birden fazla ve birbirinden farklı analiz yöntemleriyle ölçülmüş ya da birbirinden farklı ölçü birimlerine sahip olan girdi ve çıktılarını birbiriyle karşılaştırma yapmayı zorlaştırdığı durumlarda, işletme yönetimindeki karar birimlerinin göreceli performansını ölçmeyi amaçlayan doğrusal programlama tabanlı bir teknik olarak tanımlanmaktadır (Bayraktutan vd., 2010:14).

Veri zarflama analizi ile elde edilmiş olan en iyi gözlem etkinlik sınırı olarak kabul edildikten sonra analizi yapılacak olan diğer gözlemler kabul edilmiş olan etkinlik sınırına göre değerlendirilmektedir. Veri zarflama analizinde belirlenmiş olan en iyi etkinlik sınırı, varsayım olarak belirlenmiş bir sınır olmayıp yapılmış olan analizler sonucunda gerçekleşen bir gözlemdir (Dereköy, 2012:59-60). Veri zarflama analizi hem üretim hem de hizmet sektöründe kullanılmaktadır. Hastane işletmeleri de elde etmiş olduğu etkinliğini ve verimliliğini ölçmede bu analizden yaygın olarak yararlanmaktadır (Zeydan, 2006).

2.18.6.3.Maliyet – Performans Analiz Yöntemleri

Bu yöntemler, hastane işletmelerinin sahip olduğu bütün imkânlarıyla topluma veya toplumun sahip olduğu bireye sunmuş olduğu ürünlerin veya hizmetlerin planlamasında ve buna yönelik yapılan çalışmaların kontrol edilmesinde sağlık idarecilerine yardımcı olacak bir yönetsel araç olarak ifade edilmektedir (Karaman vd., 2019:164). Üretim işletmelerinde olduğu gibi hizmet işletmelerinde de hizmet üretim maliyetlerinin yapılmasının ve birim başı maliyetlerin bilinmesinin işletmelere faydaları bulunmaktadır. Bu faydalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Karaman vd., 2019:164; Dereköy, 2012:60):

- ✓ Üretilen mal ve hizmetlerin birim başına düşen maliyetini hesaplamaktır.
- ✓ Ham madde kullanımını ve işletmenin sahip olduğu stokları denetim altına almaktır.
- ✓ İnsan gücünü en verimli bir şekilde kullanmaktır.
- ✓ Gelecek için hedef belirlemek ve hedeflere yönelik planlar yapmaktır.
- ✓ İşletmenin belirlemiş olduğu bütçe ile katlanmış olduğu toplam maliyetleri karşılaştırabilmektir.
- ✓ Gereksiz yatırımları önlemektir.
- ✓ Birim başına üretim maliyetini düşürecek planlar yapmaktır.
- ✓ İşletmenin verimliliğini arttırmaktır.

✓ Ülke kalkınmasına katkıda bulunmaktadır.

Maliyet-performans analiz yöntemleri, bir ekonomik değerlendirme analiz türü olarak bilinmektedir. Bu analiz türü işletmelerin geçmiş faaliyet dönemlerine ait maliyet muhasebesi verilerinden yararlanarak işletmenin geleceğe yönelik finansal planlamalarına yardımcı olmak üzere yapılan ekonomik değerlendirme analizlerinden (Maliyet-Fayda analizi, Maliyet-Yararlanım analizi, Maliyet-Etkinlik vb.) oluşmaktadır (Özgen ve Tatar 2007:111).

2.18.6.4.Hastane İşletmelerinde Dengeli Ölçüm Kartı

Dengeli ölçüm kartı, bir işletmenin kuruluş amacının, gelecekteki hedefinin ve stratejisinin fiziksel ölçülere dönüştürmektir. Başka bir deyişle, işletmenin belirlemiş olduğu kısa ve uzun dönemli amaçlarıyla maddi ve maddi olmayan performans göstergeleri arasındaki ilişkiyi, neden-sonuç ilişkisi içerisinde tanımlayan bir performans ölçüm yöntemi olarak tanımlanmaktadır (Karaman, 2009:418).

Dengeli ölçüm kartı, işletmelerin hem geçmişteki verilere dayanan finansal göstergelerini hem de geleceğe yönelik olarak sahip olduğu müşterilere odaklılık, müşterilerin ve ortakların beklentileri doğrultusunda amaçların ve hedeflerin geliştirilmesi, günümüz teknolojisi ve şirket içinde olan değişimlere ayak uydurmak amacıyla finansal olmayan göstergelerini de esas alarak örgütsel boyutlar arasındaki dengenin ve entegrasyonun sağlanması için dinamik bir performans ölçüm sistemi ya da yönetim tekniği olarak tanımlanmaktadır (Doğuç, 2019:173; Örnek, 2000:259). Dengeli ölçüm kartı sistemi işletmelerin bütün çalışanlarını eğitmektedir (Soyhan vd., 2019:416; Karaman vd., 2019:165).

Dengeli ölçüm kartından, hastane işletmelerinin belirlemiş ve uygulamış oldukları stratejilerinin, hedeflerinin ve amaçlarının gerçekleştirilmesini öğretmek ve kolaylaştırmak için yararlanılmaktadır (Tengilimoğlu vd., 2018:413-415). Hastanelerin karşılaştırılması için Dengeli ölçüm kartı kullanımı ABD, İngiltere ve Kanada gibi yüksek gelir düzeyine sahip ülkelerde oldukça yaygın olmaktadır (El-Jardali et al., 2011:305). Dengeli ölçüm kartı, hastane işletmelerinde, stratejik yönetim ve performans ölçümü açısından kullanılmaktadır (Saluvan ve Kaya, 2010:15). Dengeli ölçüm kartının hastane işletmelerine sağlamış olduğu faydalar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Dereköy, 2012:62):

✓ Hastane işletmelerinin pazar paylarını arttırmak ve müşteri odaklı stratejilere yönelmelerini sağlamaktır.

✓ Belirlemiş oldukları stratejilerin uygulanmasını, izlenmesini ve ölçülmesini

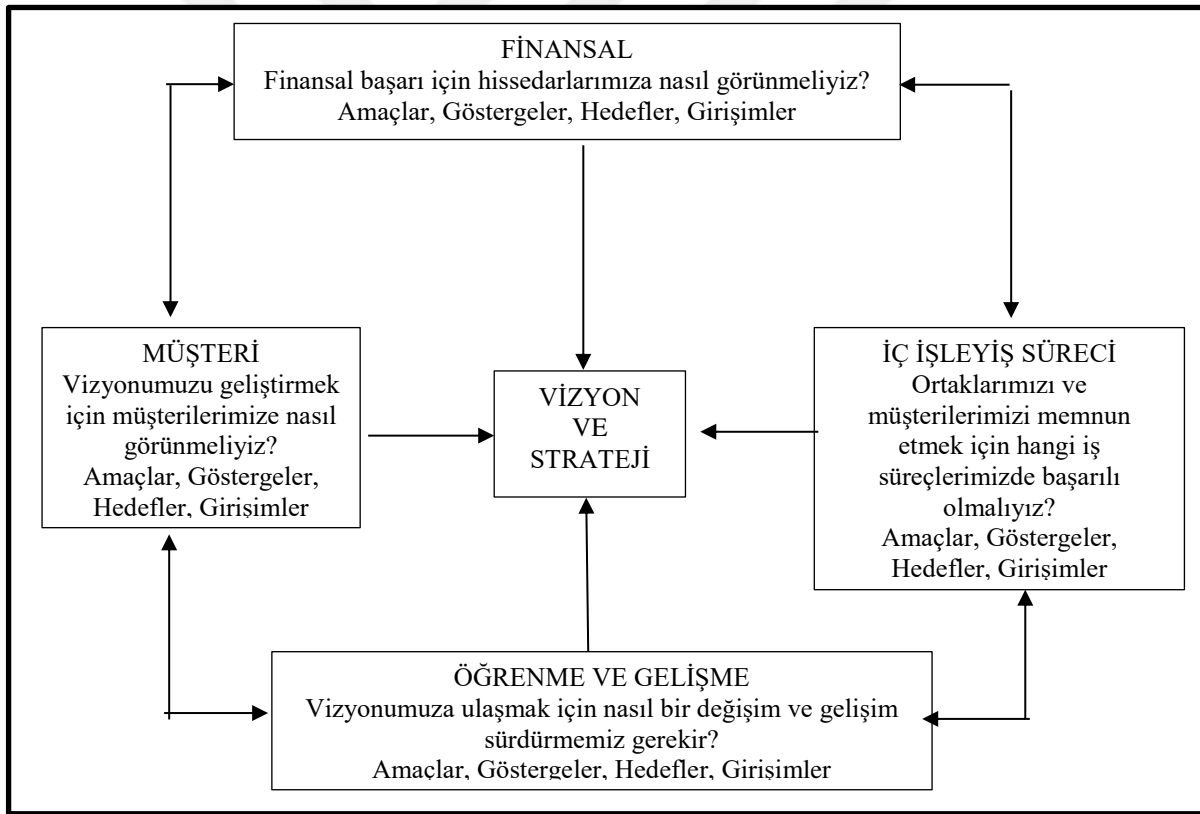
kolaylaştırmaktır.

- ✓ Hastane işletmesinde bulunan her kademeye sorumluluk yüklemektir..
- ✓ Uygulanmış olan stratejiler ile ilgili geri bildirim almaktır.
- ✓ Departmanlar arasında iletişimi ve iş birliğini kolaylaştırmaktır.

Dengeli ölçüm kartı sistemi, işletmenin mevcut durumunu ve gelecekteki performansını ölçmeye yönelik dört boyuttan oluşmaktadır (Walker, 2006:88):

- ✓ Finansal durum,
- ✓ Müşteriler,
- ✓ Şirket içi işlemler,
- ✓ Öğrenme ve büyüme,

Dengeli ölçüm kartının boyutlarının birbiri ile ilişkisi aşağıda Şekil 28’de şematize edilmektedir.



Şekil 28. Dengeli Puan Kartının Bileşenleri

Kaynak: Kaplan ve Norton, 2007:4

2.18.6.5.Hastane İşletmelerinde Kıyaslama

Kıyaslama, işletmelerin dışarıya bakmasına yönelik bir yaklaşım olarak tanımlanmaktadır. Rekabet çevresinde bulunduğu diğer hastane işletmelerinin neler yaptığına ve gelecekte ulaşacakları performans düzeylerine göre hazırlık yapmaktır. Hastane işletmeleri kıyaslamayla birlikte diğer hastane işletmelerinde bulunan bir özelliği inceleyip onlarda bulunan bu özelliği kendi hastanelerine uydurarak performanslarını arttırmaya çalışmaktadır (Karaman vd., 2019:165; Dereköy, 2012:63-64).

2.18.7. Hastane İşletmelerinde Performans Göstergeleri

Hastane işletmelerinde organizasyonel performansı ölçmek ve yönetmek için bir sistem oluşturmak gerekmektedir (Karaman vd., 2019:159). Stratejik bir performans yönetim sistemi, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere çok çeşitli organizasyonel yetkinlikleri geliştirmek için gerekmektedir (Tanrıverdi ve Teker, 2010:116; Curtright et al., 2000:59):

- ✓ Pazar payını korumak ve genişletmek için klinik kalite,
- ✓ Piyasa güçlerini oluşturmada ve bunlara yanıt vermede örgütsel çeviklik,
- ✓ Kritik performans ölçütlerine kurumsal odaklanma,
- ✓ İyileştirmek ve tahmin etmek için zamanında, doğru yönetim bilgileri verme,

Performans göstergesi, performanstaki gerçek değişikliklere duyarlı olan dikkat çekici istatistiksel bir bilgi parçasıdır. Göstergeler, hizmet sunumuna, planlamaya, kaynakların tahsisine veya performansın izlenmesine ilgi duyan veya dâhil olan herkes tarafından kullanılmaktadır. Hesap verebilirlik gözden geçirme süreci sırasında performans göstergeleri, neyin başarıldığını göstermek, iyileştirilmesi gereken hizmetleri belirlemek ve yöneticilere ve profesyonellerin eylemin uygun olup olmadığına karar vermesine yardımcı olmak için kullanılmaktadır (Geddis, 1988:123). Sağlık organizasyonlarının performans göstergeleri; yapısal (girdi) göstergeler, süreç (etkinlik) göstergeleri ve çıktı (sonuç) göstergeleri olmak üzere üç grupta toplanmaktadır (Donabedian 2005: 692-695):

Yapısal (Girdi) Göstergeler: Bunlar her zaman personel, finans, ekipman veya binalar şeklindeki kaynakları ifade etmektedir. Hastane işletmelerinin büyüklüğü, hastane işletmelerinin mülkiyet yapısı, kârlılığı gibi işletme ve işletme içinde yer alan birimlerin özelliklerinden oluşmaktadır.

Süreç (Etkinlik) Göstergeleri: Normalde hasta tedavisi veya bakımı açısından tanımlanmaktadır. Koordinasyon, insan kaynakları, planlama gibi örgütün performansını geliştirecek ya da kontrol etmeyi sağlayacak faaliyetlerle ilgili göstergelerden oluşmaktadır.

Çıktı (Sonuç) Göstergeleri: Hastalar için sağlık iyileştirmelerini veya toplum üzerindeki tıbbi müdahalelerin sonuçlarını değerlendirmeye çalışmaktır. Kişi başı pratisyen hekimlere yapılan aşı ödemelerinin sayısı, tıbbî müdahaleye dayalı bir sonuç göstergesi örneği olarak sunulmaktadır. Sağlık hizmetinde kalite, hasta memnuniyeti, çalışanların tutumu, verimlilik ve finansal çıktılar yer almaktadır.

Performans göstergeleri, klinisyenlerin ve yöneticilerin hizmetlerini başkaları tarafından veya belirli bir süre boyunca elde edilen hizmetlerle karşılaştırmalarına olanak sağlamak için geliştirilmektedir. Göreceli standartlar, bireysel bölgeler, ilçeler veya hastaneler için gösterge değerlerinin ulusal dağılıma göre derecelendirilmesiyle belirlenmektedir. Bu, dağıtımın uç noktalarında yatan değerlere sahip hizmetleri tanımlamaya yardımcı olmaktadır. Kavramsal ve istatistiksel olarak olağanüstü performansı saptamaya yönelik bu prosedür basittir ve veri tutarsızlıklarına karşı da güçlü olmaktadır (Geddis, 1988:123).

İşletmelerin kullanmış oldukları performans ölçüm kriterlerinin tümünden bahsetmek mümkün olmamaktadır. Her işletme kendi performansını en iyi etkileyecek olan performans ölçüm kriterlerini kullanmaktadır. İşletmelerin kullanmış oldukları finansal ve finansal olmayan performans ölçüm kriterleri işletmelerin elde etmiş oldukları genel performansı ortaya çıkarmaktadır (Apak ve Duman, 2020:583). Hastane işletmelerinde performans göstergeleri iki temel on altı bireysel gösterge olarak belirlenmektedir. Bu göstergeler aşağıda Tablo 16’da gösterilmektedir.

Tablo 16. Performans Değerleme Göstergeleri

Finansal Olmayan Performans Göstergeleri	Verimlilik Düzeyi-Kapasite Kullanımı
	Mamul/Hizmet Kalitesi
	Hasta Tatmini
	Yeni Ürün Geliştirme-Yenilikçilik
	Pazar Payı
	Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi
	Sürekli İyileştirmeler
	Çalışan Morali, İş Tatmini ve Benimseme
Finansal Performans Göstergeleri	Varlıkların Getirisi (ROA)
	Aktif Devir Hızı
	Özsermaye Kârlılığı (ROE)
	Brüt Kâr Oranı
	Yatırımın Getirisi (ROI)
	Satış Büyüme Oranı

	Nakit Akış
	Satışların Getirisi (ROS)

Kaynak: Yazar Tarafından Tablolaştırılmıştır.

2.18.7.1. Finansal Olmayan Performans Göstergeleri

Hastanelerde finansal olmayan performans göstergeleri; verimlilik düzeyi-kapasite kullanımı, mamul/hizmet kalitesi, hasta tatmini, yeni ürün geliştirme-yenilikçilik, pazar payı, tam zamanında mamul/hizmet teslimi, sürekli iyileştirmeler ve çalışan morali, iş tatmini ve benimsenme olarak sekiz gruba ayrılmaktadır.

2.18.7.1.1. Verimlilik Düzeyi-Kapasite Kullanımı

Verimlilik, bir işletmenin bir döneminde üretmiş olduğu ürün ve hizmetlerle, üretimi yapılmış olan bu ürün ve hizmetlerin üretimi için kullanılan üretim faktörlerinin birbirine oranlamaktır (Özgener ve Küçük, 2008:345). Verimlilik, hastane işletmelerinin sahip olduğu kaynakları en iyi şekilde nasıl kullanacağını değerlendirmektir. Verimlilik, girdi sonucu çıkan çıktıyı ifade etmektedir (Van Looy et al., 1998:360).

Bir kuruluşu yöneten yöneticiler, varlıkların ve süreçlerin üretkenliğini optimize etmek için çok çeşitli değişiklikleri nasıl, ne zaman ve nerede gerçekleştireceklerini bilme sorumluluğuna sahip olmaktadır. Bu değişiklikler, dayandıkları uygun bilgi olmadan mantıklı bir şekilde uygulanmamaktadır. Performans üretkenliği ölçüleri nicel olarak ürünler, hizmetler ve bunları üreten süreçler hakkında bir şeyler söylemektedir. Kuruluşların; organizasyon ne kadar iyi gidiyor, organizasyon öngörülen hedeflerini karşılıyor mu, kaynaklar en iyi şekilde kullanılıyor mu, iyileştirmesi gereken alan var mı, iyileştirmelerin gerekli olduğu yerin neresi olduğu gibi konuları bilmeleri gerekmektedir (Rathore et al., 2005:1021).

Verimliliğin çıktı/girdi oranı tanımının hastane işletmelerinde uygulanması zor olmaktadır. Çünkü hastane işletmelerinde ortaya konulan girdi ve çıktıların tanımı ve nitelikleri konusunda bir görüş birliğine varılmamaktadır. Hastane işletmelerinde girdilerin bazılarını önceden kestirmek oldukça zor olmaktadır. Hastane işletmelerinde önceden bilinen ve planlanabilen girdileri personel, tıbbî teçhizat ve malzeme olacak şekilde sayılmaktadır. Acil vakalar, teşhis edilmesi zor olan hastalıklar ve teknolojiyle birlikte geliştirilen yeni tedavi yöntemleri ve üretilmiş olan yeni ilaçların önceden bilinmesi oldukça güç olmaktadır. Hastane işletmelerindeki çıktı, hastane işletmelerince üretilen hizmet miktarı olmaktadır. Hastane

işletmeleri hizmet sonuçlarını tedavi etmiş oldukları hasta sayısı, vermiş oldukları toplam hizmet süresi, hasta başına ortalama yatış süresi, enfeksiyon hızı, ölüm hızı, hastane personel devir hızı gibi bazı somut göstergeler kullanılmaktadır (Karaman vd., 2019:161; Dikmetaş, 2008:55-56). Hastane işletmelerinin verimliliğini etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Özgener ve Küçük, 2008:346; Caccia-Bava et al., 2005:211; Goldstein et al., 2002:64):

- ✓ Hastane işletmesinin kuruluş yeri,
- ✓ Teknolojik yatırımları,
- ✓ İnsan kaynaklarının nicelik durumu,
- ✓ Kullanmış oldukları sistemin durumu,
- ✓ Maliyetleme sistemi,
- ✓ Ücret politikası,
- ✓ Hastane büyüklüğü,
- ✓ Yeniliklere uyum,

2.18.7.1.2. Mamul/Hizmet Kalitesi

Sağlık hizmetleri, bireylerin en temel hakları olan sağlık hakkının korunması, teşhis konulması, tedavi edilmesi ve sağlık bakımı için şahsî veya kurum olarak özel, devlet ve üniversite hastanelerinin vermiş olduğu hizmetlerin toplamından oluşmaktadır (Dereköy, 2012:51). Hastane işletmelerinde üretilmiş olan hizmet, müşteri ya da kullanıcının beklentilerine yanıt vermesi önem taşımaktadır (Gürlek ve Gürol, 1993:192-194). Sağlık hizmeti kalitesi sayesinde hastane işletmelerinin belirlemiş oldukları hedeflere ve amaçlara ulaşmış ve ulaşmadıkları ve hastane işletmesinin kendisi ile kıyaslama olanağı sağlanmaktadır (Korkmaz ve Çuhadar, 2017:74; Dereköy ve Kalmış, 2013:141).

Kaliteli sağlık hizmeti koruyucu sağlık hizmeti ya da tedavi edici sağlık hizmeti fark etmeksizin her zaman göz önünde tutulması gereken birbirinin tamamlayıcısı olan ve birbirine karışmış olan, ayrı başlık altında sınıflandırılması mümkün olmayan; ihtiyaç (sağlık hizmetini talep edenin gerçekten o hizmete ihtiyacı olması), uzmanlık (sağlık hizmetini sunan kişinin alanında uzman olması), zamanlama (sağlık hizmetini talep edene talep ettiği anda verilmesi), en düşük risk (sağlık hizmetini en düşük risk ile sonuçlandırmak) ve başarılabilceği başarmak (hastane işletmelerinin sunmuş oldukları sağlık hizmetini, elinde bulunan tüm kaynaklardan yararlanarak en iyi şekilde sunmaları) olmak üzere beş önemli kriterden oluşmaktadır (Dereköy, 2012:51-52; Çiçek vd., 2006:128-129).

Hastanelerdeki hizmet kalitesi teknik ve konaklama olmak üzere iki boyutta incelenmektedir. Teknik boyut, sağlık çalışanları olan hemşirelerin ve doktorların sunmuş oldukları sağlık hizmetini kapsamaktadır. Konaklama boyutu ise hastane işletmelerinin yönetsel boyutu olup sunmuş oldukları yemek servisi, hastaların yatmış oldukları oda sıcaklığı, odaların hijyenik olması ve hastaneye gelen hasta ve hasta yakınlarının araçlarını park edecek oldukları park alanı gibi faktörleri kapsamaktadır (Bilgin ve Göral, 2017:153; Kıdak ve Aksaraylı, 2008:92; Devedakan ve Aksaraylı, 2003).

Hastane işletmelerinin sunmuş oldukları sağlık hizmetinin kalitesi; hastanede yatmakta olan hasta oranları, hastanede vefat eden hastaların ölüm oranları ve hastaların tekrar kabul edilme oranları olacak şekilde tıbbî bakım çıktılarından oluşmaktadır. Bu tıbbî bakım çıktılarının bazılarının ölçülüp net sonuç vermesi kolay iken bazılarının ise zor olmaktadır (Donabedian, 2005:692-694).

2.18.7.1.3. Hasta Tatmini

Hastane işletmelerinde performans değerlendirilmesi için kullanılan bir yöntem de hasta ya da hasta yakınlarının memnuniyet düzeyi olmaktadır. Bu yöntem hastane işletmelerinde sağlık hizmeti kullanan hasta ya da kullandırmış olan hasta yakınının hastane işletmelerinde beklemiş olduğu hizmetin beklentilerini karşılamaktır (Güven, 2013:651; Tükel vd., 2004:206).

Hasta ve hasta yakınlarının memnuniyet düzeyleri ulusal ve uluslararası anketler yöntemi ile ölçülmektedir. Hastane işletmelerinin hastane performansı, hastane konforu, hasta şikâyet durumu vb. konulara daha çok odaklanmaları gerekmektedir (Tezcan vd., 2014:58; Tengilimoğlu ve Toygar, 2013:58-59). Hastane işletmelerinin kendilerine hizmet için başvuran hasta ya da hasta yakınlarının mutluluğunu sağlamaları en önemli amaçları arasında yer almaktadır. Bu mutluluğun somut göstergesi hasta memnuniyetini ölçmektir (Aydın ve Demir, 2006:31).

Hastane işletmeleri sunmuş oldukları sağlık hizmeti sonucu hastaların ve hasta yakınlarının memnuniyet düzeylerini yüksek tutarlarsa kâr oranlarında yükseliş, iletişimde olumlu sonuç, hastaların hastaneye karşı sadakatının artması gibi pozitif sonuçları elde etmektedir (Tekin ve Ergün, 2013:1055-1056). Özellikle kâr amacı güden özel hastaneler için hasta ve hasta yakını memnuniyeti oldukça önem arz etmektedir. Hasta ve hasta yakınlarının memnuniyeti, sağlık hizmeti sunumunun en önemli sonuçlarından birisi olarak bilinmektedir (Varinli ve Çakır, 2004:36).

2.18.7.1.4. Yeni Ürün Geliştirme-Yenilikçilik

Günümüzde gelişmiş olan teknoloji ve rekabet koşulları, bireylerin ihtiyaçlarını ve taleplerini de değiştirmiş olup işletmeler ile tüketiciler arasında olan ilişkiye yeni boyutlar kazandırmaktadır (Hancıoğlu ve Yeşilaydın, 2016:106). Müşteri sadece ürün ya da hizmeti satın alan değil aynı zamanda ürün ya da hizmetin araştırma aşamasından tüketim aşamasına kadar olan süreçte birçok belirleyici güç durumuna gelmektedir (Pado, 2017:76).

İşletmeler sahip oldukları pazar paylarını korumak, uzun dönemde kâr elde etmek ve kârlarını artırmak için mevcut pazarlama stratejilerini değiştirmek zorunda kalmaktadır (Paksoy, 2017:68). Pazar ve müşteri yapılarındaki sert ve dinamik değişimler işletmelerin inovasyon süreçleri üzerinde de önemli oranda değişimlere neden olmaktadır (Pado, 2017:76). Rekabetin yüksek olduğu günümüzün son derece rekabetçi piyasasında, pazarlarda faaliyet gösteren işletmelerin tüm bu değişimlere ayak uydurabilmek, müşteri ihtiyaçlarına hem zamanında hem de hızlı cevap verebilmek ve rekabet çevresinde üstünlük elde edebilmek için inovatif çalışmalara yönelerek bireylerin ihtiyaç ve taleplerini karşılayacak yeni ürünler ortaya çıkarmaları gerekmektedir (Bozpolat ve Seyhan, 2020:154; Olson et al., 1995:48).

İnovasyon, Latince “innovare” sözcüğünden türetilmiş olup “yeni ve farklı bir şey yapmak” anlamına gelmektedir (Açıkgöz ve Günsel, 2014:37). İnovasyon, bir üretim sürecinde atıkların ortadan kaldırılması için sistematik bir yöntem olarak bilinmektedir. Yeni ürün geliştirme sürecinin değerini belirlemeye, oluşturmaya ve israfı ortadan kaldırmaya vurgu yaparak bir fikri veya kavramı son şekline getirmek için gereken işi içeren yeni bir ürün veya süreç (ürünlerin tasarlanması ve ticarileştirilmesi süreci) olarak tanımlanmaktadır (Trott, 2017:179; Gorchels, 2000:6).

İnovasyon, hâlihazırda kullanımda olan malların üretiminde teknolojik değişim, yeni pazarların veya yeni tedarik kaynaklarını açmak, malzemeyi daha iyi işlenmek, parçalanmış mağazalar gibi yeni ticari organizasyonları kurmaktır. Kısacası, ekonomik yaşam alanında herhangi bir işi farklı şekilde yapmaktır (Schumpeter, 1939:80; Wan et al., 2005:262). Yani bir fikrin girdi, süreç ve çıktı süreci sonucunda çıktıların toplumsal fayda oluşturacak şekilde ticari ürüne dönüştürmektir (Açıkgöz ve Günsel, 2014:38-39).

Bireyler açısından inovasyon (yeni ürün), yeni ve farklı olarak algılamış oldukları olguları temsil etmektedir. İşletmeler tarafından kullanılmakta olan bir ürünün yapısal ve fiziksel olarak şeklinin değiştirilmesi ya da işletmeler tarafından üretimi yapılmayan bir ürünün üretilmesi ve pazara sunulması olarak ifade edilmektedir (Altuğ, 2017: 21; İmamoğlu ve Açıkgöz, 2012:72; Oslo, 2005:52). Yani bir pazar fırsatının ve ürün teknolojisi ile ilgili bir dizi

varsayımın satışa hazır bir ürüne dönüştürülmesi olarak tanımlanmaktadır (Krishnan and Ulrich, 2001:1).

Yeni ürünü, bir ihtiyacı veya isteği karşılayabilecek ilgi, satın alma, kullanım veya tüketim için bir pazara sunulabilecek herhangi bir şey olarak tanımlanmaktadır. Ürünler sadece arabalar, giysiler veya cep telefonları gibi somut nesnelerden oluşmamaktadır. Geniş tanımıyla ürünler; hizmetleri, etkinlikleri, kişileri, yerleri, kuruluşları ve fikirleri ya da bunların bir karışımını içermektedir. Bu nedenle, bir Apple iPhone, bir Toyota Camry ve Starbucks'ta bir Caff  Mocha bir ürün olduğu gibi Las Vegas'ta bir gezi, Schwab çevrimiçi yatırım hizmetleri, Instagram hesabınız ve aile doktorunuzun tavsiyesi de birer ürün olmaktadır (Kotler and Armstrong, 2018:244).

İşletmeler üretmeyi ve pazara sunmayı düşündüğü ürünün tasarımı için ürünün sunulacağı pazar, ürünü tüketecek olan kişilerin talep ve ihtiyaçları gibi önemli bilgilere gereksinim duymaktadır (Pado, 2017:76). İşletmeler, tüketicilerin talep ve ihtiyaçlarını karşılayabilmek ve gelişmelere ayak uydurabilmek için teknolojiadaki gelişmeleri de yakından takip etmektedir (Paksoy, 2017: 68).

Bir ürünün pazardaki çeşidinin az olması işletmelerin yeni ürün geliştirme istekliliğini artırmaktadır (Bozpolat ve Seyhan, 2020:153). İşletmelerin, rekabetçi ortamdan kurtulabilmeleri ve üstünlük elde edebilmeleri için tüketicilere sunmuş oldukları şeyin (fiziksel bir mal ya da hizmet) rakip işletmelerin sunmuş olduklarından daha iyi olması gerekmektedir. Bu nedenle başarılı bir yeni ürün, işletmeler için çok iyi sonuçlar doğurmaktadır (Crawford and Di Benedetto, 2011:6). İşletmelerin geliştirmiş olduğu yeni ürün; işletmeler için yeni faaliyet alanları oluşturacak, işletmenin var olan faaliyet alanlarını genişletecek, işletme prestijini artırarak elde etmiş olduğu kâr marjını yükseltecek ve böylece pazar paylarını artırma avantajı elde etmelerine olanak tanımaktadır (Bozpolat ve Seyhan, 2020:155; Annacchino, 2003:20). Rekabet çevresinde avantaj elde etmek isteyen işletmelerin yeni ürün geliştirmeye etki eden unsurlara dikkat etmeleri gerekmektedir. Yeni ürün geliştirmeye etki eden unsurlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kotler, 2000:329-331):

- ✓ Belirli alanlarda önemli fikir eksiklikleri,
- ✓ Parçalı pazarlar,
- ✓ Hükümet ile ilgili kısıtlamalar,
- ✓ Sosyal kısıtlamalar,
- ✓ Yeni ürün geliştirme sürecinin işletmeye olan maliyeti,
- ✓ İşletmenin yeni ürün geliştirmesi için sermaye eksikliğinin olması,
- ✓ Daha hızlı gerekli geliştirme süreci,

✓ Daha kısa ürün yaşam döngüleri,

Yeni ürün geliştirme süreci aşamalarını aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Bozpolat ve Seyhan, 2020:158-162; Perreault and McCarthy, 2002:290):

✓ Fikir Üretme/ Geliştirilme,

✓ Fikir Tarama,

✓ Fikir Değerlendirme,

✓ Ürün Geliştirilme (Ürün ve Pazarlama karması),

✓ Ürün Ticarileştirme,

Yeni ürünlerin başarısız olma nedenlerini; işletme yönetiminin olumsuz pazar araştırması yapmakta ısrar etmesi, pazar boyutunun olduğundan fazla hesaplanması, ürünün istenildiği gibi tasarlanmış olmaması, ürün pazar konumlandırılmasının yanlış olması, ürün için yeterli derecede reklam yapılmamış olması, ürün için belirlenmiş olan fiyatın olması gerekenden çok olması, geliştirme maliyetinin beklenenden daha fazla olması ve rakiplerin yeni ürüne karşı beklenenden daha fazla mücadele ediyor olmaları şeklinde sıralanmaktadır (Kotler, 2000:329).

2.18.7.1.5. Pazar Payı

Bir firmanın pazar payının açık bir tanımı, "bir firmanın ürünü (veya markası) tarafından yönetilen pazar payı" olmaktadır. Ancak bu yalnızca bir totoloji olup bir tanım olmamaktadır. Bu nedenle pazar paylarını anlamamıza yardımcı olmamaktadır. İşletmenin sahip olduğu pazar payının hesaplanabilmesi için öncelikle "pazar"ın ne olduğunu bilmemizde fayda bulunmaktadır (Karaman Çoşgun, 2007:110-111). Pazar, belirli bir ürün sınıfını satın alma olasılığı yüksek olan kişilerden veya kurumlardan oluşan bir koleksiyon olarak nitelendirilmektedir. Bir ürünü satın almayan tüketiciler bu koleksiyon dışında kalmaktadır. Pazarı bu şekilde tanımlarsak pazar payları, potansiyel tüketicilerin payları anlamına gelmektedir (Cooper and Nakanishi, 2010:17). Pazar payı, bir işletmenin belli bir zamanda, belli bir coğrafyada ilgili pazarda bir ürünün fiili satışların (satılan miktar veya para hacmi olarak) sahip olduğu pay ya da güç anlamına gelmektedir. Yani pazardaki bir ürün sınıfının satış performansını ifade etmektedir (Edeling and Himme, 2018:1-2; Hatırlı vd., 2010:92; Cooper and Nakanishi, 2010:17; Karaman Çoşgun, 2007:110-111). Pazar payı farklı faktörlerden etkilenebilmektedir (Hatırlı vd., 2010:90):

✓ Ürün farklılaştırması,

✓ Pazarın büyümesi,

- ✓ Dikey birleşmeler,
- ✓ Ölçek ekonomileri,

İşletmenin sahip olduğu pazar payı oranlarını arttırmalarının, elde etmiş oldukları kârlılıklarını önemli ölçüde arttırdığı düşünülmektedir. Pazar payı büyük ya da büyüyen, katlanmış olduğu giderleri düşük olan, üretmiş olduğu ürünlerin kalitesi iyi olan, satış fiyatı rekabet çevresine göre daha elverişli olan, müşteri portföyünü arttıran, rekabet çevresinde az rakibi olan ve pazar payı oranı büyük bir hızla büyüyen bir işletmenin yatırım kârlılığının yüksek olması olağan olmaktadır (Akgüç, 1998:79).

Pazar payı ile kârlılık arasında pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Pazar payı ne kadar yüksek olursa şirketin birim maliyetleri o kadar düşük ve kâr marjları o kadar yüksek olmaktadır. Danışmanlar ve strateji uzmanları, yöneticilere, firmaları yüksek bir pazar payı elde edemedikleri veya seçtikleri pazara hâkim olamadıkları takdirde, firmanın o pazardan çekilmesi ve başka bir yere yatırım yapması gerektiğini tavsiye etmektedir. Firmalar arasındaki kârlılığın farklı olmasının sebebi yüksek verimlilikten kaynaklanmaktadır. Verimli firmalar büyük pazar payı ve yüksek kârlar elde etmektedir. Müşterilerine daha fazla fayda sağlayan ürünler sunan firmalar, rekabet çevresinde daha fazla pazar payı elde etmektedir. Rekabet avantajı olan ve daha iyi yönetilen firmalar rakip firmalardan daha hızlı büyümektedir (Yannopoulos, 2010:1-3). Rekabet çevresinde büyük bir pazar payına sahip olan işletmeler aşağıdaki olankları sağlamaktadır (Edeling and Himme, 2018:3):

- ✓ Firmaların aracılarından tavizler almasını sağlamaktadır.
- ✓ Müşterilerden tavizler almasını sağlamaktadır.
- ✓ Müşterilerden daha yüksek satış fiyatları talep etmelerini sağlamaktadır.
- ✓ Tedarikçilerle daha düşük alım fiyatları pazarlık etmelerini sağlamaktadır.
- ✓ Tedarikçilerle daha ödüllendirici ortaklıklar geliştirmektedir.

2.18.7.1.6. Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi

Son yıllarda önemli gelişmeler ve değişimler olmaktadır. Bu değişim ve gelişim beraberinde tüketici talep ve isteklerinin de daha verimli bir şekilde karşılanması noktasında işletmelere esneklik sağlamaktadır. Bunun sonuçları; ölçek ekonomisinden kapsam ekonomisine geçiş, yığın üretimden birim üretime odaklanılması, çeşidin çok olması, kalite ve müşteri memnuniyetinin ön plana çıkması, katılımcı işletmecilik anlayışının etkin olması şeklinde sıralanmaktadır. Bu gelişmeler ve değişimler küresel rekabet ortamında da etkisini göstermektedir. İşletmelerin rekabet avantajı elde edebilmek için kaynaklarını etkin

kullanmaları, üretimi düşük maliyet ve arzulanan kalite ile üretmekten başka alternatifi kalmamaktadır. Bu zorunluluk “Tam Zamanlı Üretim” sistemini ortaya çıkarmaktadır (Savcı, 2019:292).

Birçok ürün için geçerli olan arz fazlalıkları, ürün ömrünün giderek kısılması, tüketicilerin bilinçlenmesi, mamullerin kısa sürede taklit edilmesi, kalite-düşük maliyet uyumunu zorunlu kılan rekabetçi koşullar gibi temel oluşumlar hem firmalar arası rekabeti artırmış hem de dünya ekonomisinde her üretilen malın satıldığı 2. Dünya Savaşı sonrası koşulların 80’li yıllara doğru ortadan kalktığını göstermektedir. Tüm bunların sonucunda tam zamanında üretim sistemi uygulama alanı daha da genişlemiş olmaktadır. Gerekli ürünleri gerekli miktarlarda üretme, bir üretim işletmesinde verimsizliklerin sürekli elimine edilmesi suretiyle mükemmelliğe ulaşma yaklaşımı, firma dışı müşterilerin istedikleri mal ve hizmetleri istedikleri zamanda üretmektir şeklinde tanımlanmaktadır (Savaş, 2003:203-204). Bu sistem bir maliyet ve stok kontrol sistemi olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca üretime değer katmayan bekleme kaybı, işlem kaybı, stok kaybı gibi kayıpları yok etmek amacıyla ortaya çıkan bir yönetim felsefesi olarak nitelendirilmektedir (Savcı, 2019:293).

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte rekabetin uluslararası boyut haline gelmesi, işletmelerin katlanmış oldukları üretim giderlerinin artması ve talep edilen miktarların düşmesi, işletmelerin sahip oldukları kaynaklarını daha etkin ve verimli kullanmasını zorunlu kılmaktadır. Tüm bu zorunluluklar tam zamanlı üretim sisteminin önemini artırmaktadır. Tam zamanlı üretim sistemi, talep edilen üretim miktarını istenilen yer ve zamanda, istenilen kalitede üretilmesini sağlamaktır (Sönmez, 2007:69). Bu sistemin temel felsefesi, üretilmiş ve de üretilecek olan ürünlerin verimsizliğini ortadan kaldırarak katlanmış olan giderleri optimal düzeye çekmektir (Savcı, 2019:290). Bu felsefe sonucu bazı işletmeler, bilgisayar teknolojilerini yoğun olarak kullanırken bazıları da üretim ve yönetim yapılarını belirledikleri amaçlar doğrultusunda düzenlemeye çalışmaktadır (Sönmez, 2007:9).

Tam zamanında üretim sisteminin amaçları; talep edilen ürün gecikmelerini en az seviyeye indirmek, minimum maliyet ile üretim yapmak, işletmenin sahip olduğu kaynakları en etkin şekilde kullanmak, ekonomik üretim hedefli olmak, talebe göre üretim programı hazırlamak, üretim akışında kolaylık sağlayacak uygulamalar yapmak, işletme personelinin katılımını en üst düzeyde sağlamak, işletme içerisinde olan bürokrasiyi azaltmak, üretim firelerini minimum seviyeye çekmek, işletme stok devir hızını yükseltmek, işletmenin bütün departmanlarında sürekli iyileştirme yapmak, daha kaliteli ürün üretmek, üretilen ürünlerin dağıtım imkânlarını arttırmaktır. Tam zamanında üretim sisteminin üzerine inşa edildiği temel ilkeler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Savcı, 2019:292-293; Savaş, 2003:204):

- ✓ Toplam Kalite Kontrolü (Total Quality Control),
- ✓ Talep Çekmeli Sistem (Demand Pull System),
- ✓ Üretim Süreçlerinin Esnekliği (Process Flexibility),
- ✓ Verimsizliklerin Yok Edilmesi (Waste Elimination),
- ✓ Sürekli İyileştirme (Continious Improvement),

2.18.7.1.7. Sürekli İyileştirmeler

Sürekli iyileştirme, işletmelerin yapmış oldukları faaliyetlerinde küçük iyileştirmelerin devamlı olarak yapılmasını ifade etmektedir (Savaş, 2003:206). İşletmeler için sürekli iyileştirme bir hedef olmaktadır. İşletmenin belirlemiş olduğu bu hedefe ulaşmak için asıl sorumluluk, işletme içerisinde en üst kademedeki yöneticiden, en alt kademedeki işçiye kadar sürekli olarak tüm çalışanların olmaktadır. Sürekli iyileştirme işletmelerin üretmiş oldukları ürünlerde hatasız bir şekilde, üretim standartlarına uygun ürünlerin üretilmesine imkân sağlamaktadır. İşletmelerde hatalar ürünün üretim, dağıtım ve müşteriye teslim aşamalarında ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkma ihtimali olan bu hatalar işletme açısından hem kâr kaybına hem de müşteri kaybına yol açtığı için işletme çalışanlarının tümü ürünün her aşamasında sürekli iyileştirmelerle bu hataları engellemeye çalışmalı ve etkin bir şekilde sürekli iyileştirme yapmaktadır (Savcı, 2019:296).

2.18.7.1.8. Çalışan Morali, İş Tatmini ve Benimseme

İş, faaliyet ortamında belirli bir zamanda gerçekleştirilen, gerçekleşirken de beraberinde bazı ilişkileri doğuran ve yapılmasına karşılık ücret alınan mal ve hizmet üretme çabası olarak nitelendirilmektedir. İş, bireyin hayatına devam edebilmesi için gerekli olan maddi kazancın kazanılması için temel bir işleve sahip olmaktadır. İnsan yaşamının vazgeçilmez bir parçası olmaktadır. Birey, yaşamının yaklaşık 25-30 yılını ve günlük yaşamının büyük bir kısmını çalışmakta olduğu işte geçirmektedir. Ömrünün ve gününün büyük bir bölümünü geçirmiş olduğu iş ve iş yerinde doyum sağlaması bireyin fiziksel ve psikolojik sağlığı açısından oldukça önem arz etmektedir. Yani bireyin mutluluğu için çalışmakta olduğu iş yerinden ve yapmış olduğu işten lezzet alması gerekmektedir (Akşit Aşık, 2010:31-33).

Teknoloji hayatın her alanında olduğu gibi iş hayatında da bazı dönüşümlere sebep olmaktadır. Bu dönüşümlere ayak uydurmak için işletmelerin sahip olduğu değişkenlerin birbiri ile uyum içerisinde organize edilmektedir (Turanç ve Çelik, 2012:60). Teknoloji çağında

faaliyet gösteren işletmelerin rekabet çevresi içinde ayakta kalmaları ve de sahip oldukları pazar paylarını korumaları için elinde bulundurdıkları kaynakları en etkili ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekmektedir. Bir işletmenin en önemli kaynağı ise yanında çalıştırdığı çalışanları olmaktadır (Akşit Aşık, 2010:32).

İş tatmini kavramı 1920’li yıllarda ortaya atılmış bir kavram olsa da önemi tam olarak 1940’lı yıllarda anlaşılmaktadır. İş tatmini, çalışan bireyin çalışmakta olduğu iş yerinden beklentileri ve yapmış olduğu işe karşı tutumunu ifade etmektedir (Turunç ve Çelik, 2012:61). İş tatmini, işçinin yapmış olduğu iş ile beklenti ve isteklerinin kesiştiği noktada ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle iş tatmininin, işçinin ihtiyaçlarının karşılanması ve işin yapılması ile orantılı olduğunu söylemek mümkün olmaktadır (Akşit Aşık, 2010:32).

İş tatmini kavramı için birbirinden farklı birçok tanım yapılmaktadır. Genel anlamda iş tatmini, bireyin yapmış olduğu işlerinden duymuş olduğu hoşnutluk olarak tanımlanmaktadır (Turunç ve Çelik, 2012:61). Bireyin, yapmış olduğu işin ve iş karşılığı elde etmiş olduğu ücretin temel ihtiyaçlarını karşılamak, kişisel değerlerine katkı sağlamaktır. Çalışan bireyin yapmış olduğu işe karşılık hissettikleri olarak değerlendirilmektedir. Yani işin kazandırmış olduğu ve çalışan bireyin çalışma karşılığı beklentilerinin birbirine uyumu olmaktadır. Kısaca iş tatmini, çalışanın çalışma yaşamında aldığı haz, mutluluk ve doyumu ifade etmektedir (Akşit Aşık, 2010:34). Çalışanların çalışmakta olduğu iş yerlerine ve işlerine karşı sergilemiş oldukları duygusal ifadeler olarak tanımlanmaktadır (Bayrak Kök, 2006:293).

İş tatmini kişinin yapmış olduğu işine karşı göstermiş olduğu olumlu ya da olumsuz davranışları içeren, yapmış olduğu işin farklı yönlerine ilişkin değerlendirmelerinin bir sonucu olmaktadır. İş tatmini çalışanların, yapmış oldukları işlerinden memnun veya mutlu olduklarını itiraf etmeye teşvik eden psikolojik, fizyolojik ve çevresel koşullar seti olarak tanımlanmaktadır (Şimşek İlkım ve Derin, 2018:242).

Bireyden beklenen ve bireyin yapmış olduğu işler sonucu iş tatmininin yüksek olması; iş verimliliğinin yüksek olması, işgücü devir oranının istenilen oranda olması, işçi devamsızlıklarının düşmesi, işçilerin işe bağlılığının yüksek olması gibi örgüt tarafından arzulanan sonuçlara yol açmaktadır (Özpehlivan, 2018:45; Akşit Aşık, 2010:35). İş tatminini etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Turunç ve Çelik, 2012:61; Bayrak Kök, 2006:293):

✓ **Bireysel Faktörler:** Kişiliği, eğitim durumu, zekâsı, yeteneği, yaşı, cinsiyeti, medeni durumu, yapısı, duyguları, düşünceleri, istekleri, ihtiyaçları, sosyal kişiliği, iş tecrübesi, hizmet süresi vb.,

✓ **Sosyal Faktörler:** Çalışma arkadaşları ile uyumu, grup çalışması, normlar vb.,

- ✓ **Kültürel Faktörler:** Dini inançları, gelenek-görenekleri, iç tutumu vb.,
- ✓ **Örgütsel Faktörler:** işletmenin büyüklüğü, işletmenin yapısı, çalışma politikaları, çalışma prosedürleri, işçi – işveren ilişkisi, kurum yapısı, teknolojik yapısı, çalışma koşulları, ücret, iş güvenliği, iş stresi, yükselme olanakları, işletmenin sosyal görünümü, ödüllendirmede uygun sistemi, işin zorluk derecesi vb.,
- ✓ **Çevresel Faktörler:** Ekonomik, sosyal, teknik, idari, yasal vb.,

2.18.7.2. Finansal Performans Göstergeler

İşletmelerin finansal performansı, işletmelerin sahip oldukları varlıklarını kazanç elde etmek için nasıl değerlendirdiklerini göstermektedir. Hastane işletmeleri sahip oldukları varlıklarını ve kaynaklarını belirlemiş oldukları hedefler ve amaçlar doğrultusunda kullanmazsa finansal sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır (Dereköy, 2012:54; Kıyak vd., 2011:1522).

Tüm devlet, özel ve üniversite sağlık kurumlarının amacı minimum maliyet ile maksimum gelir elde etmektir. Bu amaçlarına ulaşmak için düzenli performans ölçümleri yapmaları gerekmektedir (Özgülbaş, 2006:129). Hastane işletmelerinin sahip oldukları finansal performanslarının değerlendirilmesi, hastane işletmelerinde yöneticilik kadrosunda bulunan yöneticilerin temel sorumlulukları arasında yer almaktadır (Özgülbaş vd., 2009:104).

Hastane işletmelerinde finansal performans ölçümü hastane işletmelerinin o anki finansal durumunu, yatırımlarının ne kadar güvenli olduğunu ve risk düzeylerini değerlendirmek için hastanelerin finansal ve operasyonel verilerini kullanarak gerçekleştirmiş oldukları analiz olarak tanımlanmaktadır. Bu analiz hastane işletmelerinin geçmişlerini değerlendirme ve gelecekte yapmayı planladıkları yatırım kararlarını almalarına yardımcı olmaktadır. Tüm bunların yanı sıra hastane işletmelerinin yönetim kadrosunda bulunan yöneticilerin kendi performanslarını değerlendirmesi için de kullanılmaktadır (Özgülbaş vd., 2008:122). Hastane işletmelerinin iyi bir performansa sahip olmak istemelerinin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Özgülbaş vd., 2009:104):

- ✓ Uzun vadeli amaçlarını belirlemeleri için,
- ✓ İçinde bulunmuş oldukları rekabet çevresinde saygınlık kazanmaları için,
- ✓ İhtiyaç duyduklarında sermaye piyasalarından finansal destek almaları için,
- ✓ Piyasada kötü imaj yaşamak istememeleri için,

Finansal performans göstergeleri; varlıkların getirisi (ROA), aktif devir hızı, özsermaye kârlılığı (ROE), brüt kâr oranı, yatırımın getirisi (ROI), satış büyüme oranı, nakit akış ve

satışların getirisi (ROS) olarak sekiz gruba ayrılmaktadır.

2.18.7.2.1. Varlıkların Getirisi (Return on Assets-ROA)

ROA, kârlılık oranlarından biri olarak bilinmektedir. Varlıkların birim başına elde etmiş oldukları kârın bir ölçüsü olarak tanımlanmaktadır (Ross et al., 2010; Ross et al., 2003:102). İşletmelerin kazanç elde etmek için sahip oldukları varlıkları kullanmalarında verimli bir yönetimi göstermektedir (Nakhaei and Hamid, 2013:5). İşletmelerin sahip oldukları tüm varlıklarını (maddi ve finansal yatırımlar da dâhil olmak üzere) en uygun şekilde kullanarak kullanmış oldukları bu varlıklar sayesinde ne kadar kâr elde edeceklerini ölçmeye yaramaktadır (Koşan ve Karadeniz, 2014:77; Koşan ve Karadeniz, 2013:47; Aydeniz, 2009:266). Net gelirin toplam varlıklara oranı, faiz ve vergilerden sonra toplam varlıkların getirisini (ROA) ölçmektedir. Bu oran, aşağıdaki formül uygulanarak bulunmaktadır (Calayoğlu, 2020:2545; Nakhaei and Hamid, 2013:5; Aydın vd., 2007:111):

$$ROA = \frac{\text{Net Kâr}}{\text{Toplam Varlık}} = \frac{\text{Net Kâr}}{\text{Toplam Satış}} \times \frac{\text{Toplam Satış}}{\text{toplam Varlık}}$$

Bulunmuş olan bu oran işletmelerde yönetim kadrosunda bulunan ve işletme adına karar veren kişilere, sahip oldukları varlıklarını kazanç elde etmek için ne kadar verimli kullandıkları hakkında fikir vermektedir (Ercan ve Ban, 2005:46). İşletmeler bu oranın mümkün mertebe yüksek olmasını arzu etmektedir. Çünkü bu oran ne kadar yüksek olursa işletmenin o kadar az yatırım ile daha fazla kazanç elde ettiğini göstermektedir (Calayoğlu, 2020:2545). Yukarıda verilmiş olan eşitlik incelendiğinde ROA'nın iki şeye bağlı olduğu görülmektedir (Aydın vd., 2007:111):

✓ Yatırımı yapan işletmenin her birim para için kaç birimlik para satış yaptığına (net kâr marjına),

✓ İşletmenin yapmış olduğu toplam satışlar üzerinden toplamda ne kadarlık kazanç elde ettiğine (varlıklardan faydalanma),

Yukarıda verilmiş olan eşitlik incelendiğinde ROA'ya ulaşmak için; aktif devir hızının ve net kâr marjının hesaplanmalarında kullanılan net satışları sadeleştirmek gerekmektedir. Bir işletmenin ROA'sını yükseltebilmesi için aşağıdakileri yapması gerekmektedir (Koşan ve Karadeniz, 2014:77-78; Koşan ve Karadeniz, 2013:47-48; Akgüç, 1998:85):

✓ İşletmenin, satışları üzerindeki net kâr marjını arttırması,

✓ Aktif devir hızını arttırması,

✓ Satışları üzerindeki net kâr marjının ve aktif devir hızının ortak olan sonuçlarını olumlu olacak şekilde değiştirmesi,

İşletmelerin, net kâr marjlarını yükseltebilmeleri için katlanmış oldukları maliyetleri ve giderleri yapmış oldukları satışlara göre olabildiğince düşük tutmaları gerekmektedir. İşletmelerin net satışlarının artırılması aşağıdakilere bağlanmaktadır (Çabuk ve Lazol, 2009:197-198):

- ✓ Doğru ürün karması oluşturmaları,
- ✓ Doğru fiyatlandırma yapmaları,
- ✓ Brüt satışlarını mümkün oldukça arttırılmaları,
- ✓ İade oranlarını en az seviyeye indirmeleri,
- ✓ Satış iskонтolarının uygulanması,

İşletmelerin aktif devir hızının yükseltebilmesi için işletmelerin net satışlarının aktif toplamından daha fazla oranda artması ya da net satışlarının aktif toplamından daha düşük oranda azalması gerekmektedir. İşletmeler yapmış oldukları satış oranlarını mümkün olduğu kadar az yatırım ile gerçekleştirmeyi hedeflemektedir. Yani yapılmış olan aktif yatırımların işletmelerin dönen ve duran varlıklar yönüyle dengelenmiş olmaları ve işletmelerde âtil varlık olmaması gerekmektedir (Koşan ve Karadeniz, 2014: 77-78; Koşan ve Karadeniz, 2013:48; Çabuk ve Lazol, 2009:198).

2.18.7.2.2. Aktif Devir Hızı

Aktif devir hızı, işletmelerin sahip oldukları toplam aktifler içerisindeki duran varlıkların önemini göstermektedir (Aktan ve Bodur, 2006:63). Bu oran, işletmelerin gelir elde etmek için kullanmakta oldukları teknoloji ve varlıklarını etkin kullanıp kullanmadıkları konusunda bilgi vermektedir (Berk, 1998:46). Bu oran işletmeler tarafından kullanılan bir risk ölçüsü olarak da kullanılmaktadır (Akyüz vd., 2013:88). İşletmelerde bu oranın düşük olması, işletmelerin âtil kaynakları olduğunu gösterirken yüksek olması işletmelerin kaynaklarını verimli kullandıklarını ve risk oranlarının daha düşük olduğunu göstermektedir (Ceylan ve Korkmaz, 2017:83; Büker, 1995:46). Aktif devir hızı aşağıdaki formül ile hesaplanmaktadır (Çabuk ve Lazol, 2009:190):

$$\text{Aktif Devir Hızı} = \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Toplam Aktifler}}$$

İşletmelerin sahip oldukları koşullar aynı kalmak şartı ile bu oranı daha yüksek olan işletmelerin elde etmiş oldukları kâr oranları daha yüksek olmaktadır (Akgüç, 1998:58).

2.18.7.2.3. Özsermaye Kârlılığı (Return on Equity-ROE)

ROE, işletme sahip ve ortaklarının işletmeye kaynak olarak koymuş oldukları fonların her bir birimine düşen kârın (elde edilen kârın yeterliliğinin) ne kadar olduğunu ölçmektedir (Calayoğlu, 2020:2545; Sevilengül, 2020:558; Aksoy, 2017:44; İrala, 2005:3). Bu oran, işletme yönetiminin elde etmiş olduğu başarı derecesi ile elde edilmiş olan kârlılık durumunun analizinde kullanılmaktadır (Aydeniz, 2009:266). ROE, hissedarların yıl boyunca nasıl ilerlediklerini ölçmektedir (Ercan ve Ban, 2005:47). ROE, hissedarlara fayda sağlamak için gerçek kâr hanesi performans ölçmektedir (Ross et al., 2010; Ross et al., 2003:102). ROE değeri, aşağıdaki formül ile bulunmaktadır (Nakhaei ve Hamid, 2013:5; Ross et al., 2010; Aydın vd., 2007:111):

$$\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Net Satışlar}} \times \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Aktif Toplamı}} \times \frac{\text{Aktif Toplamı}}{\text{Öz Sermaye Toplamı}} = \frac{\text{Net Kâr}}{\text{Öz Sermaye Toplamı}}$$

Bu formülden de anlaşıldığı gibi işletmeler özsermaye kârlılık oranını arttırmak için üç alternatif üretmektedir (Sanalan Binici, 2019:43-44):

- ✓ Net kâr oranını arttırmak.
- ✓ Varlıklarını daha iyi değerlendirerek devir hızını arttırmak.
- ✓ Finansal manivelasını arttırmak.

Firmaların özsermaye kârlılık oranlarının yüksek olması, firmaların yüksek oranda temettü ve bedelsiz hisse senedi dağıtım potansiyeline işaret etmektedir. Bu oranın yorumlanabilmesi için firmaların içinde rekabet ettiği sektör ortalamaları ile kıyaslanmaları gerekmektedir (Calayoğlu, 2020:2545).

Yukarıdaki eşitlikte $\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Net Satışlar}} \times \frac{\text{Net Satışlar}}{\text{Aktif Toplamı}}$ işletmenin aktif kârlılığını vermektedir. Eşitlikteki $\frac{\text{Aktif Toplamı}}{\text{Öz Sermaye Toplamı}}$ ise öz sermaye çarpanı olarak ifade edilmektedir. İşletmenin öz sermaye kârlılığı, satış kârlılığına, aktiflerin kullanım etkinliğine ve kaldıraç oranına bağlanmaktadır. Verilen eşitlik yeniden düzenlendiğinde aşağıdaki formül elde edilmektedir (Koşan ve Karadeniz, 2014:79; Koşan ve Karadeniz, 2013:49; Aydın vd., 2007:112):

$$\frac{\text{Net Kâr}}{\text{Aktif Toplamı}} \times \frac{1}{1 - \frac{\text{Borçlar}}{\text{Aktif Toplamı}}}$$

Şirket ortakları ve sahipleri varlıkların karşılığını almak için yatırım yaparlar. ROE, muhasebe açısından şirketin sahiplerinin ve ortaklarının ne kadar iyi durumda olduklarını göstermektedir (Nakhaei and Hamid, 2013:5). Bu oran işletmelerin dönem kârının öz sermaye içindeki payını göstermektedir. İşletme sahipleri ve ortakları bu oranın yüksek olmasını arzu

etmektedir (Sanalan Binici, 2019:43).

Bu hesaplamayı yaparken faiz için herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır. Çünkü hissedarlar için mevcut olan net kâr, alacaklılara ve borç verenlere ödenen faiz ücretleri ile eğer varsa zaten uygun şekilde düşürülmektedir. Ancak yeniden yapılandırma ve önemli muhasebe değişiklikleri ve ayarlamalar gibi tekrar etmeyen ve olağandışı olayların etkisini dikkate almak gerekmektedir. Bu hesaplamanın amaçları doğrultusunda net kâr, faaliyetlerin kalan sonucudur ve tamamen adi ve imtiyazlı hisse senedi sahiplerine ait olmaktadır. Hissedarlar grubu içinde, zorunlu imtiyazlı temettüler ödendikten sonra kalan kâr üzerinde sadece adi hisse senedi sahibi olanlar hak iddia edebilmektedir (Helfert, 2001:116). Yapılan açıklamalardan yola çıkarak ROE'nin üç şeyden etkilendiği söylenmektedir (Ross et al., 2003:106):

- ✓ İşletme verimliliği (kâr marjı ile ölçülen),
- ✓ Varlık kullanım verimliliği (toplam varlık devri ile ölçülen),
- ✓ Finansal kaldıraç (öz sermaye çarpanıyla ölçülen),

2.18.7.2.4. Brüt Kâr Oranı

Brüt kâr oranı, satışların kârlılık oranı olarak da ifade edilmektedir (Kaygusuz, 2018:92). İşletmenin yapmış olduğu satışların etkinliğinin ne ölçüde vergi ve faize bağlı olduğunu göstermektedir. Bu oran, yöneticilere mamullerin fiyatlandırılması konusunda da yardımcı olmaktadır (Ceylan, 1995:40). Bu oranın standart bir değeri bulunmamaktadır. Brüt kâr oranı aşağıdaki formül ile hesaplanmaktadır (Kaygusuz, 2018:92):

$$\text{Brüt Kâr Oranı} = \frac{\text{Brüt Satış Kâr veya Zararı}}{\text{Net Satışlar}}$$

İşletme sahip ve ortakları bu oranın yüksek çıkmasını istemektedir. İşletmenin içinde bulunmuş olduğu sektörde % kaç kârlılık ile çalışabildiğini ve sektördeki rekabet gücünü göstermektedir. Kârlılık oranı yüksek işletmeler satış hacmini arttırmak için fiyatlarını düşürmektedir (Kaygusuz, 2018:93).

2.18.7.2.5. Yatırımın Getirisi (Return on Investment-ROI)

ROI, temelde bir program için yapılmış yatırım ve katlanılmış olan maliyet ile elde edilmiş olan sonuçların değeri arasındaki oranı ölçmektedir (Ertuğrul ve Saldı, 2020:905; Twitchell, 1997:20). Yani işletme yönetiminin sahip olduğu mevcut varlıklarıyla kâr elde etmedeki genel etkinliği ölçmektedir (Ichsani and Suhardi, 2015:897). Yatırdığınız her bir birim

için ne kadar geri alacağınızı söylemektedir. Yatırılan sermayenin her birimi için yıllık net getirisini göstermektedir. Bu oran, yatırımın getirisi olarak da adlandırılmaktadır (Samuelson ve Nordhaus, 2009:284-285,672). Bu oran aşağıdaki formüller ile hesaplanmaktadır:

$$ROI = \frac{Yatırımın Kazancı - Yatırım Maliyeti}{Yatırım Maliyeti} \text{ (Ertuğrul ve Saldı, 2020:905).}$$

$$ROI = \frac{Vergi Sonrası Kazanç}{Toplam Varlıklar} \times 100 \text{ (Ichsani and Suhardi, 2015:897).}$$

$$ROI = \frac{Kümülatif Net Fayda}{Toplam Maliyetler} \text{ (Pisello, 2003:74).}$$

ROI hesaplaması oldukça basit olmaktadır. ROI formülünün nasıl kullanılabileceğine bir örnek olarak bir projenin ROI'si %200 ise, projeden elde edilen toplam net faydalar, projeyi uygulamak için beklenen toplam maliyetlerin iki katı olmaktadır. Bu, projeye yatırılan her bir birimin karşılığında 2 birimlik net kazanç getirdiği anlamına gelmektedir. Bu nedenle, ROI hesaplaması, projenin analiz dönemi boyunca kümülatif net faydalarının göreceli değerinin, yüzde olarak ifade edilen projenin kümülatif maliyetlerine bölünmesiyle bulunmaktadır. ROI hesaplaması, hesaplamalarında net bugünkü değer terimlerini kullanmamaktadır (Pisello, 2003:34,74-75).

ROI hesaplaması işletmeler açısından oldukça önem arz etmektedir. Çünkü bir projenin maliyetiyle ilişkili olarak beklenen net faydalar arasında bir oran oluşturmaktadır. ROI hesaplaması önemli olduğu kadar bazı eksiklikleri de sahip olmaktadır. ROI hesaplaması, bazı durumlarda, projelerin toplam maliyetinin ve fayda değerinin, net faydaların dikkate alınmaya değmeyecek kadar küçük olabileceğini hesaba katmamaktadır. ROI hesaplaması, net fayda göreceli olarak maliyetlerden daha ağır bastığından, maliyetlerin veya faydaların büyüklüğüne bakılmaksızın yüksek yüzdeli sonuçlar vermektedir (Pisello, 2003:34). ROI'yi etkileyen faktörler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Ertuğrul ve Saldı, 2020:905):

- ✓ İşlem maliyeti,
- ✓ Vergiler,
- ✓ Zaman,
- ✓ Enflasyon,
- ✓ Fırsat maliyeti,

2.18.7.2.6. Satış Büyüme Oranı

İşletmelerin dönemler itibarıyla satış tutarlarındaki değişimlerini ölçmede kullanılmaktadır. Bu oran, işletmelerin satışlarında görünen artış hızlarını, işletmelerin rekabet çevresindeki satış paylarını ve işletmelerin gelecekte sahip olacakları pazar paylarını tahmin

etme gibi imkânlar sunmaktadır. Böylece, işletmelerin elde edeceği dönem kârları tahmin edilmektedir. Diğer işletmelere kıyasla daha düşük büyüme oranına sahip bir işletmenin yeterince iyi yönetilemediği yorumu yapılmaktadır. Satış büyüme oranı aşağıdaki formül ile hesaplanmaktadır (İlgaz, Erişim Tarihi: 25.04.2021):

$$\text{Satış Büyüme Oranı} = \left[\left(\frac{\text{Net Satışlar}_t}{\text{Net Satışlar}_{t-1}} \right) - 1 \right] * 100 \quad (t: \text{Dönem} \quad t-1: \text{Önceki Dönem})$$

2.18.7.2.7. Nakit Akış

Nakdi varlıklar, işletmelerin bilançolarında yer alan varlıklar arasından en likit olanı olmaktadır (Yılmaz, 1999:185). Nakit, finansal yönetimin en önemli unsurları arasında yer almaktadır (Tüfekçi ve Karaca, 2019:158). İşletmeler yapmış oldukları faaliyetlerini devam ettirebilmek, almış oldukları borçlarını vadesinde ödeyebilmek, işletme sürekliliğini sağlayabilmek, işletmelerin kâr elde etmeleri ve ortaklarına kâr payı dağıtmaları için gereksinim duydukları nakdi sağlamaları oldukça önem arz etmektedir (Derya Baskan ve Dozen, 2019:3349-3350; Güleç ve Bektaş, 2019:249). İşletmelerin bu amaçlarını gerçekleştirmeleri, gelecekte yapmayı planlamış oldukları faaliyetlerini etkili bir şekilde planlamalarına ve bu planlarını düzenli bir şekilde kontrol etmelerine bağlanmaktadır (Cavlak vd., 2017:234). Nakit kavramı, işletmenin kasasında ya da bankada vadesiz mevduat hesaplarında bulunan parayı ifade etmektedir (Derya Baskan ve Dozen, 2019:3349-3350).

Nakit akışlarında sorun yaşayan işletmeler ya da nakit akışlarını verimli bir şekilde yönetemeyen işletmeler başarısızlık ve iflas gibi birçok sorunla karşılaşmaktadır. Bundan dolayı işletmelerin sahip oldukları nakitlerini doğru bir şekilde yönetmeleri işletmeler için hayati bir konu arz etmektedir. İşletmelerin elde etmiş oldukları nakdi nereden elde etmiş oldukları ve bu nakdi nerelerde kullandıklarını bilmeleri, gelecekte elde edecekleri nakit akışlarının tahmin edilmesi açısından oldukça önem arz etmektedir (Tüfekçi ve Karaca, 2019:158; Yılmaz, 1999:185).

Oran analizi, bir işletmenin varlıklarını paraya çevirebilmesini, kârlılık durumunu, işletmenin yapmış olduğu faaliyetlerini veya işletmenin varlıklarının ve borçlarının yönetimi gibi bazı alanlardaki performansının hızlı bir göstergesini elde etmek için kullanmış olduğu finansal tablo analizi olarak tanımlanmaktadır. İşletmelerin kasasına ve vadesiz mevduatlarına giren ve çıkan nakitler işletmelerin can damarı olmaktadır. İşletmelerin ayakta kalabilmeleri ve faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için nakit akışlarını doğru bir şekilde tahmin etmeleri gerekmektedir. İşletmeler finansal performanslarını etkileyen nakit akışlarını ölçmede nakit akış oranlarından yararlanmaktadır (Güleç ve Bektaş, 2019:248).

Nakit akış oranı, işletmelerin finansal performans ölçümü amacıyla işletmelerin bilançolarında, gelir tablolarında ve nakit akış tablolarında yer alan verilerin kullanılmasıyla elde edilen oranların hesaplanması, yorumlanması ve işletme sahiplerine, ortaklarına ve yöneticilerine sunulmaktadır (Yılmaz, 1999:185-186).

2.18.7.2.8. Satışların Getirisi (Return on Sales-ROS)

ROS, bir işletmenin operasyonel verimliliğini değerlendirmek için kullanılmaktadır. Bu oran, satışların bir birimi başına ne kadar kâr elde edildiğine dair fikir verir. İşletmelerin katlanmış oldukları tüm maliyetler ve ödemiş oldukları vergiler düşüldükten sonra birim satışlardan elde etmiş oldukları net kâr oranını belirlemektedir. İşletmeler tarafından bu oranın yüksek olması arzu edilmektedir (Sanalan Bilici, 2019:42). Artan ROS, işletmelerin daha verimli bir şekilde büyüdüklerini gösterirken, azalan bir ROS, yaklaşan finansal sorunlara işaret etmektedir. ROS, işletmelerin faaliyet kâr marjıyla da çok yakından ilgilenmektedir (Aydeniz, 2009:2669).

ROS, işletmelerin satış gelirlerini ne kadar iyi kullandıklarını göstermektedir. Kâr marjı işletmelerin içinde rekabet etmiş oldukları sektöre göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle aynı sektördeki işletmeleri birbirleriyle kıyaslamak için kullanılmaktadır (Calayoğlu, 2020:2546). Bu oran, işletmelerin gelir tablosundan net satışlar ve kârları bulunduktan sonra aşağıdaki formülde yerine yazılarak hesaplanmaktadır (Hayes, 2020: Erişim Tarihi:15.04.2021):

$$\text{Satışların Getirisi Oranı (ROS)} = \frac{\text{Faaliyet Kâr(Net Kâr)}}{\text{Net Satışlar}}$$

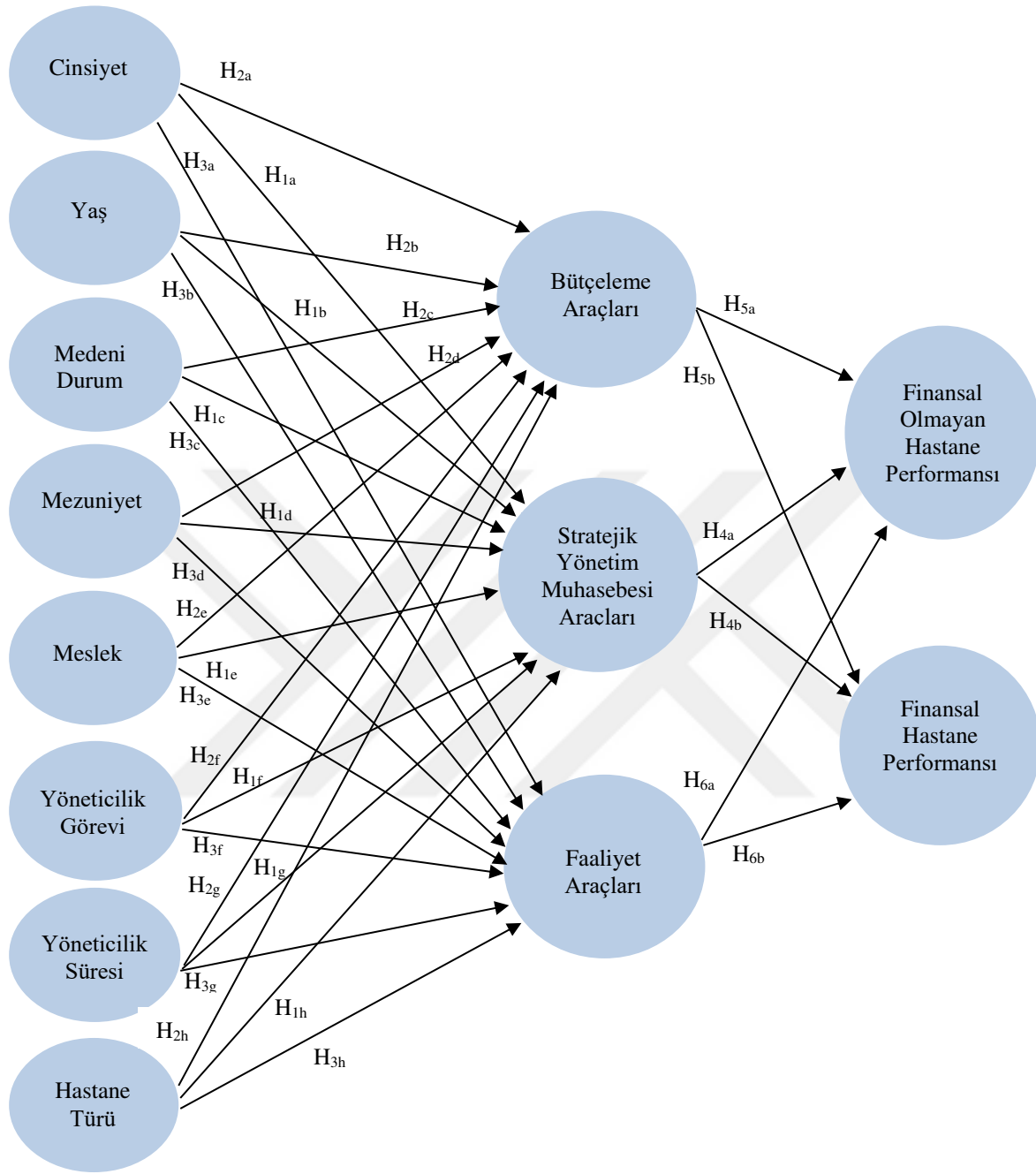
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Modeli

Araştırmada oluşturulan modelde, demografik özelliklerin tek tek bütçeleme araçlarını, stratejik yönetim muhasebesi araçlarını ve faaliyet araçlarını etkileyeceği; bütçeleme araçlarının, stratejik yönetim muhasebesi araçlarının ve faaliyet araçlarının finansal olmayan hastane performansına ve finansal olan hastane performansına etki edeceği düşünülmektedir.

SPSS 23.0 istatistik programı kullanılarak veri girişi ve analizler yapılmıştır. Toplanan tüm veriler girildikten sonra beklenen ve gözlenen değerler karşılaştırılarak hatalı veri girişleri düzeltilmiştir. Kullanılan ölçek maddeleri için frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistiksel analizler uygulanmıştır. Analizlerde; iki grup ortalaması arasındaki farkı belirlemek için t-testi, üç ve daha fazla grup ortalaması arasındaki farkı test etmek için ise ANOVA kullanılmıştır. Ortalamalar arasındaki farkın kaynağını tespit etmek amacıyla “Tukey Testi” uygulanmıştır. Keşfedici faktör analizi ile ölçek maddelerinin güvenilirliği test edilmiştir. Ayrıca ölçeğin ne derece uygun olduğunu denetlemek için doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Araştırma değişkenleri arasındaki korelasyon katsayılarına bakılmış ve değişkenler arasındaki etkiyi bulmak için doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Aşağıda Şekil 29’da araştırma modeli yer almaktadır.



Şekil 29. Araştırma Modeli

3.2. Evren ve Örneklem

Evren, araştırma bulgularının genellendiği ve içerisinde araştırma örnekleminin seçildiği büyük grup olarak tanımlanmaktadır. Ortak özellikleri olan her türlü öge evren içerisinde değerlendirilebilmektedir. Örneklem ise belirli bir evrendeki birimler arasından sistematik bir şekilde seçilmekte ve evreni temsil ettiği kabul edilmektedir (Gülbüz ve Şahin,

2017:125). Araştırmanın evrenini Şanlıurfa il ve ilçelerinde bulunan 14 devlet hastanesi, 5 özel hastane ve 1 üniversite hastanesi olmak üzere 20 hastane oluşturmaktadır. Ancak araştırmaya 1 devlet hastanesi ve 1 özel hastane katılmamıştır. Bu nedenle araştırma 13 devlet hastanesi, 4 özel hastane ve 1 üniversite hastanesi olmak üzere toplam 18 hastanede yapılmıştır.

Araştırma yapılmadan önce Hasan Kalyoncu Üniversitesi Etik Kurulu tarafından 17.07.2020 tarihinde verilen “Etik İlkelerine uygundur” kararı alınmıştır. Ankara Sağlık Bakanlığı’ndan alınan izinle birlikte 27.07.2020 tarihinde Şanlıurfa İl Sağlık Müdürlüğü’nden ve 28.07.2020 tarihinde Harran Üniversitesi Hastanesi’nden gerekli yazışmalar sonucunda araştırmanın Şanlıurfa il ve ilçelerindeki devlet hastaneleri ve üniversite hastanesinde yapılması için gerekli izinler alınmıştır. Özel hastaneler için ise hastaneye gidilmeden önce randevu alınmış ve başhekim ile görüşülerek gerekli izin sağlanmıştır.

Tüm dünya genelini saran Covid-19 salgını nedeniyle uygulamaya hemen başlanılamamış ve bir süre beklemede kalınmıştır. Araştırma anketi 09.10.2020-14.11.2020 tarihleri arasında uygulanmıştır. Anketlerin uygulanabilmesi için ilgili hastanelerin başhekimliklerinden randevu alınarak hastaneye gidilmiştir. Genel olarak hastane yöneticilerine izin yazıları sunulup gerekli bilgiler verilmiştir. 237 hastane yöneticisine (%100) anketler dağıtılmıştır fakat dağıtılan anketlerden 198 tanesi hastane yöneticileri tarafından doldurulmuştur.

Hastanede anket uygulanacak “Yönetici Grupları” belirlenirken hastanelerin başhekimliklerince görüşülerek hastanedeki yönetim kadrosu tespit edilmiş ve alınan görüşler neticesinde belirlenen yöneticilere anket uygulanmıştır. Bazı hastaneler küçük olduğu için aynı yönetici hastanenin farklı bölümlerin de sorumluluklarını üstlenmiştir. Bu nedenle her hastanede anket uygulaması yapabilmek için belirlenen her kadroda görev yapan yönetici bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu hastanelerin yönetim kadrosunda bulunan Başhekim, Başhekim Yardımcıları, Müdür, Müdür Yardımcıları, İdari ve Mali Hizmetler Müdürü, İdari ve Mali Hizmetler Müdür Yardımcıları, Destek ve Kalite Hizmetleri Müdürü, Destek ve Kalite Hizmetleri Müdür Yardımcıları, Sağlık Bakım Hizmetleri Müdürü, Sağlık Bakım Hizmetleri Müdür Yardımcıları, Satın Alma, Tahakkuk, Faturalama ve Mutemet araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Örneklem büyüklüğünün hesaplanmasında Gürbüz ve Şahin’in (2017:129) oluşturduğu aşağıda yer alan evren-örneklem hesaplanmasından faydalanılmıştır. Buna göre %95 güven aralığında örneklem büyüklüğünün 151 kişi olduğu hesaplanmıştır. Araştırma kapsamında toplam 198 kişiye anket uygulaması yapılmıştır. Kısacası örneklemin evreni temsil gücüne sahip olduğu kanısına varılmıştır.

$n_0 = \frac{t^2 \times s^2}{d^2}$	t: Güven düzeyine karşılık gelen tablo z değeri (0,05 için 1,96; 0,01 için 2,58 ve 0,001 için 3,28) s: Evren için tahmin edilen standart sapma d: Kabul edilebilir sapma toleransı
$n = \frac{n_0}{1 + n_0 / N}$	N: Evren büyüklüğü n: Örneklem büyüklüğü

$$n_0 = \frac{(1,96)^2 \times (0,5)^2}{(0,05)^2} = 384,16$$

$$n = \frac{384,16}{1 + 384,16 / 250} = 151,44$$

Aşağıda Tablo 17’de görüldüğü gibi, araştırmada istatistiksel hesaplamaların uygun verilerle yapılabilmesi için “hastane başhekim ve başhekim yardımcıları”; “hastane müdür ve müdür yardımcıları” ve “satın alma, tahakkuk, faturalama, mutemet” olarak üç grupta toplanmıştır.

Tablo 17. Şanlıurfa İl ve İlçelerindeki Devlet, Özel ve Üniversite Hastanelerindeki Anket Uygulaması İle İlgili Genel Bilgiler

HASTANELER	BAŞHEKİM ve BAŞHEKİM YARDIMCISI			MÜDÜR ve MÜDÜR YARDIMCISI			SATIN ALMA/ TAHAKKUK/ FATURALAMA/ MUTEMET			TOPLAM		
	SAYI	CEVAP VEREN	ORAN	SAYI	CEVAP VEREN	ORAN	SAYI	CEVAP VEREN	ORAN	TOPLAM PERSONEL	CEVAP VEREN	ORAN
Şanlıurfa Eğitim ve Araştırma Hastanesi	7	3	0,43	13	10	0,77	15	11	0,73	35	24	0,69
Balıklığöl Devlet Hastanesi	4	3	0,75	9	7	0,78	7	6	0,86	20	16	0,80
Akçakale Devlet Hastanesi	1	1	100	6	6	100	4	4	100	11	11	100
Bozova Devlet Hastanesi	2	2	100	-	-	-	5	5	100	7	7	100
Birecik Devlet Hastanesi	2	2	100	8	8	100	4	4	100	14	14	100
Harran Devlet Hastanesi	1	0	0	2	2	100	2	2	100	5	4	0,80
Halfeti Devlet Hastanesi	1	1	100	2	2	100	5	5	100	8	8	100
Hilvan Devlet Hastanesi	1	0	0	5	3	0,60	3	3	100	9	6	0,67
Suruç Devlet Hastanesi	3	2	0,67	5	5	100	7	5	0,71	15	12	0,80
Siverek Devlet Hastanesi	3	2	0,67	5	4	0,80	10	10	100	18	16	0,89
Viranşehir Devlet Hastanesi	3	3	100	5	5	100	6	5	0,83	14	13	0,93
Şanlıurfa Ağız ve Diş Sağlığı Hastanesi	4	4	100	3	3	100	5	3	0,60	12	10	0,83
M. Akif İnan E.A.H.(Ek Bina OSM)	2	1	0,50	3	3	100	-	-	-	5	4	0,80
Özel Lotus Hastanesi	2	2	100	1	1	100	9	9	100	12	12	100
Özel Metrolife Hastanesi	2	2	100	7	7	100	-	-	-	9	9	100
Özel Şanmed Hastanesi	2	1	0,50	5	4	0,80	1	0	0	8	5	0,63
Özel Academia Hastanesi	1	1	100	6	6	100	1	0	0	8	7	0,88
Harran Üniversitesi Hastanesi	5	2	0,40	7	7	100	15	11	0,73	27	20	0,74
TOPLAM	46	32	0,70	92	83	0,90	99	83	0,84	237	198	0,84

Anket dağıtılan 46 başhekim ve başhekim yardımcısının %70'i (32 kişi), 92 hastane

müdür ve müdür yardımcısının %90'ı (83 kişi) ve 99 diğer birim sorumlularının (satın alma, tahakkuk, faturalama, mutemet) %84'ü (83 kişi) anketi doldurmuştur. Genel uygulamada 237 hastane yöneticisine anket dağıtılmış, %84'ünün (198 yönetici) ankete katıldıkları tespit edilmiştir.

3.3. Veri Toplama Aracı

Araştırmada veri toplama tekniği olarak anket formu kullanılmıştır. Bu kapsamda geliştirilen anket formu ile bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları, faaliyet araçları ve performans değerlendirme soruları ile kişisel bilgi formunun bir araya getirilmesiyle oluşturulmuş sorular kullanılmıştır. Araştırmanın anketi, oluşturulan hipotezler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Anket soruları hazırlandıktan sonra anket sorularının araştırmanın hipotezleriyle uyumlu olup olmadığı kontrol edilmiş ve alanında uzman kişilerin de görüşleri alınmıştır.

Anketimizin ilk bölümünde araştırmanın katılımcıları hakkında demografik bilgileri tespit etmeye yönelik sorular bulunmaktadır. Daha sonra sırası ile bütçeleme araçları 5 maddede, stratejik yönetim muhasebesi araçları 13 maddede, faaliyet araçları 4 maddede ve performans değerlendirme 8 tanesi finansal olmayan, 8 tanesi finansal olmak üzere toplam 16 maddede ölçülmüştür. Bu kapsamda anketimizin son bölümünde toplam 38 maddeye yer verilmiştir. İlk bölüm hariç oluşturulmuş olan ifadelerin tümü 5'li likert tipi (Hiçbir zaman= 1, Her zaman= 5) soru formatından oluşmaktadır.

Yapılan araştırmalar neticesinde bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları, faaliyet araçları, finansal olmayan performans ve finansal performans ölçekleri Apak (2018)'in araştırmasından uyarlanmıştır. Bütçeleme araçları ölçeği 6 maddeden oluşmakta iken yaptığımız pilot uygulama neticesinde 1 madde ölçekten çıkarılarak araştırmada bütçeleme araçları ölçeği 5 madde olarak uygulamaya devam edilmiştir. Stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeği 16 maddeden oluşmakta iken yaptığımız pilot uygulama neticesinde 3 madde ölçekten çıkarılarak araştırmada stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeği 13 madde olarak uygulamaya devam edilmiştir. Faaliyet araçları ölçeği ise 4 maddeden oluşmaktadır. Performans değerlendirme ölçeği ise finansal olmayan performans 8 ve finansal performans 8 olmak üzere toplam 16 madden meydana gelmiştir. Araştırmada bu ölçeklerin kullanılabilmesi için Apak (2018) ile önce telefonda iletişim kurularak hem görüşleri alınmış hem de anket kullanımı isteğinde bulunulmuştur. Daha sonrasında da mail ortamında anket kullanımı için gerekli izin alınmıştır.

3.4. Pilot Uygulama

Pilot test uygulaması, alan ile ilgili veri derlemeye yönelik bütün uygulamanın test edildiği aşamadır. Bu aşamada; anket formu, veri toplama tekniği, cevapsızlık oranı, veri derleme aşamasına bağlı olarak uygulanacak kişi profili gibi konular hakkında bilgi edinilmektedir. Uygulamanın tamamını test eden bir süreç olduğu için bütün süreç gözden geçirilmektedir (TÜİK, 2014:23-24).

Araştırmanın pilot uygulaması, hesaplanan örneklemden içerisinde alınmış olan daha küçük bir örneklem üzerinde yapılmaktadır. Yapılan pilot uygulamanın amacı oluşturmuş olduğumuz ölçeğin geçerliliğini ve güvenilirliğini test etmektir. Bu kapsamda Şanlıurfa il ve ilçelerinde bulunan devlet, özel ve üniversite hastanelerinde çalışmakta olan yetkili kişilerden tesadüfi olarak 50 kişi üzerinde anket uygulaması yapılmaktadır. Anket katılımcılarının demografik özellikleri Tablo 18’de yer almaktadır.

Tablo 18. Pilot Uygulama Demografik Bilgiler

Demografik Değişkenler		n	%
Cinsiyet	Erkek	37	74,0
	Kadın	13	26,0
Yaş	20-25	3	6,0
	26-31	5	10,0
	32-37	13	26,0
	38-43	18	36,0
	44-49	6	12,0
	50≥	5	10,0
Medeni Durumu	Evli	38	76,0
	Bekâr	12	24,0
Eğitim durumu	Doktora/Yüksek Lisans	14	28,0
	Lisans	21	42,0
	Önlisans	8	16,0
	Lise	6	12,0
	Ortaöğretim	1	2,0
Meslek Durumu	Doktor/Dış Hekimi	7	14,0
	Hemşire/Ebe	5	10,0
	Sağlık Yöneticisi	19	38,0
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	9	18,0
	Muhasebeci	5	10,0

	Mühendis	2	4,0
	Büro Çalışanı	3	6,0
Yöneticilik Görevi	Başhekim/Başhekim Yardımcısı	7	14,0
	Müdür/Müdür Yardımcısı	8	16,0
	İdari ve Mali Hizmetler Müd./Müdür Yard.	9	18,0
	Destek ve Kalite Hizmetler Müd./Müdür Yard.	5	10,0
	Sağlık Bakım Hizmetleri Müd./Müdür Yard.	6	12,0
	Satın Alma	8	16,0
	Tahakkuk	4	8,0
	Faturalama	3	6,0
Yöneticilik Süresi	1 Yıldan az	10	20,0
	1-5 Yıl	23	46,0
	6-10 Yıl	7	14,0
	11-15 Yıl	6	12,0
	16-20 Yıl	2	4,0
	21 Yıl ve üzeri	2	4,0
Hastane Statüsü	Devlet	15	30,0
	Özel	15	30,0
	Üniversite	20	40,0

Tablo 18'e göre ankete katılanların 13'ü kadın ve 37'si erkekten oluşmaktadır. Katılanların yaş aralığına bakıldığında en büyük yığılmanın %36,0 ile 38-43 yaş grubunda ve en az yığılmanın da %6,0 ile 20-25 yaş grubunda olduğu gözlemlenmektedir. Bireylerin %76'nın (n:38) evli ve %24'ünün (n:12) bekar olduğu tespit edilmiştir. Pilot çalışmaya katılanların eğitim durumları incelendiğinde %2,0'sinin ortaöğretim, %12,0'sinin lise, %16,0'sinin önlisans, %42,0'sinin lisans ve %28,0'inin doktora/yüksek lisans seviyesine sahip oldukları gözlemlenmektedir. Katılımcıların %6,0'sinin büro çalışanı, %4,0'ünün mühendis, %10,0'unun muhasebeci, %18,0'inin sağlık teknisyeni/tekniker, %38,0'inin sağlık yöneticisi, %10,0'unun hemşire/ebe ve %14,0'ünün doktor/dış hekimi olduğu belirlenmiştir. Yöneticilik görevlerine bakıldığında %14,0'ünün başhekim/başhekim yardımcısı, %16,0'sinin müdür/müdür yardımcısı, %18,0'inin idari ve mali hizmetler müdürü/müdür yardımcısı, %10,0'unun destek ve kalite hizmetleri müdür/müdür yardımcısı, %12,0'sinin sağlık bakım hizmetleri müdür/müdür yardımcısı, %16,0'sinin satın alma, %8,0'inin tahakkuk ve %6,0'sinin faturalamada çalıştıkları gözlemlenmektedir. Yöneticilik sürelerinde en büyük yığılmanın %46,0'yla 1-5 yıl aralığında; en az yığılmanın %4,0'le 16-20 yıl aralığı ile 21 yıl ve üzeri aralığında olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %30,0'unun devlet hastanesinde, %30,0'unun

özel hastanede ve %40,0'ının üniversite hastanesinde çalıştıkları gözlemlenmektedir.

3.4.1. Pilot Uygulamanın Ölçek İstatistikleri

Aşağıda sırası ile araştırmada kullanılan ölçeklerin frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri verilerek gerekli açıklamalar yapılmaktadır. Bütçeleme araçları ölçeğinin frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri Tablo 19'da yer almaktadır.

Tablo 19. Bütçeleme Araçları Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri

Bütçeleme Araçları	Sayı	Ortalama	Standart Sapma
Esnek Bütçeleme	50	3,12	1,272
Tahmin Yürütme	50	2,98	1,270
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	50	2,54	1,232
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	50	3,58	1,126
Artırımlı Bütçeleme	50	3,80	1,161
Mali Yıl Tahminleme	50	3,86	1,069

Bütçeleme araçları ölçeği maddeleri için frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri incelendiğinde; en yüksek ortalamanın 3,86 ile mali yıl tahminleme maddesinde, en küçük ortalamanın da 2,54'le sıfır tabanlı bütçeleme maddesinde olduğu görülmektedir. Aşağıda Tablo 20'de stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeğinin frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri yer almaktadır.

Tablo 20. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri

Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Sayı	Ortalama	Standart Sapma
Özellik Maliyetleme	50	3,78	1,183
Yaşam Seyri Maliyetleme	50	3,72	1,144
Kalite Maliyetleme	50	3,88	1,062
Hedef Maliyetleme	50	3,62	1,141
Değer Zinciri Maliyetleme	50	3,86	1,088
Benchmarking (Kıyaslama)	50	4,00	1,030
Bütünleşik Performans Yönetimi	50	3,66	1,099
Stratejik Maliyet Yönetimi	50	3,18	1,351
Stratejik Fiyatlama	50	3,06	1,316
Marka Değerleme	50	3,12	1,288
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	50	3,22	1,404

Rakiplerin Durumunu İzleme	50	3,12	1,319
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	50	3,02	1,378
Hasta Kârlılık Analizi	50	3,78	1,016
Hasta Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	50	3,58	1,108
Hastaları Varlık Olarak Değerleme	50	3,22	1,329

Stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeği maddeleri için frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri incelendiğinde; en yüksek ortalamanın 4,00 ile benchmarking maddesinde, en küçük ortalamanın da 3,02 ile rakiplerin performans değerlendirme maddesinde olduğu görülmektedir. Aşağıda Tablo 21’de faaliyet araçları ölçeğinin frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri yer almaktadır.

Tablo 21. Faaliyet Araçları Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri

Faaliyet Araçları	Sayı	Ortalama	Standart Sapma
SWOT Analizi	50	3,48	1,282
Müşteri İlişkileri Yönetimi	50	3,74	1,046
Toplam Kalite Yönetimi	50	3,90	1,074
Risk Yönetimi	50	3,98	0,958

Faaliyet araçları ölçeği maddeleri için frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri incelendiğinde; en yüksek ortalamanın 3,98 ile risk yönetimi maddesinde, en küçük ortalamanın da 3,48 ile swot analizi maddesinde olduğu görülmektedir. Aşağıda Tablo 22’de finansal olmayan performans ölçeğinin frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri yer almaktadır.

Tablo 22. Finansal Olmayan Performans Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri

Finansal Olmayan Performans	Sayı	Ortalama	Standart Sapma
Verimlilik Düzeyi - Kapasite Kullanımı	50	3,74	1,175
Mamul/Hizmet Kalitesi	50	3,86	1,050
Hasta Tatmini	50	3,74	0,922
Yeni Ürün Geliştirme - Yenilikçilik	50	3,54	1,265
Pazar Payı	50	3,18	1,289
Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi	50	3,68	1,168
Sürekli İyileştirmeler	50	3,88	0,940
Çalışan morali, iş tatmini ve benimseme	50	3,56	1,053

Finansal olmayan performans ölçeği maddeleri için frekans dağılımı ve açıklayıcı

istatistikleri incelendiğinde; en yüksek ortalamanın 3,88 ile sürekli iyileştirmeler maddesinde, en küçük ortalamanın da 3,18 ile pazar payı maddesinde olduğu görülmektedir. Aşağıda Tablo 23'te finansal performans ölçeğinin frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri yer almaktadır.

Tablo 23. Finansal Performans Ölçeği Maddeleri İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri

Finansal Performans	Sayı	Ortalama	Standart Sapma
Varlıkların Getirisi (ROA)	50	3,02	1,078
Aktif Devir Hızı	50	3,22	0,954
Özsermaye Kârlılığı (ROE)	50	3,08	1,085
Brüt Kâr Oranı	50	3,04	1,068
Yatırımın Getirisi (ROI)	50	3,28	1,051
Satış Büyüme Oranı	50	3,20	1,245
Nakit Akış	50	3,50	1,093
Satışların Getirisi (ROS)	50	3,20	1,178

Finansal performans ölçeği maddeleri için frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri incelendiğinde; en yüksek ortalamanın 3,50 ile nakit akış maddesinde, en küçük ortalamanın da 3,02 ile varlıkların getirisi maddesinde olduğu görülmektedir.

3.4.2. Pilot Uygulamanın Keşfedici Faktör Analizi

Keşfedici faktör analizi, ölçekte yer alan maddelerden aynı özelliği taşıyanların belirlenerek gruplandırılmasını; maddelerin ve testin güvenilirliğine ilişkin bilgiler sunmaktadır (Büyüköztürk, 2007:123-126; Şencan, 2005:381-383).

Birçok araştırmada kullanılan keşfedici faktör analizi çoğu paket programda bulunmaktadır. Faktör analizi sayesinde ölçülemeyen gizli boyutlar açığa çıkmaktadır (Yaşlıoğlu, 2017:75). Ölçeklerin hazırlanması ve yeniden düzenlenmesi aşamasında faktör analizinden faydalanılmaktadır. Hedef en az soruyla en çok sonuca ulaşmaktır. Amaca ulaşabilmek için gerekli olan asıl sorulara daha fazla vakit ayırmak için gereksiz sorular ayıklanmaktadır. Çok sayıdaki değişkenlerin belli başlı boyutlar altında toplanması sağlanmaktadır. Bütün bunlardan hareketle faktör analizinin temel amacı, aralarında ilişki bulunduğu varsayılan değişkenler arasındaki ilişkiyi tespit etmektir. Bu sayede anlaşılması daha güç olan çok sayıdaki değişken daha az temel boyutlarda daha rahat yorumlanmaktadır. Kısacası değişkenler özetlenmiş olmaktadır (Sayım, 2017:236).

Keşfedici faktör analizinin yapılabilmesi için bilim insanı; faktör sayısını kendisi mi

belirleyecek yoksa programa mı bırakacak, önemsiz faktör yüklerinin hangi değerlerden itibaren saklanacağı gibi bilgilere sahip olmaktadır (Şencan, 2005:381). Hesaplama şekline göre keşfedici faktör analizinin değişik versiyonları bulunmaktadır. Ülkemizde SPSS’te faktör analizi yöntemiyle faktör çıkarma işlemi; temel bileşenler analizi, ortak faktör analizi, maksimum olasılık yöntemi, ağırlıklandırılmamış en küçük kareler yöntemi, alfa yöntemi, imaj faktör yöntemi, genelleştirilmiş en küçük kareler yöntemi olmak üzere yedi farklı şekilde yapılmaktadır. Araştırmacının amacına ve varsayımlarına göre hangi yöntemin kullanılacağı değişiklik göstermektedir. Bilim insanı “Benim amacım nedir?” sorusuna yanıt vererek başlamaktadır. İlk cevap “kurama katkı yapmak için değişkenlerin arkasındaki gizli yapıları doğrulamak”; ikinci cevap ise, “temel boyutları belirlemek” olmaktadır. Kast ettiğimiz bu temel boyutlar bir yapının birlikte anlamlılık kazandığı parçalarından oluşmaktadır (Şencan, 2005:366-367).

Keşfedici faktör analizinde Bartlett testi korelasyon matrisini incelemekte ve bu korelasyon matrisinin istatistiki olarak anlamlılığına bakmaktadır. İstenen durum bu testin anlamlı çıkmasıdır. Yapılan test sonucunda p değeri %5’in ($p < 0,05$) altında çıkarsa maddelerin birbirleri ile tutarlı olduğu neticesinde faktör analizi uygulanmasına karar verilmektedir. Değişkenler arasındaki korelasyonları ve faktör analizinin uygunluğunu ölçen test ise Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)’dur (Yaşlıoğlu, 2017:75). Bu katsayı 0,50’den büyük ise örneklem çapının yeterli olduğuna karar verilmektedir. Analiz sonunda elde edilen varyans oranları ne kadar yüksekse, ölçeğin faktör yapısı da o kadar güçlü olmaktadır (Gorsuch, 1974). Sosyal bilimlerde yapılan analizlerde varyans açıklama oranının % 40 ile % 60 arasında değişen varyans oranları yeterli kabul edilmektedir. Hatta tek faktörlü ölçeklerde faktör yükünün %30 olması da yeterli görülmektedir (Büyüköztürk, 2007:124-125). Açıklanan toplam varyans tablosu (total variance explained), analiz sonucunda çıkarılan faktörleri göstermektedir. Değişkenleri temsil eden tüm faktörler hakkında bilgi bulunmaktadır. Açıklanan varyans tablonun ilk sütunu değişkenlerden çıkarılan faktörleri gösterirken ikinci bölüm ise özdeğerler hakkında bilgi vermektedir (Şencan, 2005:386).

Güvenilirlik analizi, bir ölçme aracının ne derece tutarlı ölçüm yaptığını göstermek amacıyla yapılmaktadır (Gürbüz ve Şahin, 2017:329). Sosyal bilimlerde likert tipi anketlerde ölçek güvenilirliği test edilirken en çok yararlanılan yöntem Cronbach’s Alpha katsayısı olmaktadır. Cronbach’s Alpha sorular arasındaki uyumun derecesini göstermektedir. Değeri 0,70 ve üzerinde ise ölçek güvenilir olarak değerlendirilmektedir. Eğer ki değer 0,70’in altında ise ölçek güvenilir değildir ve ifadeler birbirleri ile tutarsızdır sonucuna varılmaktadır (Sandalcı ve Tuncer, 2019:81).

Faktör sayısının belirlenmesinde istatistiksel yöntem olarak, faktöre ait özdeğer ve faktörün varyans açıklama oranı kullanılmaktadır. Ancak uygulamalı çalışmalarda faktörün kavramsal olarak anlamlı olması ve faktöre ait maddelerin faktör yüklerinin yüksek olması önemli kriterler arasında yer almaktadır. Sosyal bilimler araştırmalarında, açıklanan varyans oranının en az %40 olması ve faktör yükünün de en az 0,30 olması yeterli görülmektedir (Büyüköztürk, 2007:124; Tavşancıl, 2006:48). Boyut sayısına karar vermede en önemli kural boyutu oluşturan değişkenlerin kavramsal olarak anlamlı olmasıdır. Bu demek oluyor ki aynı boyutta yer alan değişkenler aynı olguyu ölçmektedir. Böylece yeni oluşturulan her boyutun adı kavramsal olarak tespit edilmektedir (Arıkan, 2013:117).

3.4.2.1. Bütçeleme Araçları Ölçeğinin Kesfedici Faktör Analizi

Aşağıda Tablo 24'te bütçeleme araçları ölçeğinin açıklayıcı faktör analizi ve güvenilirlik analizi bulguları yer almaktadır.

Tablo 24. Bütçeleme Araçları Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları

Bütçeleme Araçları	Faktör yükleri	M. T. Kor.	Boyut ile ilgili istatistik ve test bilgileri	
Esnek Bütçeleme	0,789	0,591	<i>Özdeğer</i>	2,304
Tahmin Yürütme	0,588	0,392	<i>Açıklanan varyans (%)</i>	38,399
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	0,497	0,286	<i>Cronbach's Alpha</i>	0,670
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	0,505	0,323	<i>KMO</i>	0,552
Artırımlı Bütçeleme	0,627	0,387	<i>Bartlett's Test</i>	62,754 (p=0,000)
Mali Yıl Tahminleme	0,663	0,430		

Yapılan güvenilirlik analizine göre ölçeğin güvenilirlik katsayısının iyi (cronbach's alpha= 0,670) olduğu görülmektedir. Özetle, Bartlett testi, maddelere faktör analizi uygulamanın doğru bir karar olacağı ve yapılması gerektiğini, KMO katsayısı faktör analizi için örneklem çapının yeterli olduğunu (0,552) ve maddelere ait faktör yüklerinin yüksek olması da maddelerin hepsinin de boyut açısından önemli olduğunu göstermektedir. Esnek bütçeleme faktör yükü 0,789, tahmin yürütmenin faktör yükü 0,588, sıfır tabanlı bütçeleme faktör yükü 0,479, faaliyet tabanlı bütçeleme faktör yükü 0,505, artırımlı bütçeleme faktör yükü 0,627 ve mali yıl tahminleme faktör yükü 0,663 olduğu tespit edilmiştir. Özdeğer ve açıklanan varyans oranı değerleri maddelerin tek boyut olarak ifade etmenin istatistiksel açıdan doğru bir karar olduğunun göstergesidir.

3.4.2.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğinin Keşfedici Faktör Analizi

Aşağıda Tablo 25’te stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeğinin açıklayıcı faktör analizi ve güvenilirlik analizi bulguları yer almaktadır.

Tablo 25. Stratejik Yönetim Muhasebesi Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları

Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Faktör yükleri	M. T. Kor.	Boyut ile ilgili istatistik ve test bilgileri	
Özellik Maliyetleme	0,668	0,632		
Yaşam Seyri Maliyetleme	0,452	0,415		
Kalite Maliyetleme	0,403	0,377		
Hedef Maliyetleme	0,583	0,545		
Değer Zinciri Maliyetleme	0,407	0,358		
Benchmarking (Kıyaslama)	0,367	0,338		
Bütünleşik Performans Yönetimi	0,700	0,633		
Stratejik Maliyet Yönetimi	0,741	0,660		
Stratejik Fiyatlama	0,651	0,579		
Marka Değerleme	0,719	0,642		
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	0,818	0,755	<i>Özdeğer</i>	<i>6,824</i>
Rakiplerin Durumunu İzleme	0,770	0,695	<i>Açıklanan varyans (%)</i>	<i>42,652</i>
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	0,780	0,712	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>0,907</i>
Hasta Kârlılık Analizi	0,699	0,663	<i>KMO</i>	<i>0,742</i>
Hasta Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	0,723	0,665	<i>Bartlett's Test</i>	<i>568,748 (p=0,000)</i>
Hastaları Varlık Olarak Değerleme	0,714	0,628		

Yapılan güvenilirlik analizine göre ölçeğin güvenilirlik katsayısının yüksek (cronbach’s alpha= 0,907) olduğu görülmektedir. Özetle, Bartlett testi, maddelere faktör analizi uygulamanın doğru bir karar olacağı ve yapılması gerektiğini, KMO katsayısı faktör analizi için örneklem çapının yeterli olduğunu (0,742) ve maddelere ait faktör yüklerinin yüksek olması da maddelerin hepsinin de boyut açısından önemli olduğunu göstermektedir. Özellik maliyetlemenin faktör yükü 0,668, yaşam seyri maliyetlemenin faktör yükü 0,452, kalite maliyetlemenin faktör yükü 0,403, hedef maliyetlemenin faktör yükü 0,583, değer zinciri maliyetlemenin faktör yükü 0,407, benchmarkingin faktör yükü 0,367, bütünleşik performans yönetiminin faktör yükü 0,700, stratejik maliyet yönetiminin faktör yükü 0,741, stratejik fiyatlamanın faktör yükü 0,651, marka değerlemenin faktör yükü 0,719, rakiplerin maliyet

değerlendirmesinin faktör yükü 0,818, rakiplerin durumunu izlemenin faktör yükü 0,770, rakiplerin performans değerlendirmesinin faktör yükü 0,780, hasta kârlılık analizinin faktör yükü 0,699, hasta yaşam boyu kârlılık analizinin faktör yükü 0,723 ve hastaları varlık olarak değerlemenin faktör yükü 0,714 olarak bulunmuştur. Özdeğer ve açıklanan varyans oranı değerleri maddelerin tek boyut olarak ifade etmenin istatistiksel açıdan doğru bir karar olduğunun göstergesidir.

3.4.2.3. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Keşfedici Faktör Analizi

Aşağıda Tablo 26’da faaliyet araçları ölçeğinin açıklayıcı faktör analizi ve güvenilirlik analizi bulguları yer almaktadır.

Tablo 26. Faaliyet Araçları Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları

Faaliyet Araçları	Faktör yükleri	M. T. Kor.	Boyut ile ilgili istatistik ve test bilgileri	
SWOT Analizi	0,765	0,597	Özdeğer	2,638
Müşteri İlişkileri Yönetimi	0,809	0,664	Açıklanan varyans (%)	65,940
Toplam Kalite Yönetimi	0,879	0,742	Cronbach's Alpha	0,821
Risk Yönetimi	0,791	0,601	KMO	0,672
			Bartlett's Test	82,939 (p=0,000)

Yapılan güvenilirlik analizine göre ölçeğin güvenilirlik katsayısının yüksek (cronbach’s alpha= 0,821) olduğu görülmektedir. Özetle, Bartlett testi, maddelere faktör analizi uygulamanın doğru bir karar olacağı ve yapılması gerektiğini, KMO katsayısı faktör analizi için örneklem çapının yeterli olduğunu (0,672) ve maddelere ait faktör yüklerinin yüksek olması da maddelerin hepsinin de boyut açısından önemli olduğunu göstermektedir. SWOT analizinin faktör yükü 0,765, müşteri ilişkileri yönetiminin faktör yükü 0,809, toplam kalite yönetiminin faktör yükü 0,879 ve risk yönetiminin faktör yükü 0,791 olarak bulunmuştur. Özdeğer ve açıklanan varyans oranı değerleri maddelerin tek boyut olarak ifade etmenin istatistiksel açıdan doğru bir karar olduğunun göstergesidir.

3.4.2.4. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Keşfedici Faktör Analizi

Aşağıda Tablo 27’de performans değerlendirme ölçeğinin açıklayıcı faktör analizi ve güvenilirlik analizi bulguları yer almaktadır.

Tablo 27. Performans Değerlendirme Ölçeği İçin Açıklayıcı Faktör Analizi ve Güvenirlik Analizi Bulguları

Performans Değerlendirme	Finansal Olmayan Performans	Finansal Performans	M. T. Kor.
Verimlilik Düzeyi - Kapasite Kullanımı	0,855		0,734
Mamul/Hizmet Kalitesi	0,921		0,762
Hasta Tatmini	0,749		0,730
Yeni Ürün Geliştirme - Yenilikçilik	0,804		0,797
Pazar Payı	0,640		0,626
Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi	0,847		0,622
Sürekli İyileştirmeler	0,849		0,717
Çalışan morali, iş tatmini ve benimseme	0,880		0,736
Varlıkların Getirisi (ROA)		0,486	0,765
Aktif Devir Hızı		0,521	0,859
Özsermaye Kârlılığı (ROE)		0,757	0,666
Brüt Kâr Oranı		0,786	0,708
Yatırımın Getirisi (ROI)		0,652	0,753
Satış Büyüme Oranı		0,720	0,794
Nakit Akış		0,754	0,471
Satışların Getirisi (ROS)		0,734	0,702
Özdeğer	9,202	2,156	Ölçek
Açıklanan Varyans	46,242	24,745	70,987
Cronbach's Alpha	0,931	0,933	0,948
(KMO:0,863 ; Bartlett test: Ki-kare:741,096 , p: 0,000)			

Yapılan güvenirlik analizine göre ölçeğin kendisinin (cronbach's alpha= 0,948) ve boyutlarının (finansal olmayan performans cronbach's alpha= 0,931 ve finansal performans cronbach's alpha= 0,933) güvenirlik katsayısının yüksek olduğu görülmektedir. Özetle, Bartlett testi, maddelere faktör analizi uygulamanın doğru bir karar olacağı ve yapılması gerektiğini, KMO katsayısı faktör analizi için örneklem çapının yeterli olduğunu (0,863) ve maddelere ait faktör yüklerinin yüksek olması da maddelerin hepsinin de boyutları açısından önemli olduğunu göstermektedir. Finansal olmayan performans ölçeğinin değişkenlerine baktığımızda verimlilik düzeyi - kapasite kullanımının faktör yükü 0,855, mamul/hizmet kalitesinin faktör yükü 0,921, hasta tatmininin faktör yükü 0,749, yeni ürün geliştirme-yenilikçiliğin faktör yükü 0,804, pazar payının faktör yükü 0,640, tam zamanında mamul/hizmet tesliminin faktör yükü 0,847, sürekli iyileştirmelerin faktör yükü 0,849 ve çalışan morali, iş tatmini ve benimsemenin faktör yükü 0,880 olarak tespit edilmiştir. Finansal performans ölçeğinin değişkenlerinde ise varlıkların

getirisinin faktör yükü 0,486, aktif devir hızının faktör yükü 0,521, öz sermaye kârlılığının faktör yükü 0,757, brüt kâr oranının faktör yükü 0,786, yatırımın getirisinin faktör yükü 0,652, satış büyüme oranının faktör yükü 0,720, nakit akışın faktör yükü 0,754 ve satışların getirisinin faktör yükü 0,734 olduğu görülmektedir.

3.4.3. Pilot Uygulamanın Doğrulayıcı Faktör Analizi

Doğrulayıcı faktör analizinin (DFA) yapılmasındaki temel amaç, önceden kullanılmış ölçeklerin özgün yapısının toplanan veri ile doğrulanıp doğrulanmadığını tespit etmektir. Keşfedici faktör analizi (KFA) maddelerin hangi faktör altında toplanacağını belirlemek için yapılırken doğrulayıcı faktör analizi (DFA) ise değişkenlerin oluşturduğu ilişkiler, belirgin hipotezlerin doğrulanması yoluyla yapılmaktadır. Kısacası keşfedici faktör analizi (KFA) keşfedici, doğrulayıcı faktör analizi (DFA) doğrulayıcı mantıkla çalışmaktadır. Yeni bir ölçüm aracı belirlenirken KFA ile faktör yapısı keşfedilmekte ve daha sonra DFA ile kurumsal yapı doğrulanmaya çalışılmaktadır. DFA analizi, yeni geliştirilen bir ölçeğin yapısal geçerliliğini sunmak ve ölçme modellerinin test edilmesi amacıyla yapılmaktadır. Bir ölçek DFA ile doğrulanabiliyorsa o ölçek geçerli bir ölçektir denilmektedir. Araştırmanın temel analizlerinden önce DFA analizi yapılarak ölçeğin geçerliliği kanıtlanmaktadır Modelin veri ile desteklenip desteklenmediğini belirlemek için yapılan uyum iyiliği endeksleri aşağıdaki gibidir (Gürbüz ve Şahin, 2017:340-344):

χ^2 (Relative Chi Square Index): Modelin veri ile ne derece uyum gösterdiğini belirlemeye yarayan uyum istatistiği değerlerinin en eskisidir. χ^2 değeri önerilen model ile verinin uyumlu olup olmadığını test etmektedir. Yani evren kovaryansı ile elde edilen kovaryansın birbirinden farklı olup olmadığını göstermektedir. Anlamsız çıkması gerekir çünkü anlamlı çıkması demek beklentinin veri ile desteklenmediğini göstermektedir. Örneklem sayısının büyüklüğü büyük bir etken olmaktadır. Örneklem sayısı büyük ise χ^2 değeri oldukça yükselme eğiliminde olmaktadır. Ancak örneklem değeri küçük ise anlamlı çıkması yüksek olasılıkta olmaktadır. Bu nedenle serbestlik derecesine bölümünün (χ^2/df), genel modelin uyum iyiliğini değerlendirmek için daha güvenilir sonuçlar verdiği düşünülmektedir. χ^2/df değeri 2 den küçük ise mükemmel uyum iyiliği, 2 ile 5 arasında ise kabul edilebilir uyum iyiliği vardır denilmektedir (İlhan ve Çetin, 2014:30).

RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation): Yakınsama hatalarının ortalama karakökü olan (RMSEA), modelin karmaşıklık derecesine oldukça duyarlı olan küçük

örneklemlerde kullanılmaması önerilen modelin örneklem ile uyumlu olup olmadığını test etmektedir (Koyuncu ve Kılıç, 2019:364). Genel olarak 0,05 ile 0,10 arasında olması kabul edilebilir uyum iyiliği değerini yansıtırken 0,05'ten küçük olması mükemmel uyum değerini göstermektedir (İlhan ve Çetin, 2014:30).

GFI (Goodness of Fit Index): Örneklem büyüklüğünden bağımsız olarak model uyumunun test edilmesini sağlamaktadır. Mükemmel uyum değeri 0,95'in üzerinde iken kabul edilebilir uyum değeri ise 0,90'ın üzerinde olmaktadır (Katrancı ve Temel, 2018:1551).

CFI (Comparative Fit Index): Serbestlik derecesi ve örneklem büyüklüğüne bakılarak modelin test edilmesi sağlanmaktadır. İyi uyum değeri 0,95'in üzerinde iken kabul edilebilir uyum ise 0,90'ın üzerinde olmaktadır (Katrancı ve Temel, 2018:1551).

TLI (Tucker-Lewis Index): Serbestlik derecesi dikkate alınarak hesaplanmaktadır. İyi uyum değeri 0,95'in üzerinde iken kabul edilebilir uyum ise 0,90'ın üzerinde olmaktadır. Bu araştırmada yaygın olarak kullanılan uyum iyiliği istatistikleri aşağıda Tablo 28'de özetlenmektedir.

Tablo 28. Modelin Geçerliliği İçin Uyum İstatistiği Değerleri

İndeks	Mükemmel uyum değerleri	Kabul edilebilir uyum değerleri
χ^2/df	<2	<5
GFI	>0,95	>0,90
CFI	>0,95	>0,90
TLI	>0,95	>0,90
RMSEA	<0,05	<0,10

Kaynak: İlhan ve Çetin, 2014:31

3.4.3.1. Bütçeleme Araçları Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Ölçeklerin araştırma için uygun olup olmadığını anlamak için keşfedici faktör analizi sonrasında doğrulayıcı faktör analizi uygulanmaktadır. Bütçeleme araçları ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi bulguları aşağıda Tablo 29'da yer almaktadır.

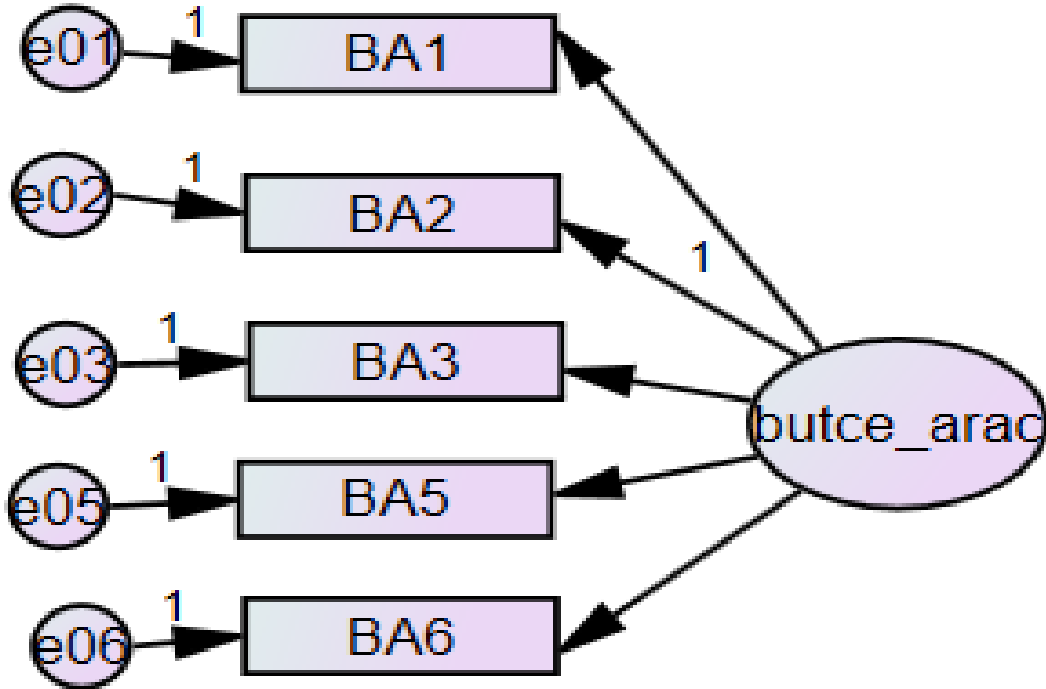
Tablo 29. Bütçeleme Araçları Ölçeği İçin DFA Bulguları

Bütçeleme Araçları	Tahmin	S. Tahmin	S. Hata	Kritik Değer	P
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	0,903	0,444	0,419	2,157	**
Artırımlı Bütçeleme	0,981	0,513	0,488	2,010	**
Esnek Bütçeleme	1,715	0,818	0,66	2,600	**

Tahmin Yürütme	1	0,465			
Mali Yıl Tahminleme	0,924	0,524	0,39	2,368	*

(P Değerleri: *** 0,001 den küçük, ** 0,01 ten küçük, * 0,05 den küçük)

Bütçeleme Araçları ölçeği maddelerinin ait oldukları boyuta etkileri incelendiğinde; faaliyet tabanlı bütçeleme maddesi hariç, bütün maddelerin etkilerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Kritik değere göre en yüksek etkinin esnek bütçeleme maddesinde, en düşük etkinin ise artırımlı bütçeleme maddesinde olduğu görülmektedir. DFA modeline göre etkisi istatistiksel olarak anlamsız bulunan faaliyet tabanlı bütçeleme maddesi ölçekten çıkarılmıştır ve ölçek 5 ifade olarak uygulanmaktadır. Bu şekilde uyum iyiliği değeri hesaplanmaktadır. Hesaplanan uyum iyiliği değeri aşağıda Tablo 30’da verilmektedir.



Tablo 30. Bütçeleme Araçları Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri

	Ki-kare	Sd	CMIN/DF	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Kriter			<5	>0,90	>0,90	>0,90	<0,10
Değer	6,159	5	1,232	0,944	0,968	0,932	0,069

Bütçeleme araçları ölçeği için DFA uyum iyiliği indeksleri incelendiğinde; CMIN/DF uyum katsayısı değeri 1,232 “mükemmel uyum” aralığında; yaklaşık hataların ortalama

karekökü (RMSEA) 0,069; Tucker-Lewis indeksi (TLI) 0,932 ve karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0,968 olarak bulunmaktadır. Değişkenlerin keşfedici faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi sonucunda ölçeğin geçerliliği için yeterli kanıt toplanmaktadır.

3.4.3.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi

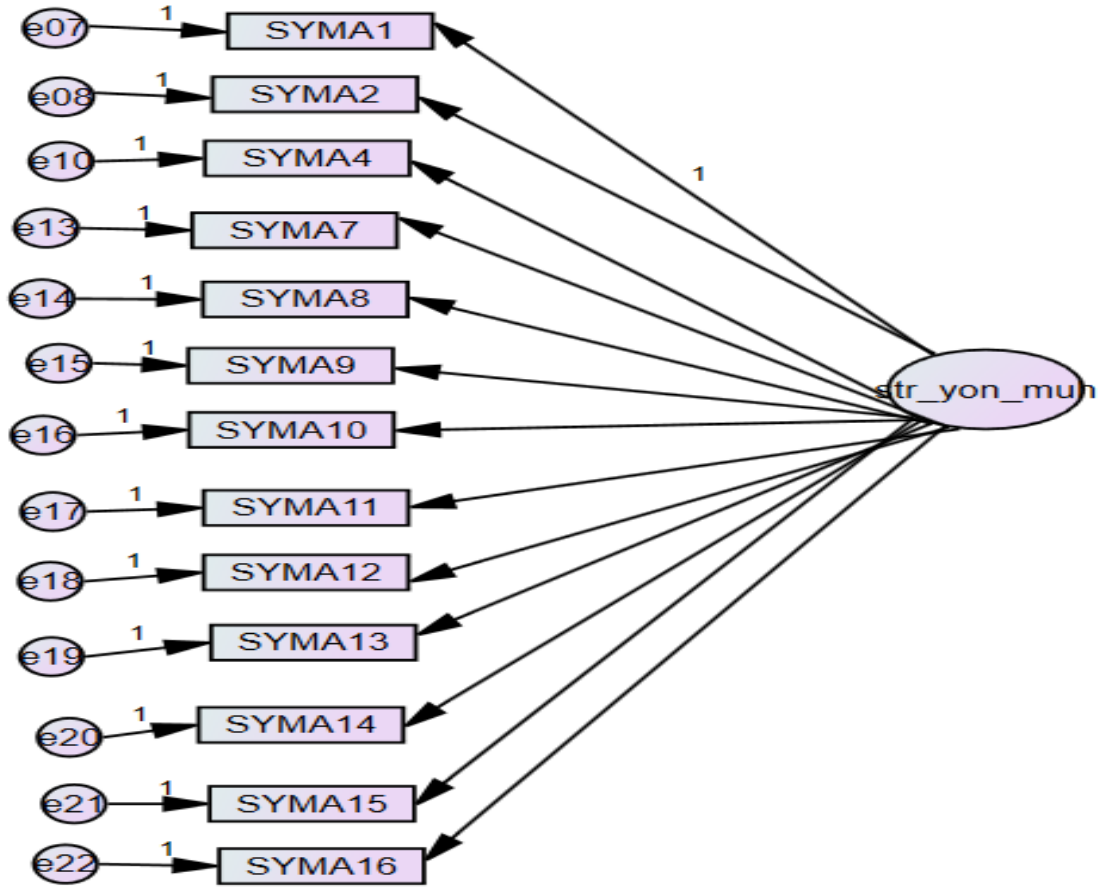
Stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi bulguları aşağıda Tablo 31’de yer almaktadır.

Tablo 31. Stratejik Yönetim Muhasebesi Ölçeği İçin DFA Bulguları

Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Tahmin	S. Tahmin	S. Hata	Kritik Değer	P
Özellik Maliyetleme	1	0,479			
Yaşam Seyri Maliyetleme	0,669	0,331	0,334	2,005	*
Hedef Maliyetleme	0,815	0,405	0,349	2,334	*
Bütünleşik Performans Yönetimi	1,208	0,622	0,396	3,052	**
Stratejik Maliyet Yönetimi	1,636	0,686	0,511	3,203	**
Stratejik Fiyatlama	1,597	0,687	0,498	3,206	**
Marka Değerleme	1,771	0,779	0,523	3,387	***
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	2,244	0,905	0,627	3,580	***
Rakiplerin Durumunu İzleme	1,87	0,803	0,546	3,428	***
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	2,125	0,874	0,601	3,537	***
Hasta Kârlılık Analizi	0,896	0,499	0,333	2,689	**
Hasta Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	1,225	0,626	0,400	3,061	**
Hastaları Varlık Olarak Değerleme	1,759	0,750	0,528	3,333	***

(P Değerleri: *** 0,001 den küçük, ** 0,01 ten küçük, * 0,05 den küçük)

Stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeği maddelerinin ait oldukları boyuta etkileri incelendiğinde; kalite maliyetleme, değer zinciri maliyetleme ve benchmarking dışındaki bütün maddelerin etkilerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Kritik değere göre en yüksek etkinin rakiplerin maliyet değerlendirmesi maddesinde, en düşük etkinin ise yaşam seyri maliyetleme maddesinde olduğu görülmektedir. DFA modeline göre etkileri istatistiksel olarak anlamsız bulunan kalite maliyetleme, değer zinciri maliyetleme ve benchmarking maddeleri ölçekten çıkarılmaktadır. Böylece ölçek 13 ifade olarak uygulanmaktadır. Bu şekilde uyum iyiliği değeri hesaplanmaktadır. Hesaplanan uyum iyiliği değeri aşağıda Tablo 32’de verilmektedir.



Tablo 32. Stratejik Yönetim Muhasebesi Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri

	Ki-kare	Sd	CMIN/DF	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Kriter			<5	>0,90	>0,90	>0,90	<0,10
Değer	74,473	58	1,284	0,814	0,92	0,885	0,076

Stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeği için DFA uyum iyiliği indeksleri incelendiğinde; CMIN/DF uyum katsayısı değeri 1,284 “mükemmel uyum” aralığında; yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA) 0,076; Tucker-Lewis indeksi (TLI) 0,885 ve karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0,92 olarak bulunmaktadır. Değişkenlerin keşfedici faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi sonucunda ölçeğin geçerliliği için yeterli kanıt toplanmaktadır.

3.4.3.3. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi

Faaliyet araçları ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi bulguları aşağıda Tablo 33’te yer

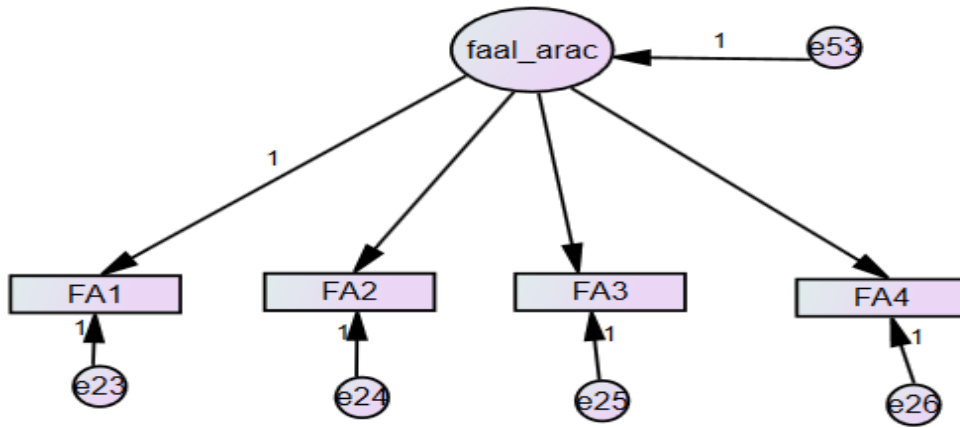
almaktadır.

Tablo 33. Faaliyet Araçları Ölçeği İçin DFA Bulguları

Faaliyet Araçları	Tahmin	S. Tahmin	S. Hata	Kritik Değer	P
Toplam Kalite Yönetimi	1,486	0,99	0,404	3,681	***
Risk Yönetimi	0,991	0,74	0,249	3,973	***
SWOT Analizi	1	0,558			
Müşteri İlişkileri Yönetimi	0,802	0,548	0,184	4,352	***

(P Değerleri: *** 0,001 den küçük, ** 0,01 ten küçük, * 0,05 den küçük)

Faaliyet araçları ölçeği maddelerinin ait oldukları boyuta etkileri incelendiğinde; bütün maddelerin etkilerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Kritik değere göre en yüksek etkinin müşteri ilişkileri yönetimi maddesinde, en düşük etkinin ise toplam kalite yönetimi maddesinde olduğu görülmektedir. Ölçek 4 ifade olarak uygulanmaktadır. Bu şekilde uyum iyiliği değeri hesaplanmaktadır. Hesaplanan uyum iyiliği değeri aşağıda Tablo 34’te verilmektedir.



Tablo 34. Faaliyet Araçları Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri

	Ki-kare	Sd	CMIN/DF	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Kriter			<5	>0,90	>0,90	>0,90	<0,10
Değer	1,290	1	1,290	0,969	0,915	0,825	0,076

Faaliyet araçları ölçeği için DFA uyum iyiliği indeksleri incelendiğinde CMIN/DF uyum katsayısı değeri 1,290 “kabul edilebilir uyum” aralığında; yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA) 0,076; Tucker-Lewis indeksi (TLI) 0,825 ve karşılaştırmalı uyum indeksi

(CFI) 0,915 olarak bulunmaktadır. Değişkenlerin keşfedici faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi sonucunda ölçeğin geçerliliği için yeterli kanıt toplanmaktadır.

3.4.3.4. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Doğrulayıcı Faktör Analizi

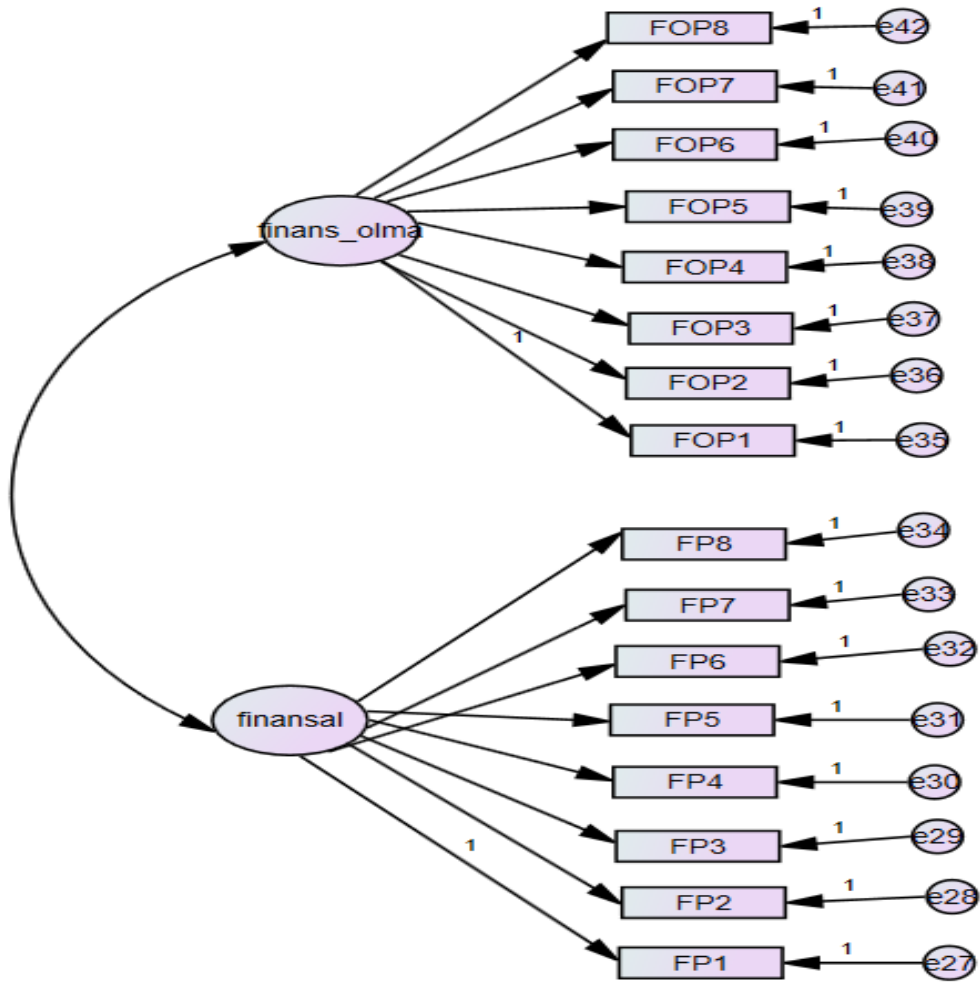
Performans değerlendirme araçları ölçeğinin doğrulayıcı faktör analizi bulguları aşağıda Tablo 35’te yer almaktadır.

Tablo 35. Performans Değerlendirme Ölçeği İçin DFA Bulguları

	Tahmin	S. Tahmin	S. Hata	Kritik Değer	P
Finansal Olmayan Performans					
Verimlilik Düzeyi - Kapasite Kullanımı	1	0,883			
Mamul/Hizmet Kalitesi	0,95	0,938	0,092	10,344	***
Hasta Tatmini	0,647	0,728	0,103	6,288	***
Yeni Ürün Geliştirme - Yenilikçilik	0,945	0,774	0,135	6,972	***
Pazar Payı	0,741	0,596	0,157	4,714	***
Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi	0,882	0,782	0,124	7,101	***
Sürekli İyileştirmeler	0,75	0,827	0,095	7,865	***
Çalışan morali, iş tatmini ve benimseme	0,874	0,86	0,103	8,510	***
Finansal Performans					
Varlıkların Getirisi (ROA)	1	0,769			
Aktif Devir Hızı	0,967	0,841	0,151	6,424	***
Özsermaye Karlılığı (ROE)	1,016	0,777	0,174	5,827	***
Brüt Kâr Oranı	1,065	0,827	0,169	6,287	***
Yatırımın Getirisi (ROI)	1,075	0,849	0,165	6,501	***
Satış Büyüme Oranı	1,315	0,876	0,195	6,758	***
Nakit Akış	0,82	0,622	0,182	4,496	***
Satışların Getirisi (ROS)	1,167	0,822	0,187	6,243	***

(P Değerleri: *** 0,001 den küçük, ** 0,01 ten küçük, * 0,05 dan küçük)

Performans değerlendirme ölçeği maddelerinin ait oldukları boyuta etkileri incelendiğinde; bütün maddelerin etkilerinin istatistiksel olarak anlamlı olduğu görülmektedir. Kritik değere göre finansal olmayan performans boyutunda en yüksek etkinin mamul/hizmet etkisi maddesinde, en düşük etkinin ise pazar payı maddesinde ve finansal performans boyutunda en yüksek etkinin satış büyüme oranı maddesinde, en düşük etkinin ise nakit akış maddesinde olduğu görülmektedir. Ölçek 16 ifade olarak uygulanmaktadır. Bu şekilde uyum iyiliği değeri hesaplanmaktadır. Hesaplanan uyum iyiliği değeri aşağıda Tablo 36’da verilmektedir.



Tablo 36. Performans Değerlendirme Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri

	Ki-kare	sd	CMIN/DF	GFI	CFI	TLI	RMSEA
Kriter			<5	>0,90	>0,90	>0,90	<0,10
Değer	107,627	100	1,076	0,776	0,92	0,99	0,039

Performans değerlendirme ölçeği için DFA uyum iyiliği indeksleri incelendiğinde CMIN/DF uyum katsayısı değeri 1,076 “mükemmel uyum” aralığında; yaklaşık hataların ortalama karekökü (RMSEA) 0,039; Tucker-Lewis indeksi (TLI) 0,99 ve karşılaştırmalı uyum indeksi (CFI) 0,92 olarak bulunmaktadır. Değişkenlerin keşfedici faktör analizi ve doğrulayıcı faktör analizi sonucunda ölçeğin geçerliliği için yeterli kanıt toplanmaktadır.

3.5. Veri Toplama Araçlarının Uygulanması (Metodoloji)

Araştırmada takip edilen metodolojide ilk olarak ölçek testleri yapılarak frekans

dağılımı ve açıklayıcı istatistikler verilmektedir. Daha sonra araştırmada yer alan değişkenler demografik değişkenler bakımından incelenmektedir. Son olarak güvenilirlik analizi uygulanarak ölçme aracının ne derece uyumlu ölçüm yaptığı ortaya konulmaktadır.

3.5.1. Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler

Araştırmada kullanılan ölçeklerin frekans dağılımları ve açıklayıcı istatistikleri aşağıda ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

3.5.1.1. Bütçeleme Araçları Ölçeğinin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri

Bütçeleme araçları ölçeğinin frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri aşağıda Tablo 37’de yer almaktadır.

Tablo 37. Bütçeleme Araçları Ölçeği İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler

Bütçeleme Araçları	Sayı	Ortalama	Std. S.
Esnek Bütçeleme	198	3,40	1,321
Tahmin Yürütme	198	3,31	1,447
Sıfır Tabanlı Bütçeleme	198	2,79	1,419
Artırımlı Bütçeleme	198	3,92	1,133
Mali Yıl Tahminleme	198	3,91	1,245
Bütçeleme Araçları		3,49	0,903

Ankete katılan yöneticilerin bütçeleme araçları ölçeği maddelerine verdikleri cevapların frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri incelendiğinde; genel ortalamanın (3,49), bütçeleme araçlarını kullanma düzeylerinin “ortalamanın üzerinde” olduğu anlaşılmaktadır. Ölçek maddeleri incelediğinde en düşük kullanım düzeyinin sıfır tabanlı bütçeleme – ortalama 2,79 maddesinde olduğu görülmektedir. En yüksek kullanım düzeyinin ise artırımlı bütçeleme – ortalama 3,92 ve mali yıl tahminleme – ortalama 3,91 maddelerinde olduğu görülmektedir.

3.5.1.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğinin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri

Stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeğinin frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri aşağıda Tablo 38’de yer almaktadır.

Tablo 38. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeği İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı

İstatistikler

Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Sayı	Ortalama	Std. S.
Özellik Maliyetleme	198	3,63	1,243
Yaşam Seyri Maliyetleme	198	3,54	1,147
Hedef Maliyetleme	198	3,61	1,232
Bütünleşik Performans Yönetimi	198	3,61	1,147
Stratejik Maliyet Yönetimi	198	3,46	1,224
Stratejik Fiyatlandırma	198	3,51	1,253
Marka Değerleme	198	3,52	1,301
Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	198	3,42	1,360
Rakiplerin Durumunu İzleme	198	3,46	1,324
Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	198	3,33	1,382
Hasta Kârlılık Analizi	198	3,57	1,315
Hasta Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	198	3,45	1,372
Hastaları Varlık Olarak Değerleme	198	3,21	1,451
Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları		3,55	0,895

Ankete katılan yöneticilerin stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeği maddelerine verdikleri cevapların frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri incelendiğinde; genel ortalamanın (3,55), stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanma düzeylerinin “ortalamanın üzerinde” olduğu anlaşılmaktadır. Ölçek maddeleri incelendiğinde; en düşük kullanım düzeyinin hastaları varlık olarak değerlendirme – ortalama 3,21 maddesinde olduğu görülmektedir. En yüksek kullanım düzeyinin ise özellik maliyetleme – ortalama 3,63 maddesinde olduğu görülmektedir.

3.5.1.3. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri

Faaliyet araçları ölçeğinin frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri aşağıda Tablo 39’da yer almaktadır.

Tablo 39. Faaliyet Araçları Ölçeği İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler

Faaliyet Araçları	Sayı	Ortalama	Std. S.
SWOT Analizi	198	3,70	1,182
Müşteri İlişkileri Yönetimi	198	3,92	1,054
Toplam Kalite Yönetimi	198	4,10	1,037
Risk Yönetimi	198	3,92	1,177
Faaliyet Araçları		3,91	0,899

Ankete katılan yöneticilerin faaliyet araçları ölçeği maddelerine verdikleri cevapların frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri incelendiğinde; genel ortalamanın (3,91), faaliyet araçlarını kullanma düzeylerinin “ortalamanın üzerinde” olduğu anlaşılmaktadır. Ölçek maddeleri incelendiğinde en düşük kullanım düzeyinin swot analizi – ortalama 3,70 maddesinde olduğu görülmektedir. En yüksek kullanım düzeyinin ise toplam kalite yönetimi – ortalama

4,10 maddesinde olduğu görülmektedir.

3.5.1.4. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikleri

Performans değerlendirme ölçeğinin alt boyutlarından finansal olmayan performansın frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri aşağıda Tablo 40’da yer almaktadır.

Tablo 40. Finansal Olmayan Performans Boyutu İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler

Finansal Olmayan Performans	Sayı	Ortalama	Std. S.
Verimlilik Düzeyi - Kapasite Kullanımı	198	3,94	1,086
Mamul/Hizmet Kalitesi	198	3,95	1,006
Hasta Tatmini	198	3,88	0,915
Yeni Ürün Geliştirme - Yenilikçilik	198	3,56	1,124
Pazar Payı	198	3,55	1,248
Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi	198	3,83	1,118
Sürekli İyileştirmeler	198	3,83	1,158
Çalışan morali, iş tatmini ve benimseme	198	3,68	1,142
Finansal Olmayan Performans		3,77	0,888

Ankete katılan yöneticilerin finansal olmayan performans boyutu maddelerine verdikleri cevapların frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri incelendiğinde; genel ortalama (3,77), finansal olmayan performans boyutunu kullanma düzeylerinin “ortalamanın üzerinde” olduğu anlaşılmaktadır. Ölçek maddeleri incelediğinde; en düşük kullanım düzeyinin pazar payı – ortalama 3,55 ve yeni ürün geliştirme - yenilikçilik – ortalama 3,56 maddelerinde olduğu görülmektedir. En yüksek kullanım düzeyinin ise mamul/hizmet kalitesi – ortalama 3,95 ve verimlilik düzeyi - kapasite kullanımı – ortalama 3,94 maddesinde olduğu görülmektedir.

Performans değerlendirme ölçeğinin alt boyutlarından finansal performansın frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri aşağıda Tablo 41’de yer almaktadır.

Tablo 41. Finansal Performans Boyutu İçin Frekans Dağılımı ve Açıklayıcı İstatistikler

Finansal Performans	Sayı	Ortalama	Std. S.
Varlıkların Getirisi (ROA)	198	3,24	1,258
Aktif Devir Hızı	198	3,25	1,223
Özsermaye Kârlılığı (ROE)	198	3,18	1,293
Brüt Kâr Oranı	198	3,20	1,230
Yatırımın Getirisi (ROI)	198	3,26	1,314
Satış Büyüme Oranı	198	3,22	1,344
Nakit Akış	198	3,15	1,301
Satışların Getirisi (ROS)	198	3,11	1,357
Finansal Performans		3,20	1,146

Performans Değerlendirme	3,49	0,902
--------------------------	------	-------

Ankete katılan yöneticilerin finansal performans boyutu maddelerine verdikleri cevapların frekans dağılımı ve açıklayıcı istatistikleri incelendiğinde; genel ortalamanın (3,20), finansal performans boyutu maddelerini kullanma düzeylerinin “ortalamanın üzerinde” olduğu anlaşılmaktadır. Ölçek maddeleri incelendiğinde; en düşük kullanım düzeyinin satışların getirisi (ROS) – ortalama 3,11 maddesinde olduğu görülmektedir. En yüksek kullanım düzeyinin ise yatırımın getirisi (ROI) – ortalama 3,26 ve aktif devir hızı – ortalama 3,25 maddelerinde olduğu görülmektedir.

Performans değerlendirme ölçeğinin genel ortalaması ise 3,49 olarak gözlemlenmiştir. Bu değer cevapların ortalamalarının “ortalamanın üzerinde” olduğunu göstermektedir.

3.5.2. Güvenilirlik Analizleri

Anket sorularının güvenilirliğini ölçmek ve ölçüm araçlarının ifadelerinin söz konusu kavramı ölçüp ölçmediğini tespit etmek amacıyla Cronbach Alpha değerlerine bakılmıştır. Elde edilen Cronbach Alpha değerleri aşağıda Tablo 42’de yer almaktadır

Tablo 42. Araştırmada Kullanılan Ölçekler ve Alt Boyutlarının Elde Dilen Bulgulara Göre Cronbach’s Alpha Katsayıları

	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha
Bütçeleme Araçları	5	0,785
Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	13	0,926
Faaliyet Araçları	4	0,821
Finansal Olmayan Performans	8	0,917
Finansal Performans	8	0,962
Performans Değerlendirme	16	0,946

Elde edilen bulgulara göre bütçeleme araçları ölçeğinin güvenilirliği (0,785) “oldukça güvenilir” diğer ölçeklerin güvenilirlikleri (stratejik yönetim muhasebesi araçları=0,926, faaliyet araçları=0,821, finansal olmayan performans=0,917, finansal performans=0,962 ve performans değerlendirme=0,946) ise “yüksek güvenilirliğe sahip” olarak tespit edilmiştir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR VE YORUMLAR

Araştırmanı bu bölümünde, seçilen örnekleme oluşturan Şanlıurfa il ve ilçelerinde bulunan devlet, özel ve üniversite hastanelerinde yöneticilik görevi yapmakta olan katılımcıların bazı demografik özellikleri incelenmiş, incelenmiş olan değişkenlere ait korelasyon analizi sonuçları raporlanmaktadır. Daha sonra regresyon analiz sonuçları raporlanıp yorumlanmaktadır.

4.1. Araştırmaya Katılanlara İlişkin Demografik Bulgular

Araştırmanın uygulaması, Şanlıurfa il ve ilçelerinde bulunan devlet, özel ve üniversite hastanelerinde yöneticilik görevi yapmakta olan kişilere uygulanmıştır. Aşağıda Tablo 43'te ankete katılmış olan katılımcıların frekans analizi yer almaktadır.

Tablo 43. Frekans Analizi

Demografik Değişkenler		Frekans	Yüzde
Cinsiyet	Erkek	134	67,7
	Kadın	64	32,3
Yaş	20-25	18	9,1
	26-31	52	26,3
	32-37	53	26,8
	38-43	41	20,7
	44-49	20	10,1
	50≥	14	7,1
Medeni Durumu	Evli	146	73,7
	Bekâr	52	26,3
Eğitim durumu	Doktora/Yüksek Lisans	42	21,2
	Lisans	92	46,5
	Önlisans	46	23,2
	Lise	17	8,6
	Ortaöğretim	1	0,5
Meslek Durumu	Doktor/Dış Hekimi	31	15,7

	Hemşire/Ebe	30	15,2
	Sağlık Yöneticisi	49	24,7
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	59	29,8
	Muhasebeci	22	11,1
	Mühendis	3	1,5
	Büro Çalışanı	3	1,5
	Mutemet	1	0,5
Yöneticilik Görevi	Başhekim/Başhekim Yardımcısı	32	16,2
	Müdür/Müdür Yardımcısı	20	10,1
	İdari ve Mali Hizmetler Müd./Müdür Yard.	25	12,6
	Destek ve Kalite Hizmetler Müd./Müd. Yard.	16	8,1
	Sağlık Bakım Hizmetleri Müd./Müdür Yard.	22	11,1
	Satın Alma	35	17,7
	Tahakkuk	9	4,5
	Faturalama	11	5,6
	Mutemet	28	14,1
Yöneticilik Süresi	1 Yıldan az	66	33,3
	1-5 Yıl	89	44,9
	6-10 Yıl	21	10,6
	11 Yıl ve üzeri	22	11,1
Hastane Statüsü	Devlet	145	73,2
	Özel	33	16,7
	Üniversite	20	10,1

Tablo 43'e göre ankete katılanların 64'ü kadın ve 134'ü erkekten oluşmaktadır. Katılanların yaş aralığına bakıldığında en büyük yığılmanın %26,8 ile 32-37 yaş grubunda ve en az yığılmanın da %7,1 ile 50≥ yaş grubunda olduğu gözlemlenmektedir. Bireylerin %73,7'sinin (n:146) evli ve %26,3'ünün (n:52) bekar olduğu tespit edilmiştir. Araştırmaya katılanların eğitim durumları incelendiğinde %0,5'inin ortaöğretim, %8,6'sının lise, %23,2'sinin önlisans, %46,5'inin lisans ve %21,2'sinin doktora/yüksek lisans seviyesine sahip oldukları gözlemlenmektedir. Katılımcıların %0,5'inin mutemet, %1,5'inin büro çalışanı, %1,5'inin mühendis, %11,1'inin muhasebeci, %29,8'inin sağlık teknisyeni/tekniker, %24,7'sinin sağlık yöneticisi, %15,2'sinin hemşire/ebe ve %15,7'sinin doktor/dış hekimi olduğu belirlenmektedir. Yöneticilik görevlerine bakıldığında %16,2'sinin başhekim/başhekim yardımcısı, %10,1'inin müdür/müdür yardımcısı, %12,6'sının idari ve mali hizmetler müdürü/müdür yardımcısı, %8,1'inin destek ve kalite hizmetleri müdür/müdür yardımcısı,

%11,1'inin sağlık bakım hizmetleri m¼d¼r/m¼d¼r yardımcısı, %17,7'sinin satın alma, %4,5'inin tahakkuk, %5,6'sının faturalama ve %14,1'inin mutemet olarak çalıştıkları gözlemlenmektedir. Yöneticilik sürelerinde en büyük yığılma %44,9'la 1-5 yıl aralığında iken en az yığılma %10,6'yla 6-10 yıl aralığında olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların %72,2'sinin devlet hastanesinde, %16,7'sinin özel hastanede ve %10,1'inin üniversite hastanesinde çalıştıkları gözlemlenmektedir.

4.2. Araştırma Değişkenlerinin Demografik Değişkenler Açısından Analizi

Araştırmada kullanılan b¼teleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları, faaliyet araçları, performans değerlendirme ölçeklerinin demografik değişkenler bakımından ayrı ayrı incelemesi yapılmıştır.

4.2.1. B¼teleme Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

B¼teleme araçları ölçeği demografik değişkenlerde yer alan bütün özellikler açısından aşağıda Tablo 44'te yer almaktadır.

Tablo 44. B¼teleme Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

		N	Ort.	Std. Sapma	t	P
Cinsiyetiniz	Kadın	64	3,66	0,759	1,899	0,059
	Erkek	134	3,40	0,954		
Medeni Durum	Evli	146	3,50	0,934	0,219	0,827
	Bekar	52	3,46	0,815		
		N	Ort.	Std. Sapma	f	P
Eğitim Durumu	Doktora/Yüksek Lisans	42	3,43	0,935	1,105	0,348
	Lisans	92	3,54	0,839		
	Ön lisans	46	3,35	0,936		
	Lise	17	3,77	1,074		
Yaş Grupları	20-25	18	3,74	0,662	0,815	0,517
	26-31	52	3,52	0,954		
	32-37	53	3,41	0,839		
	38-43	41	3,66	0,869		
	44-49	20	3,14	0,940		
	50 ve üzeri	14	3,40	1,169		
Meslek	Doktor/Diş Hekimi	31	3,46	0,830	0,815	0,517
	Hemşire/Ebe	30	3,71	0,961		
	Sağlık Yöneticisi	49	3,39	0,875		
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	59	3,48	0,925		
	Muhasebeci	22	3,69	0,873		
Yöneticilik Görevi	Başhekim/Başhekim Yardımcısı	32	3,42	0,856	1,841	0,094
	M¼d¼r/M¼d¼r Yardımcısı	20	3,46	0,694		
	İdari ve Mali Hizmet. M¼d./M¼d. Yard.	25	3,19	1,114		

	Destek ve Kalite Hizmet. Müd./Müd. Yard.	16	3,67	0,602		
	Sağlık Bakım Hizmet. Müd./Müd. Yard.	22	3,90	0,730		
	Satın Alma	35	3,65	0,756		
Yöneticilik Süresi	1 yıldan az	66	3,67	0,909	2,045	0,109
	1-5 yıl	89	3,44	0,882		
	6-10 yıl	21	3,14	0,694		
	11 yıl ve zeri	22	3,52	1,064		
Hastane Statüsü	Devlet Hastanesi	145	3,55	0,953	3,625	0,028
	zel Hastane	33	3,56	0,622		
	niversite Hastanesi	20	2,98	0,776		

Btçeleme araçları değişkeni cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan student-t testine göre btçeleme araçları değişkeninde cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Btçeleme araçları değişkeni eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevleri ve yöneticilik süresi değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre btçeleme araçları değişkeninde eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevleri ve yöneticilik süresi değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Btçeleme araçları değişkeni çalışılan hastane statüsü değişkeni açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre btçeleme araçları değişkeninde hastane statüsü değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Yapılan tukey testi sonucunda farkın kaynağının; devlet hastanesi ile niversite hastanesi olduğu tespit edilmiştir. Aşağıda Tablo 45'te tukey testi sonucu yer almaktadır.

Tablo 45. Btçeleme Araçları Değişkeninin alışılan Hastanenin Statüsü Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları

Grup (i)	Grup (j)	Fark (i-j)	Standart hata	p
Devlet Hastanesi	zel Hastane	-0,01463	0,17181	0,996
	niversite Hastanesi	,56264*	0,21248	0,024
Özel Hastane	Devlet Hastanesi	0,01463	0,17181	0,996
	niversite Hastanesi	0,57727	0,25243	0,060
Üniversite Hastanesi	Devlet Hastanesi	-,56264*	0,21248	0,024
	zel Hastane	-0,57727	0,25243	0,060

4.2.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları leğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

Stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeği demografik değişkenlerde yer alan bütün özellikler açısından aşağıda Tablo 46’da yer almaktadır.

Tablo 46. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

		N	Ort.	Std. Sapma	t	P
Cinsiyetiniz	Kadın	64	3,73	0,945	-1,873	0,063
	Erkek	134	3,99	0,867		
Medeni Durum	Evli	146	3,48	0,963	-0,012	0,990
	Bekar	52	3,48	0,875		
		N	Ort.	Std. Sapma	f	P
Eğitim Durumu	Doktora/Yüksek Lisans	42	3,66	0,892	1,123	0,341
	Lisans	92	3,55	0,871		
	Ön lisans	46	3,36	0,861		
	Lise	17	3,72	1,121		
Yaş Grupları	20-25	18	3,88	0,956	0,704	0,590
	26-31	52	3,87	0,967		
	32-37	53	3,85	0,882		
	38-43	41	4,09	0,825		
	44-49	20	3,83	0,774		
	50 ve üzeri	14	3,95	1,079		
Meslek	Doktor/Dış Hekimi	31	3,48	0,860	0,100	0,982
	Hemşire/Ebe	30	3,59	0,949		
	Sağlık Yöneticisi	49	3,50	0,893		
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	59	3,52	0,986		
	Muhasebeci	22	3,44	1,019		
Yöneticilik Görevi	Başhekim/Başhekim Yardımcısı	32	3,44	0,875	0,814	0,561
	Müdür/Müdür Yardımcısı	20	3,49	0,806		
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	25	3,50	1,006		
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	16	3,28	1,188		
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	22	3,85	0,755		
	Satın Alma	35	3,61	0,976		
	Mutemet	28	3,39	0,984		
Yöneticilik Süresi	1 yıldan az	66	3,64	0,908	0,400	0,753
	1-5 yıl	89	3,50	0,876		
	6-10 yıl	21	3,46	0,671		
	11 yıl ve üzeri	22	3,52	1,130		
Hastane Statüsü	Devlet Hastanesi	145	3,52	0,966	3,161	0,045
	Özel Hastane	33	3,62	0,698		
	Üniversite Hastanesi	20	3,00	0,980		

Stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeni cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan student-t testine göre stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninde cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeni eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevleri ve yöneticilik süresi değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan

ANOVA testine göre stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninde eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevleri ve yöneticilik süresi değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeni çalışılan hastane statüsü değişkeni açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninde hastane statüsü değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Yapılan tukey testi sonucunda farkın kaynağının özel hastane ile üniversite hastanesi olduğu tespit edilmiştir. Aşağıda Tablo 47’de tukey testi sonucu yer almaktadır.

Tablo 47. Stratejik Yönetim Muhasebe Araçları Değişkeninin Çalışılan Hastanenin Statüsü Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları

Grup (i)	Grup (j)	Fark (i-j)	Standart hata	p
Devlet Hastanesi	Özel Hastane	-0,09983	0,17918	0,843
	Üniversite Hastanesi	0,51870	0,22159	0,053
Özel Hastane	Devlet Hastanesi	0,09983	0,17918	0,843
	Üniversite Hastanesi	0,61853	0,26326	0,050
Üniversite Hastanesi	Devlet Hastanesi	-0,51870	0,22159	0,053
	Özel Hastane	-0,61853	0,26326	0,050

4.2.2. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

Faaliyet araçları ölçeği demografik değişkenlerde yer alan bütün özellikler açısından aşağıda Tablo 48’de yer almaktadır.

Tablo 48. Faaliyet Araçları Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

		N	Ort.	Std. Sapma	t	p
Cinsiyetiniz	Kadın	64	3,49	0,933	0,099	0,921
	Erkek	134	3,48	0,945		
Medeni Durum	Evli	146	3,97	0,897	1,685	0,094
	Bekar	52	3,73	0,886		
		N	Ort.	Std. Sapma	f	p
Eğitim Durumu	Doktora/Yüksek Lisans	42	3,95	0,736	1,013	0,388
	Lisans	92	4,01	0,845		
	Ön lisans	46	3,74	1,010		
	Lise	17	3,81	1,197		
Yaş Grupları	20-25	18	3,76	0,947	0,100	0,982
	26-31	52	3,49	0,861		
	32-37	53	3,46	0,923		
	38-43	41	3,62	0,919		
	44-49	20	3,06	0,949		
	50 ve üzeri	14	3,47	1,234		

Meslek	Doktor/Dış Hekimi	31	3,77	0,772	0,704	0,590
	Hemşire/Ebe	30	3,95	0,862		
	Sağlık Yöneticisi	49	4,08	0,715		
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	59	3,87	1,052		
	Muhasebeci	22	3,95	0,915		
Yöneticilik Görevi	Başhekim/Başhekim Yardımcısı	32	3,76	0,761	1,464	0,193
	Müdür/Müdür Yardımcısı	20	4,00	0,823		
	İdari ve Mali Hizmet. Müd./Müd. Yard.	25	3,98	0,898		
	Destek ve Kalite Hizmet. Müd./Müd. Yard.	16	4,06	0,710		
	Sağlık Bakım Hizmet. Müd./Müd. Yard.	22	4,35	0,735		
	Satın Alma	35	3,89	0,910		
	Mutemet	28	3,73	1,029		
Yöneticilik Süresi	1 yıldan az	66	3,93	1,047	0,242	0,867
	1-5 yıl	89	3,90	0,744		
	6-10 yıl	21	3,79	0,853		
	11 yıl ve üzeri	22	4,01	1,070		
Hastane Statüsü	Devlet Hastanesi	145	3,96	0,901	2,501	0,085
	Özel Hastane	33	3,95	0,736		
	Üniversite Hastanesi	20	3,49	1,050		

Faaliyet araçları değişkeni cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan student-t testine göre faaliyet araçları değişkeninde cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Faaliyet araçları değişkeni eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevleri, yöneticilik süresi ve hastane statüsü değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninde eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevleri, yöneticilik süresi ve hastane statüsü değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

4.2.3. Finansal Olmayan Performans Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

Finansal olmayan performans ölçeği demografik değişkenlerde yer alan bütün özellikler açısından aşağıda Tablo 49'da yer almaktadır.

Tablo 49. Finansal Olmayan Performans Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

		N	Ort.	Std. Sapma	t	p
Cinsiyetiniz	Kadın	64	3,60	0,974	-1,821	0,070
	Erkek	134	3,85	0,835		
Medeni Durum	Evli	146	3,84	0,856	1,929	0,055

	Bekar	52	3,57	0,948		
		N	Ort.	Std. Sapma	f	p
Eğitim Durumu	Doktora/Yüksek Lisans	42	4,07	0,597	6,373	0,000
	Lisans	92	3,88	0,801		
	Ön lisans	46	3,33	1,012		
	Lise	17	3,68	1,178		
Yaş Grupları	20-25	18	3,56	0,930	2,148	0,061
	26-31	52	3,63	0,918		
	32-37	53	3,63	0,877		
	38-43	41	3,98	0,849		
	44-49	20	4,14	0,565		
	50 ve üzeri	14	4,02	1,053		
Meslek	Doktor/Dış Hekimi	31	4,05	0,560	3,632	0,007
	Hemşire/Ebe	30	3,82	0,758		
	Sağlık Yöneticisi	49	4,05	0,636		
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	59	3,53	1,049		
	Muhasebeci	22	3,58	1,062		
Yöneticilik Görevi	Başhekim/Başhekim Yardımcısı	32	4,07	0,556	2,965	0,009
	Müdür/Müdür Yardımcısı	20	3,92	0,689		
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	25	4,00	0,839		
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	16	3,59	0,839		
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	22	4,22	0,626		
	Satın Alma	35	3,70	0,967		
	Mutemet	28	3,42	1,048		
Yöneticilik Süresi	1 yıldan az	66	3,70	0,995	0,893	0,446
	1-5 yıl	89	3,83	0,761		
	6-10 yıl	21	3,58	0,786		
	11 yıl ve üzeri	22	3,95	1,100		
Hastane Statüsü	Devlet Hastanesi	145	3,85	0,875	5,068	0,007
	Özel Hastane	33	3,78	0,821		
	Üniversite Hastanesi	20	3,19	0,909		

Finansal olmayan performans değişkeni cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan student-t testine göre finansal olmayan performans değişkeninde cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Finansal olmayan performans değişkeni yaş grupları ve yöneticilik süresi değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre finansal olmayan performans değişkeninde yaş grupları ve yöneticilik süresi değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Finansal olmayan performans değişkeni eğitim durumu değişkeni açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre finansal olmayan performans değişkeninde eğitim durumu değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Yapılan tukey testi sonucunda farkın kaynağının doktora/yüksek lisans ile önlisans ve lisans ile önlisans olduğu tespit edilmiştir. Aşağıda Tablo 50’de tukey testi sonucu yer almaktadır.

Tablo 50. Finansal Olmayan Performans Değişkeninin Eğitim Durumu Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları

Grup (i)	Grup (j)	Fark (i-j)	Standart hata	p
Doktora/Yüksek Lisans	Lisans	0,18666	0,15929	0,645
	Önlisans	,73965*	0,18256	0,000
	Lise	0,39198	0,24589	0,384
Lisans	Doktora/Yüksek Lisans	-0,18666	0,15929	0,645
	Önlisans	,55299*	0,15447	0,002
	Lise	0,20532	0,22582	0,800
Önlisans	Doktora/Yüksek Lisans	-,73965*	0,18256	0,000
	Lisans	-,55299*	0,15447	0,002
	Lise	-0,34767	0,24279	0,481
Lise	Doktora/Yüksek Lisans	-0,39198	0,24589	0,384
	Lisans	-0,20532	0,22582	0,800
	Önlisans	0,34767	0,24279	0,481

Finansal olmayan performans değişkeni meslek değişkeni açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre finansal olmayan performans değişkeninde meslek değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmaktadır ($p < 0,05$). Yapılan tukey testi sonucunda farkın kaynağının doktor/dış hekimi ile sağlık teknisyeni/teknikeri ve sağlık yöneticisi ile sağlık teknisyeni/teknikeri olduğu tespit edilmiştir. Aşağıda Tablo 51’de tukey testi sonucu yer almaktadır.

Tablo 51. Finansal Olmayan Performans Değişkeninin Meslek Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları

Grup (i)	Grup (j)	Fark (i-j)	Standart hata	p
Doktor/Dış Hekimi	Hemşire/Ebe	0,23575	0,21653	0,812
	Sağlık Yöneticisi	0,00140	0,19403	1,000
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	,52064*	0,18755	0,047
	Muhasebeci	0,47287	0,23569	0,267
Hemşire/Ebe	Doktor/Dış Hekimi	-0,23575	0,21653	0,812
	Sağlık Yöneticisi	-0,23435	0,19600	0,754
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	0,28489	0,18959	0,562
	Muhasebeci	0,23712	0,23732	0,855
Sağlık Yöneticisi	Doktor/Dış Hekimi	-0,00140	0,19403	1,000
	Hemşire/Ebe	0,23435	0,19600	0,754
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	,51924*	0,16341	0,015
	Muhasebeci	0,47147	0,21698	0,195
Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	Doktor/Dış Hekimi	-,52064*	0,18755	0,047
	Hemşire/Ebe	-0,28489	0,18959	0,562

	Sağlık Yöneticisi	-,51924*	0,16341	0,015
	Muhasebeci	-0,04777	0,21120	0,999
Muhasebeci	Doktor/Dış Hekimi	-0,47287	0,23569	0,267
	Hemşire/Ebe	-0,23712	0,23732	0,855
	Sağlık Yöneticisi	-0,47147	0,21698	0,195
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	0,04777	0,21120	0,999

Finansal olmayan performans değişkeni yöneticilik görevleri açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre finansal olmayan performans değişkeninde yöneticilik görevleri değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmaktadır ($p < 0,05$). Yapılan tukey testi sonucunda farkın kaynağının başhekim/başhekim yardımcısı ile mutemet ve sağlık bakım hizmetleri müdür/müdür yardımcısı ile mutemet olduğu tespit edilmiştir. Aşağıda Tablo 52’de tukey testi sonucu yer almaktadır.

Tablo 52. Finansal Olmayan Performans Değişkeninin Yöneticilik Görevi Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları

Grup (i)	Grup (j)	Fark (i-j)	std hata	P
Başhekim/Başhekim Yard.	Müdür/Müdür Yard.	0,14766	0,23447	0,996
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	0,06641	0,21957	1,000
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	0,48047	0,25186	0,478
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,14950	0,22782	0,995
	Satın Alma	0,36283	0,20119	0,548
	Mutemet	,64230*	0,21286	0,046
Müdür/Müdür Yard.	Başhekim/Başhekim Yard.	-0,14766	0,23447	0,996
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,08125	0,24677	1,000
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	0,33281	0,27590	0,891
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,29716	0,25414	0,905
	Satın Alma	0,21518	0,23057	0,967
	Mutemet	0,49464	0,24083	0,385
İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	Başhekim/Başhekim Yard.	-0,06641	0,21957	1,000
	Müdür/Müdür Yard.	0,08125	0,24677	1,000
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	0,41406	0,26335	0,700
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,21591	0,24046	0,972
	Satın Alma	0,29643	0,21540	0,814
	Mutemet	0,57589	0,22634	0,150
Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	Başhekim/Başhekim Yard.	-0,48047	0,25186	0,478
	Müdür/Müdür Yard.	-0,33281	0,27590	0,891
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,41406	0,26335	0,700
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,62997	0,27027	0,236

	Satın Alma	-0,11763	0,24824	0,999
	Mutemet	0,16183	0,25779	0,996
Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	Başhekim/Başhekim Yard.	0,14950	0,22782	0,995
	Müdür/Müdür Yard.	0,29716	0,25414	0,905
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	0,21591	0,24046	0,972
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	0,62997	0,27027	0,236
	Satın Alma	0,51234	0,22381	0,255
	Mutemet	,79180*	0,23435	0,015
Satın Alma	Başhekim/Başhekim Yard.	-0,36283	0,20119	0,548
	Müdür/Müdür Yard.	-0,21518	0,23057	0,967
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,29643	0,21540	0,814
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	0,11763	0,24824	0,999
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,51234	0,22381	0,255
	Mutemet	0,27946	0,20856	0,832
Mutemet	Başhekim/Başhekim Yard.	-,64230*	0,21286	0,046
	Müdür/Müdür Yard.	-0,49464	0,24083	0,385
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,57589	0,22634	0,150
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	-0,16183	0,25779	0,996
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	-,79180*	0,23435	0,015
	Satın Alma	-0,27946	0,20856	0,832

Finansal olmayan performans değişkeni çalışılan hastane statüsü açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre finansal olmayan performans değişkeninde çalışılan hastane statüsü değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmaktadır ($p < 0,05$). Yapılan tukey testi sonucunda farkın kaynağının devlet hastanesi ile üniversite hastanesi olduğu tespit edilmiştir. Aşağıda Tablo 53'te tukey testi sonucu yer almaktadır.

Tablo 53. Finansal Olmayan Performans Değişkeninin Çalışılan Hastane Statüsü Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları

Grup (i)	Grup (j)	Fark (i-j)	Standart hata	P
Devlet Hastanesi	Özel Hastane	0,07780	0,16777	0,888
	Üniversite Hastanesi	,66056*	0,20748	0,005
Özel Hastane	Devlet Hastanesi	-0,07780	0,16777	0,888
	Üniversite Hastanesi	,58277*	0,24649	0,050
Üniversite Hastanesi	Devlet Hastanesi	-,66056*	0,20748	0,005
	Özel Hastane	-,58277*	0,24649	0,050

4.2.4. Finansal Performans Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

Finansal performans ölçeği demografik değişkenlerde yer alan bütün özellikler açısından aşağıda Tablo 54’te yer almaktadır.

Tablo 54. Finansal Performans Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

		N	Ort.	Std. Sapma	t	p
Cinsiyetiniz	Kadın	64	3,08	1,257	-1,024	0,307
	Erkek	134	3,25	1,088		
Medeni Durum	Evli	146	3,27	1,086	1,583	0,115
	Bekar	52	2,98	1,284		
		N	Ort.	Std. Sapma	f	p
Eğitim Durumu	Doktora/Yüksek Lisans	42	3,46	0,995	1,945	0,124
	Lisans	92	3,21	1,146		
	Ön lisans	46	2,89	1,218		
	Lise	17	3,33	1,230		
Yaş Grupları	20-25	18	3,31	1,391	0,399	0,849
	26-31	52	3,02	1,190		
	32-37	53	3,24	1,062		
	38-43	41	3,32	1,248		
	44-49	20	3,24	0,908		
	50 ve üzeri	14	3,17	1,048		
Meslek	Doktor/Dış Hekimi	31	3,46	0,893	1,598	0,177
	Hemşire/Ebe	30	2,93	1,254		
	Sağlık Yöneticisi	49	3,44	0,914		
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	59	3,05	1,305		
	Muhasebeci	22	3,20	1,272		
Yöneticilik Görevi	Başhekim/Başhekim Yardımcısı	32	3,49	0,902	1,486	0,186
	Müdür/Müdür Yardımcısı	20	3,45	0,894		
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd. Yard.	25	3,47	0,867		
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	16	2,95	1,225		
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	22	2,81	1,396		
	Satın Alma	35	3,40	1,323		
	Mutemet	28	3,03	1,292		
Yöneticilik Süresi	1 yıldan az	66	3,18	1,310	0,165	0,920
	1-5 yıl	89	3,18	1,066		
	6-10 yıl	21	3,18	1,012		
	11 yıl ve üzeri	22	3,36	1,111		
Hastane Statüsü	Devlet Hastanesi	145	3,20	1,250	0,751	0,473
	Özel Hastane	33	3,35	0,733		
	Üniversite Hastanesi	20	2,95	0,878		

Finansal performans değişkeni cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan student-t testine göre finansal performans değişkeninde cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Finansal performans değişkeni eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevi,

yöneticilik süresi ve hastane statüsü değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre finansal performans değişkeninde eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevi, yöneticilik süresi ve hastane statüsü değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

4.2.5. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

Performans değerlendirme ölçeği demografik değişkenlerde yer alan bütün özellikler açısından aşağıda Tablo 55'te yer almaktadır.

Tablo 55. Performans Değerlendirme Ölçeğinin Demografik Değişkenler Açısından İncelenmesi

		N	Ort.	Std. Sapma	t	p
Cinsiyetiniz	Kadın	64	3,34	0,976	-1,547	0,124
	Erkek	134	3,55	0,859		
Medeni Durum	Evli	146	3,56	0,861	1,958	0,052
	Bekar	52	3,27	0,986		
		N	Ort.	Std. Sapma	f	p
Eğitim Durumu	Doktora/Yüksek Lisans	42	3,76	0,703	4,353	0,005
	Lisans	92	3,55	0,832		
	Ön lisans	46	3,11	1,008		
	Lise	17	3,50	1,150		
Yaş Grupları	20-25	18	3,43	1,053	0,890	0,489
	26-31	52	3,32	0,928		
	32-37	53	3,44	0,908		
	38-43	41	3,65	0,926		
	44-49	20	3,69	0,575		
	50 ve üzeri	14	3,59	0,896		
Meslek	Doktor/Dış Hekimi	31	3,75	0,620	2,698	0,032
	Hemşire/Ebe	30	3,37	0,852		
	Sağlık Yöneticisi	49	3,74	0,642		
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	59	3,29	1,062		
	Muhasebeci	22	3,39	1,086		
Yöneticilik Görevi	Başhekim/Başhekim Yardımcısı	32	3,78	0,626	1,554	0,164
	Müdür/Müdür Yardımcısı	20	3,68	0,686		
	İdari ve Mali Hiz. Müd./Müd.Yard.	25	3,73	0,779		
	Destek ve Kalite Hiz. Müd./Müd. Yard.	16	3,27	0,980		
	Sağlık Bakım Hiz. Müd./Müd. Yard.	22	3,51	0,822		
	Satın Alma	35	3,55	1,031		
	Mutemet	28	3,23	1,068		
Yöneticilik Süresi	1 yıldan az	66	3,44	1,004	0,428	0,733
	1-5 yıl	89	3,50	0,812		
	6-10 yıl	21	3,38	0,821		
	11 yıl ve üzeri	22	3,66	1,027		
Hastane	Devlet Hastanesi	145	3,53	0,940		

Statüsü	Özel Hastane	33	3,56	0,702	2,418	0,092
	Üniversite Hastanesi	20	3,07	0,839		

Performans değerlendirme değişkeni cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan student-t testine göre performans değerlendirme değişkeninde cinsiyet ve medeni durum değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Performans değerlendirme değişkeni yaş grupları, yöneticilik görevi, yöneticilik süresi ve hastane statüsü değişkenleri açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre performans değerlendirme değişkeninde yaş grupları, yöneticilik görevi, yöneticilik süresi ve hastane statüsü değişkenleri açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır ($p>0,05$).

Performans değerlendirme değişkeni eğitim durumu değişkeni açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre performans değerlendirme değişkeninde eğitim durumu değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Yapılan tukey testi sonucunda farkın kaynağının doktora/yüksek lisans ile önlisans ve lisans ile önlisans olduğu tespit edilmiştir. Aşağıda Tablo 56’da tukey testi sonucu yer almaktadır.

Tablo 56. Performans Değerlendirme Değişkeninin Eğitim Durumu Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları

Grup (i)	Grup (j)	Fark (i-j)	Standart hata	p
Doktora/Yüksek Lisans	Lisans	0,21367	0,16421	0,563
	Önlisans	,65457*	0,18820	0,003
	Lise	0,25823	0,25348	0,739
Lisans	Doktora/Yüksek Lisans	-0,21367	0,16421	0,563
	Önlisans	,44090*	0,15924	0,031
	Lise	0,04456	0,23279	0,998
Önlisans	Doktora/Yüksek Lisans	-,65457*	0,18820	0,003
	Lisans	-,44090*	0,15924	0,031
	Lise	-0,39634	0,25029	0,390
Lise	Doktora/Yüksek Lisans	-0,25823	0,25348	0,739
	Lisans	-0,04456	0,23279	0,998
	Önlisans	0,39634	0,25029	0,390

Performans değerlendirme değişkeni meslek değişkeni açısından incelendiğinde; yapılan ANOVA testine göre performans değerlendirme değişkeninde meslek değişkeni açısından istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmaktadır ($p<0,05$). Yapılan tukey testi sonucunda farkın kaynağının sağlık yöneticisi ile sağlık teknisyeni/teknikeri olduğu tespit

edilmiştir. Aşağıda Tablo 57’de tukey testi sonucu yer almaktadır.

Tablo 57. Performans Değerlendirme Değişkeninin Meslek Değişkeni Açısından İncelenmesinde Tukey Testi Bulguları

Grup (i)	Grup (j)	Fark (i-j)	Standart hata	p
Doktor/Dış Hekimi	Hemşire/Ebe	0,38112	0,22416	0,436
	Sağlık Yöneticisi	0,00913	0,20087	1,000
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	0,46378	0,19416	0,123
	Muhasebeci	0,36199	0,24400	0,574
Hemşire/Ebe	Doktor/Dış Hekimi	-0,38112	0,22416	0,436
	Sağlık Yöneticisi	-0,37198	0,20291	0,358
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	0,08266	0,19627	0,993
	Muhasebeci	-0,01913	0,24568	1,000
Sağlık Yöneticisi	Doktor/Dış Hekimi	-0,00913	0,20087	1,000
	Hemşire/Ebe	0,37198	0,20291	0,358
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	0,45464	0,16917	0,050
	Muhasebeci	0,35285	0,22463	0,518
Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	Doktor/Dış Hekimi	-0,46378	0,19416	0,123
	Hemşire/Ebe	-0,08266	0,19627	0,993
	Sağlık Yöneticisi	-0,454644	0,16917	0,050
	Muhasebeci	-0,10179	0,21865	0,990
Muhasebeci	Doktor/Dış Hekimi	-0,36199	0,24400	0,574
	Hemşire/Ebe	0,01913	0,24568	1,000
	Sağlık Yöneticisi	-0,35285	0,22463	0,518
	Sağlık Teknisyeni/Teknikeri	0,10179	0,21865	0,990

4.3. Korelasyon Analizine İlişkin Bulgular

Aşağıda Tablo 58’de bütçeleme araçlarının, faaliyet araçlarının, stratejik yönetim muhasebesi araçlarının, finansal olmayan performans değerlemenin, finansal performans değerlemenin ve genel performans değerlemenin aralarındaki korelasyon katsayıları yer almaktadır.

Tablo 58. Araştırma Değişkenlerinin Aralarındaki İlişkileri İçin Korelasyon Katsayıları

Korelasyon		Bütçeleme Araçları	Faaliyet Araçları	Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Finansal Olmayan Performans	Finansal Performans	Performans Değerlendir
Bütçeleme Araçları	Korelasyon katsayısı	1	,576**	,637**	,428**	,272**	,383**
	p		,000	,000	,000	,000	,000

Faaliyet Araçları	Korelasyon katsayısı p		1	,612** ,000	,562** ,000	,239** ,001	,428** ,000
Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Korelasyon katsayısı p			1	,467** ,000	,511** ,000	,554** ,000
Finansal Olmayan Performans	Korelasyon katsayısı p				1	,567** ,000	,852** ,000
Finansal Performans	Korelasyon katsayısı p					1	,914** ,000
Performans Değerlendirme	Korelasyon katsayısı p						1

Bütçeleme araçları, faaliyet araçları, stratejik yönetim muhasebe araçları, performans değerlendirme ölçekleri ile performans değerlendirme ölçeğinin alt boyutları olan finansal olmayan performans ve finansal performans boyutlarının kendi aralarındaki ilişkileri için korelasyon katsayıları Tablo 58’de verilmektedir. Tüm korelasyon katsayıları istatistiksel olarak anlamlı bulunmaktadır. Bütün katsayıların pozitif olması bu değişkenler arasında olumlu (pozitif) yönde ilişki olduğu şeklinde yorumlanmaktadır. Yani değişkenlerden herhangi birisinde artma olduğunda diğer değişkenlerde de artma olması beklenmektedir. Korelasyon katsayılarına göre en yüksek ilişki performans değerlendirme ölçeği ile onun alt boyutu olan finansal performans arasında olduğu görülmektedir. Finansal performansın alt boyutları dikkate alınmadığında en yüksek ilişkinin stratejik yönetim muhasebesi araçları ile bütçeleme araçları arasında olduğu görülmektedir (0,637). En düşük ilişkinin ise faaliyet araçları ile finansal performans arasında olduğu sonucuna varılmaktadır (0,239).

4.4. Regresyon Analizi

Aşağıda Tablo 59’da bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin finansal performansa etkisi için doğrusal regresyon analizi bulguları yer almaktadır.

Tablo 59. Bütçeleme Araçları, Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Faaliyet Araçları Değişkenlerinin Finansal Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları

	Regresyon katsayıları	Standard regresyon katsayıları	t	p
Sabit	1,284		3,746	0,000
Bütçeleme Araçları	-0,052	-0,041	-0,486	0,627
Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	0,781	0,610	6,783	0,000
Faaliyet Araçları	-0,172	-0,135	-1,593	0,113
R	R kare	Düzeltilmiş R kare	F	p

0,509	0,260	0,248	22,668	0,000
-------	-------	-------	--------	-------

Bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin finansal performansa etkisi için doğrusal regresyon analizi bulguları Tablo 59’da verilmektedir. Yapılan ANOVA testine göre model istatistiksel olarak anlamlı bulunmaktadır. Ayrıca model için düzeltilmiş R-kare katsayısı 0,248 olarak hesaplanmaktadır. Bu değer, finansal performanstaki değişkenliğin %24,8 ini doğrusal regresyon modeli aracılığıyla bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenleri tarafından açıklandığını göstermektedir.

Bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin finansal performansa etkisi için doğrusal regresyon modelinin katsayılarının tahmini için elde edilen bulgulara göre, stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninin katsayısı istatistiksel olarak anlamlı, bütçeleme araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin katsayıları istatistiksel olarak anlamsız bulunmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninin katsayısının pozitif olması, bu değişkenin finansal performans değişkeni üzerinde olumlu yönde (pozitif) etkisi olduğu anlamına gelmektedir. Katsayısı anlamsız bulunan bütçeleme araçları ve faaliyet araçları değişkenleri modelden çıkarılarak yeni bir model oluşturulmaktadır. Aşağıda Tablo 60’da yönetim muhasebesi araçlarının finansal performansa etkisini ölçmek için doğrusal regresyon analizi bulguları yer almaktadır.

Tablo 60. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Finansal Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları

	Regresyon katsayıları	Standard regresyon katsayıları	t	p
Sabit	0,948		3,267	0,001
Stratejik Yönetim Muhasebe Araçları	0,635	0,496	8,004	0,000
R	R kare	Düzeltilmiş R kare	F	p
0,496	0,246	0,243	64,070	0,000

Modelde anlamsız bulunan bütçeleme araçları ve faaliyet araçları değişkenleri modelden çıkarılarak yeni bir regresyon modeli oluşturulmaktadır. Bir bağımsız değişken içeren model yine anlamlı bulunmaktadır. Ayrıca model için düzeltilmiş R-kare katsayısı 0,243 olarak hesaplanmaktadır. Bu değer, finansal performans değişkenindeki değişkenliğin %24,3 ünün doğrusal regresyon modeli aracılığıyla stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeni tarafından açıklandığını göstermektedir.

Yeni regresyon modelinin katsayılarının tahmini bulgularına göre bağımsız değişken olarak alınan stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninin katsayısı t testine göre anlamlı bulunmaktadır. Elde edilen modele göre bağımsız değişkenin finansal performans değişkeni üzerinde pozitif etkisi olmaktadır. Buna göre finansal performans Y, stratejik yönetim muhasebesi araçları X1 ile gösterilirse doğrusal regresyon modeli

$$Y = 0,948 + 0,635 \times X1$$

olarak elde edilmektedir. Ayrıca standart katsayılara göre, stratejik yönetim muhasebesi araçları 1 br artış finansal performans değişkeninde 0,496 br artışa neden olması beklenmektedir. Elde edilen bulgulara göre H4b hipotezi kabul, H5b ve H6b hipotezleri red edilmektedir.

Aşağıda Tablo 61’de bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin finansal olmayan performansa etkisi için doğrusal regresyon analizi bulguları yer almaktadır.

Tablo 61. Bütçeleme Araçları, Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Faaliyet Araçları Değişkenlerinin Finansal Olmayan Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları

	Regresyon katsayıları	Standard regresyon katsayıları	t	p
Sabit	1,325		5,310	0,000
Bütçeleme Araçları	0,087	0,089	1,129	0,260
Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	0,169	0,171	2,021	0,045
Faaliyet Araçları	0,395	0,400	5,040	0,000
R	R kare	Düzeltilmiş R kare	F	p
0,589	0,346	0,336	34,265	0,000

Bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin finansal olmayan performansa etkisi için doğrusal regresyon analizi bulguları Tablo 61’de verilmektedir. Yapılan ANOVA testine göre model istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Ayrıca model için düzeltilmiş R-kare katsayısı 0,336 olarak hesaplanmaktadır Bu değer, finansal olmayan performanstaki değişkenliğin %33,6 sını doğrusal regresyon modeli aracılığıyla bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenleri tarafından açıklandığını göstermektedir.

Bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin finansal olmayan performansa etkisi için doğrusal regresyon modelinin katsayılarının tahmini için elde edilen bulgulara göre, bütçeleme araçları değişkeninin katsayısı

istatistiksel olarak anlamsız bulunmaktadır. Stratejik yönetim muhasebe araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin katsayıları istatistiksel olarak anlamlı bulunmaktadır. Bu katsayıların pozitif olması her iki değişkenin de finansal olmayan performans değişkeni üzerinde olumlu yönde (pozitif) etkisi olduğu anlamına gelmektedir. Katsayısı anlamsız bulunan bütçeleme araçları değişkeni modelden çıkarılarak yeni bir model oluşturulmaktadır.

Aşağıda Tablo 62’de stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin finansal olmayan performansa etkisi için doğrusal regresyon analizi bulguları yer almaktadır.

Tablo 62. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Faaliyet Araçları Değişkenlerinin Finansal Olmayan Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları

	Regresyon katsayıları	Standard regresyon katsayıları	t	p
Sabit	1,391		5,734	0,000
Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	0,210	0,211	2,765	0,006
Faaliyet Araçları	0,420	0,425	5,557	0,000
R	R kare	Düzeltilmiş R kare	F	p
0,585	0,342	0,335	50,689	0,000

Modelde anlamsız bulunan bütçeleme araçları değişkeni modelden çıkarılarak yeni bir regresyon modeli oluşturulmaktadır. İki bağımsız değişken içeren model yine anlamlı bulunmaktadır. Ayrıca model için düzeltilmiş R-kare katsayısı 0,335 olarak hesaplanmıştır Bu değer, finansal olmayan performans değişkenindeki değişkenliğin %33,5 inin doğrusal regresyon modeli aracılığıyla stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenleri tarafından açıklandığını göstermektedir.

Yeni regresyon modelinin katsayılarının tahmini bulgularına göre bağımsız değişken olarak alınan iki boyutun da katsayıları t testine göre anlamlı bulunmaktadır. Elde edilen modele göre değişkenlerin ikisinin de finansal olmayan performans değişkeni üzerinde pozitif etkisi bulunmaktadır. Buna göre finansal olmayan performans Y, stratejik yönetim muhasebesi araçları X1 ve faaliyet araçları X2 ile gösterilirse doğrusal regresyon modeli

$$Y = 1,391 + 0,210 \times X1 + 0,420 \times X2$$

olarak elde edilmektedir. Ayrıca standart katsayılara göre, Stratejik yönetim muhasebesi araçları 1 br artış finansal olmayan performans değişkeninde 0,211 br artışa ve faaliyet araçları değişkenindeki 1 br artış finansal olmayan performans değişkeninde 0,425 br artışa neden olması beklenmektedir. Katsayıların student-t istatistiği değerlerine bakıldığında faaliyet araçları değişkeninin finansal olmayan performans üzerinde daha yüksek öneme (etkiye) sahip

olduğu yorumu yapılabilmektedir. Elde edilen bulgulara göre H4a ve H6a hipotezleri kabul, H5a hipotezi red edilmektedir.

4.5. Araştırma Hipotezlerinin Sonuçları

Araştırma modeli kapsamında oluşturulan 30 hipotezden 5 tanesi kabul edilmiştir ve geriye kalan 25 tanesi red edilmiştir. Araştırma hipotezlerinin sonuçları aşağıda Tablo 63'te sunulmaktadır.

Tablo 63. Hipotez Sonuçları

HİPOTEZLER	SONUÇ
H _{1a} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının cinsiyetleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{1b} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının yaşları bakımından farklılık vardır.	Red
H _{1c} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının medeni durumları bakımından farklılık vardır.	Red
H _{1d} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının mezuniyet durumları bakımından farklılık vardır.	Red
H _{1e} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının meslekleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{1f} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik görevleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{1g} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik süreleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{1h} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının çalışmakta olduğu hastane türü bakımından farklılık vardır.	Kabul
H _{2a} : Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının cinsiyetleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{2b} : Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının yaşları bakımından farklılık vardır.	Red
H _{2c} : Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının medeni durumları bakımından farklılık vardır.	Red
H _{2d} : Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının mezuniyet durumları bakımından farklılık vardır.	Red
H _{2e} : Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının meslekleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{2f} : Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik görevleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{2g} : Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik süreleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{2h} : Bütçeleme araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının çalışmakta olduğu hastane türü bakımından farklılık vardır.	Kabul
H _{3a} : Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının cinsiyetleri bakımından farklılık vardır.	Red

H _{3b} : Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının yaşları bakımından farklılık vardır.	Red
H _{3c} : Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının medeni durumları bakımından farklılık vardır.	Red
H _{3d} : Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının mezuniyet durumları bakımından farklılık vardır.	Red
H _{3e} : Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının meslekleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{3f} : Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik görevleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{3g} : Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının hastanedeki yöneticilik süreleri bakımından farklılık vardır.	Red
H _{3h} : Faaliyet araçlarının kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının çalışmakta olduğu hastane türü bakımından farklılık vardır.	Red
H _{4a} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, hastanenin finansal olmayan performansını pozitif yönde etkilemektedir.	Kabul
H _{4b} : Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, hastanenin finansal performansını pozitif yönde etkilemektedir.	Kabul
H _{5a} :Bütçeleme araçlarının kullanımı, hastanenin finansal olmayan performansını pozitif yönde etkilemektedir.	Red
H _{5b} : Bütçeleme araçlarının kullanımı, hastanenin finansal performansını pozitif yönde etkilemektedir.	Red
H _{6a} :Faaliyet araçlarının kullanımı, hastanenin finansal olmayan performansını pozitif yönde etkilemektedir.	Kabul
H _{6b} : Faaliyet araçlarının kullanımı, hastanenin finansal performansını pozitif yönde etkilemektedir.	Red

Tablo 63'te görüldüğü gibi H_{1h}, H_{2h}, H_{4a}, H_{4b} ve H_{6a} hipotezleri kabul edilmektedir. Yani stratejik yönetim muhasebesi araçlarının da bütçeleme araçlarının da kullanım düzeyinde, hastane çalışanlarının çalışmakta olduğu hastane türü bakımından farklılık görülmektedir. Ayrıca stratejik yönetim muhasebesi araçlarının da faaliyet araçlarının da kullanımı, hastanenin finansal olmayan performansını pozitif yönde etkilemektedir. Yine aynı şekilde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımı, hastanenin finansal performansını pozitif yönde etkilemektedir. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarında ve bütçeleme araçlarında hastane türü pozitif yönde etki etmekte iken faaliyet araçlarında bu durum söz konusu olmamaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi araçları hastanenin hem finansal olmayan performansına hem de finansal performansına pozitif yönde etki etmekte iken faaliyet araçları hastanenin sadece finansal olmayan performansına pozitif yönde etki etmektedir. Bütçeleme araçları ise ne finansal olmayan performansa ne de finansal performansa pozitif yönde etki etmemektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇLAR VE ÖNERİLER

5.1. Sonuçlar

Yaşadığımız yüzyıl adeta yeni bir devrim içerisinde yer aldığımızı göstermektedir. Hem ticari sektörde hem de hizmet sektöründe yer alan şirketlerin bu devrime ayak uydurmak için bir çaba içinde oldukları görülmektedir. Geçmişten günümüze çeşitli medeniyetlerde muhasebenin, ekonomik alandaki konularda planlama ve karar alma için kullanılan bir çıkış noktası olduğu görülmektedir. Muhasebe, girişimcilerin faaliyet alanlarında finansal ve finansal olmayan bilgi sağlayan önemli bir yer tutmaktadır. Finansal ve finansal olmayan bilgi ihtiyaçlarının temelini oluşturan performans ölçüm modelleri stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarından beslenmektedir. Bu performans ölçüm modellerinin rekabette üstünlüğü sağladığı ve üst yönetimin de desteği ile performans değerlendirme sürecinin etkinliğini arttırdığı görülmüştür. Çünkü performans değerlendirme, kişinin kendisine verilen görev ve sorumluluklarını doğru zaman diliminde ne ölçüde çaba göstererek gerçekleştirip gerçekleştirmediğini ölçmektedir. Giderek karmaşıklaşan iş dünyasında rekabette yerini koruyup yok olmamak ve kâr sağlamak için hızlı çevresel değişimlere ve sürekli yenilenen tekniklere uyum sağlayabilmek çok büyük önem arz etmektedir. Bunu sağlayabilecek yöneticilerin artan bilgi ihtiyacı ile birlikte müşterilere zamanında, uygun fiyat ve kalitede hizmet sunmalarının yararlı olabileceği düşünülebilir. Bu sebeple yöneticilerin yenilikçi stratejilerini belirlerken her açıdan doğru karar alabilmelerinin ve doğru teknikleri kullanabilmelerinin büyük önem arz ettiği söylenebilir. Bilgi çağındaki gelişmelerin, gün geçtikçe yoğunlaşan küresel rekabetin, müşterilerin değişen isteklerine hızlı çözümler bulma ihtiyacının yöneticileri karar verme aşamasında yeni teknikler aramaya yönelttiği görülmüştür. Stratejik yönetim muhasebesinin bu yenilikçi stratejilerle uygun kararlar alınmasını sağlayacağı, gerekli bilgiyi sunacağı ve yöneticilerin ileri adımlar atmasına yardımcı olacağı düşünülmektedir. Bunun içindir ki strateji ile stratejik yönetim muhasebesinin bir bütün olarak ele alınmasının daha uygun olacağı düşünülebilir. Kısacası stratejik yönetim muhasebesinin, ister ticari işletmeler de olsun isterse de hizmet işletmelerin de olsun bulundukları sektörde rekabet üstünlüğü sağlamak için stratejik kararlarda yol gösterici olduğu kanısına varılabilir. Bir sektörde lider olmak isteniyorsa müşteri

memnuniyetini ön planda tutmak gerekebilir. Bunun için de rakiplerle nasıl mücadele edileceği hakkında bilinmesi gerekenlerin, gelişen ve değişen topluma ayak uydurabilmek için son teknolojiyi uygulamanın ve yeni stratejik yönetim muhasebesi teknikleri kullanmanın yararlı ve faydalı olacağı görülmektedir. Rekabet ortamında yöneticilerin istedikleri bilgilere anında ulaşabilmelerinin ve bunun sonucunda doğru-hızlı kararlar alabilmelerinin stratejik yönetim muhasebesi araçları ile değişim gösterebileceği düşünülmektedir.

Karmaşık yapıdaki bütün işletmeler gibi aynı aşamaları yaşayan bir hizmet sektörü de sağlık işletmeleridir. Sağlık işletmelerinin işlerini daha iyi yapabilmeleri için sağlık yöneticilerinin stratejik yönetim süreçlerini iyi ve etkin bir şekilde uygulayabilmeleri önem arz etmektedir. Bu şekilde sağlık işletmelerinin yoğun rekabet ortamında maliyet yönetim stratejilerini belirlerken hasta kontrollerini, hasta memnuniyetlerini, kaliteli ve uygun fiyatlı maliyet yönetim stratejilerini belirlemeye özen gösterebilmeleri gerektiği görülmektedir. Günümüzde bütün bu ihtiyaçlar neticesinde sağlık işletmelerinin daha kaliteli ve aynı zamanda düşük maliyetli sağlık hizmetleri sunmayı amaçlamalarının faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu da geleneksel maliyetleme hesaplamalarından yenilikçiliğe gidilerek stratejik yönetim muhasebesine olan gereksinimi ortaya çıkarmaktadır. Daha önce de bahsedildiği gibi performans değerlemenin amacı yerinde ve zamanında kullanım sağlayarak maliyetleri en aza indirgeyerek rekabet ortamında yaşamaya devam etme çabasını olumlu yönde ortaya çıkarmaktadır. Hastane işletmelerinde de bu durum aynı şekilde sirayet etmektedir. Hasta memnuniyeti, gereksiz ilaç kullanımı, doğru teşhis ile yerinde ve zamanında tedavi, hastaların hastanelerde gereksiz yere uzun süreli yatışlarının engellenmesi sağlık sektörünün geleceği ve devamlılığı bakımından büyük öneme sahiptir. Uygulanan performans değerlendirme yöntemleri sayesinde Türkiye’de özellikle kamu hastanelerine olan taleplerin olumlu yönde arttığı görülmektedir. Yoğun rekabet ortamında hastane işletmelerinde etkili bir şekilde kullanılan performans değerlendirme hasta odaklılığın büyük bir öneme sahip olduğu sonucunu ortaya çıkarmıştır. Performans yönetimi ilk kez kamu hastanelerinde başlayarak daha sonra özel hastanelerin de ilgi göstermesiyle hastane işletmelerinde kaliteli bir hizmet sunumu sağlanmaktadır. Dünyanın neresinde olursa olsun hangi sektörde olursa olsun performans ölçümünde finansal ve finansal olmayan performans yöntemlerinin her zaman bir arada kullanılmasının yararlı olacağı fikrinin ön planda olduğu görülmektedir. Yöneticilerin doğru ve zamanında karar alabilmeleri için bunun büyük önem arz ettiği düşüncesi bariz bir şekilde ortaya çıkmıştır.

Gerçekleştirilen araştırma stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansına etkisinin ölçülmesi amacıyla incelemeye alınmıştır. Daha geniş bir

tanımlamayla stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hem devlet hem özel hem de üniversite hastanelerinde kullanım düzeyleri ve ayrı ayrı hem finansal performansa hem de finansal olmayan performansa etkisi incelenmiştir. Ayrıca bütçeleme ve faaliyet araçlarının yine hem devlet hem özel hem de üniversite hastanelerinde kullanım düzeyleri ve yine hem finansal hem de finansal olmayan performansa etkisinin araştırması yapılmıştır. Bunun yanı sıra demografik değişkenlerin stratejik yönetim muhasebesi araçlarına, bütçeleme araçlarına ve faaliyet araçlarına etkilerinin ne olduğu üzerinde durulmuştur.

Şanlıurfa il ve ilçelerinde yer alan devlet, özel ve üniversite hastanelerinde çalışan yöneticiler üzerinde yapılan araştırmada yapısal model, demografik değişkenlerin de etkisi göz önünde bulundurularak stratejik yönetim muhasebesi araçlarının, bütçeleme araçlarının ve faaliyet araçlarının hastane performansına etkisi üzerine oluşturulmuştur. Bu kapsamda genel olarak 30 hipotez oluşturulmuştur. Araştırmada ilk olarak önceden geliştirilmiş olan ölçeklerin farklı kurumlarda ve örneklem büyüklüğünde ne gibi sonuçlar vereceğini test etmek amacıyla pilot uygulama yapılarak ölçeğin geçerlilik ve güvenilirliği test edilmiştir. Bu kapsamda devlet, özel ve üniversite hastanelerinde çalışmakta olan yöneticilerden tesadüfi 50 kişiye anket uygulaması yapılmıştır. Pilot araştırma neticesinde ölçeklerin güvenilirliğinin ve geçerliliğinin kabul edilebilir nitelikte olduğu sonucu ortaya çıkmıştır.

Elde edilen veriler sonucunda keşfedici faktör analizi yapılarak çalışılabilir düzeyde faktörler belirlenmiş ve ölçeklerin araştırmaya uygun olup olmadığını belirlemek için doğrulayıcı faktör analizi yapılmıştır. Sonrasın da ölçeklere güvenilirlik düzeylerinin kontrol analizi yapılmıştır. İlk olarak bütçeleme araçları ölçeği için keşfedici faktör analizi sonuçlarına ve faktör yapılarına bakılmıştır. Daha sonra doğrulayıcı faktör analizi sonucunda, faaliyet tabanlı bütçeleme maddesinin ölçekten çıkarılmasıyla modelin kabul edilebilir uyum iyiliğine sahip olduğu görülmüştür. Analize esnek bütçeleme, tahmin yürütme, sıfır tabanlı bütçeleme, artırımlı bütçeleme ve mali yıl tahminleme olmak üzere 5 madde ile devam edilmiştir. İkinci olarak stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeği için keşfedici faktör analizi sonuçlarına ve faktör yapılarına bakılmıştır. Daha sonra doğrulayıcı faktör analizi sonucunda, kalite maliyetleme, değer zinciri maliyetleme, benchmarking maddelerinin ölçekten çıkarılmasıyla modelin kabul edilebilir uyum iyiliğine sahip olduğu görülmüştür. Analize özellik maliyetleme, yaşam seyri maliyetleme, hedef maliyetleme, bütünleşik performans yönetimi, stratejik maliyet yönetimi, stratejik fiyatlama, marka değerlendirme, rakiplerin maliyet değerlendirmesi, rakiplerin durumunu izleme, rakiplerin performans değerlendirmesi, hasta kârlılık analizi, hasta yaşam boyu kârlılık analizi ve hastaları varlık olarak değerlendirme olmak üzere 13 madde ile devam edilmiştir. Üçüncü olarak faaliyet araçları ölçeği için keşfedici faktör analizi sonuçlarına ve

faktör yapılarına bakılmıştır. Daha sonra doğrulayıcı faktör analizi sonucunda modelin kabul edilebilir uyum iyiliğine sahip olduğu görülmüştür. Faaliyet araçları ölçeğinin swot analizi, müşteri ilişkileri yönetimi, toplam kalite yönetimi ve risk yönetimi olmak üzere 4 maddeden oluşan yapısı doğrulanmıştır. Sonrasında performans değerlendirme ölçeği için keşfedici faktör analizi sonuçlarına ve faktör yapılarına bakılmıştır. Daha sonra doğrulayıcı faktör analizi sonucunda modelin kabul edilebilir uyum iyiliğine sahip olduğu görülmüştür. Performans değerlendirme ölçeğinin finansal performans boyutu varlıkların getirisi (ROA), aktif devir hızı, özsermaye kârlılığı (ROE), brüt kâr oranı, yatırımın getirisi (ROI), satış büyüme oranı, nakit akış ve satışların getiri (ROS) olarak 8 maddeden oluşan yapısı ve finansal olmayan performans verimlilik düzeyi-kapasite kullanımı, mamul/hizmet kalitesi, hasta tatmini, yeni ürün geliştirme-yenilikçilik, pazar payı, tam zamanında mamul/hizmet teslimi, sürekli iyileştirmeler ve çalışan morali-iş tatmini-benimseme olarak 8 maddeden oluşan yapısı doğrulanmıştır. Ölçeklerin her biri için ayrı ayrı gerçekleştirilen güvenilirlik analizi sonucunda bütçeleme araçları ölçeğinin oldukça güvenilir (Cronbach's Alpha 0,785), stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeğinin (Cronbach's Alpha 0,926), faaliyet araçları ölçeğinin (Cronbach's Alpha 0,821), finansal performans (Cronbach's Alpha 0,962) -finansal olmayan performans (Cronbach's Alpha 0,917) ve performans değerlemenin (Cronbach's Alpha 0,946) yüksek güvenilirliğe sahip olduğu belirlenmiştir.

Araştırmada kullanılan ölçeklerin kullanılma düzeyleri tek tek incelenerek sonuçlar değerlendirilmiştir. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarına bakıldığında bütün maddelerin kullanım düzeylerinin ortalamanın üzerinde olduğu sonucuna varılmıştır. Aksoylu ve Aykan (2013) Kayseri'deki işletmeler üzerine yaptığı araştırmasında, Akmeşe (2018) Türkiye'deki beş yıldızlı konaklama işletmelerinde yapmış olduğu araştırmasında ve Pavlatos (2015) Yunanistan'daki konaklama işletmeleri üzerine yapmış olduğu araştırmasında bu araştırmadaki gibi stratejik yönetim muhasebesi araçlarının yaygın olarak kullanıldığı ve gün geçtikçe de kullanım oranlarının daha da arttığı sonuçlarına ulaşmışlardır. Ancak daha önceki dönemlerde Güngör Tanç (2012) Kapadokya Bölgesi'ndeki otellerde yapmış olduğu araştırması sonucunda stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım düzeyinin düşük olduğu sonucuna ulaşmış ve sonucun bu araştırmayı desteklemediği görülmüştür. Stratejik yönetim muhasebesi araçları ayrı ayrı ele alındığında Aksoylu ve Aykan (2013), Akmeşe (2018) ve Apak (2018)'de olduğu gibi en yüksek kullanım düzeylerinin maliyetlemede özellik maliyetleme ile hedef maliyetlemede; planlama, kontrol ve performans kısmında bütünleşik performans yönetiminde (Culfa and Nat (2015); Ramli (2015); Milne et al. (2004); Vrdoljak and Bukvić (2004)); karar vermede marka değerlendirme ve stratejik fiyatlamada; rakip merkezli muhasebede rakiplerin

durumunu izlemede ve müşteri muhasebesinde hasta kârlılık analizinde olduğu görülmüştür. Özellik maliyetleme, sağlık hizmetlerinin kalitesiyle alakalı olan özellikleri satış sonrası hizmetler de göz önünde bulundurularak maliyetlendirilmesidir. Hedef maliyetleme ise hedef bir fiyata göre ilk üretim aşamasında sağlık hizmetlerinin üretim maliyetlerinin düşürülmeye çalışılmasına denilmektedir. Bu stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımlarının yüksek olmasının nedeni hizmet sektöründeki rekabet ortamı olarak bilinmektedir. Birer sağlık hizmeti sunan hastanelerin rekabet ortamında rakiplerini sürekli olarak takip etmeleri gerekliliği ön plana çıkmaktadır. Hayatta kalabilmek için kaliteli sağlık hizmetleri sunarken üretim maliyetlerinin de belirlenen hedeflere düşürülmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir. Bütünleşik performans yönetimi hastanedeki hasta isteklerinin daha hızlı karşılanmasını ve hastane içindeki bilgi alışverişindeki güvenli iletişimi sağlamaktadır. Bu sayede hasta memnuniyetinin artacağı ve hasta kârlılık analizinin en üst seviyeye ulaşacağı amaçlanmaktadır. Bu gibi stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanan hastanelerin piyasada kendilerini duyurarak yani marka değerlerini yükselterek üstünlük sağlayacakları görülmektedir. Kayıhan (2019)'da stratejik yönetim muhasebesi araçlarından marka değerlemesinin önemini vurgulamıştır. Marka değeri yüksek olan işletmelerin rekabet ortamında üstünlük sağlayacakları ve değer maksimizasyonuna ulaşacakları sonucuna varılarak bu araştırmayı desteklemiştir.

Bütçeleme araçlarına bakıldığında bütün maddelerin kullanım düzeylerinin ortalamanın üzerinde olduğu görülmüştür. Apak (2018)'de olduğu gibi en yüksek kullanım düzeylerinin mali yıl tahminleme ve artırımlı bütçelemeye olduğu sonucuna varılmıştır. Artırımlı bütçeleme, geçmiş yıl bütçelerine enflasyon, çalışan sayısı/maaşı gibi değişkenler eklenerek hesaplanırken mali yıl tahminlemede de geçmiş yıllara bakılarak gelecek mali yılların nakit giriş-çıkışları tahmin edilmektedir. Yani bu iki araç da geçmiş yıllara göre hesaplama yapmayı öne sürmektedir. Diğer bütçeleme araçlarında ise geçmiş yıl verileri kullanılmamaktadır.

Son olarak faaliyet araçları kullanım düzeylerine bakıldığında bütün maddelerin kullanım düzeylerinin ortalamanın üzerinde olduğu sonucuna varılmıştır. En yüksek kullanım düzeyinin toplam kalite yönetimi ile müşteri ilişkileri yönetimi ve risk yönetiminde olduğu ve swot analizinin kullanım düzeyinin bunlara kıyasla biraz düşük olduğu görülmüştür. Apak (2018)'de ise bunun tam tersi olarak en yüksek kullanım düzeyinin swot analizi, en düşük kullanım düzeyinin ise müşteri ilişkileri yönetimi olduğu sonucuna varılmıştır. Bunun sebebinin bu araştırmadaki işletmenin hizmet işletmesi olduğundan kaynaklandığı düşünülmektedir. Çünkü hizmet işletmelerinde önceliğin müşteri olduğu görülmüştür. Toplam kalite yönetimi, hastanelerin bütün departmanlarında uzun vadede değişim sağlayarak

yenilikçiliği sağlamaktadır. Müşteri ilişkileri yönetimi, hastaların korunması ve hasta sadakatinin sağlanması amacıyla hasta verilerini izleyerek hasta davranışlarını belirlemektedir. Risk yönetimi ise bütün risklerin önceden belirlenerek sorunların ortadan kaldırılması için erken çözüm aşamalarını belirlemektedir. Kısacası faaliyet araçlarının kullanımı ile hastaneler hasta memnuniyetini sağlayarak riskler için önceden önlemler alarak uzun vadede kaliteyi hedefleyen bir yapıya sahip olmaktadır. Elbetteki bunun da yoğun rekabet ortamında avantaj sağlayacağı düşünülmektedir. Faaliyet araçlarının kullanımının artmasıyla hastaneler rekabet ortamında yüksek kaliteleriyle kendilerini göstermektedirler. Unutulmamalıdır ki hastalar memnun oldukları hastaneleri sürekli tercih etmektedirler.

Yapılan geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinden sonra hipotezlerin test edilebilmesi için korelasyon ve regresyon analizleri gerçekleştirilmiştir. H_{1a} , H_{1b} , H_{1c} , H_{1d} , H_{1e} , H_{1f} , H_{1g} , H_{1h} , H_{2a} , H_{2b} , H_{2c} , H_{2d} , H_{2e} , H_{2f} , H_{2g} , H_{2h} , H_{3a} , H_{3b} , H_{3c} , H_{3d} , H_{3e} , H_{3f} , H_{3g} ve H_{3h} hipotezleri kapsamında stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninin, bütçeleme araçları değişkeninin ve faaliyet araçları değişkeninin demografik değişkenler bakımından tek tek incelemesi yapılmıştır. Gerçekleştirilen analizler neticesinde; stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninde ve bütçeleme araçları değişkeninde cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevi ve yöneticilik süresi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p>0,05$). Ancak stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeni ile çalışılan hastane statüsü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunmuş ($p=0,045$, $p<0,05$) ve bu farkın özel hastane ile üniversite hastanesinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Faaliyet araçları değişkeninin de ise cinsiyet, medeni durum, eğitim durumu, yaş grupları, meslek, yöneticilik görevi, yöneticilik süresi ve hastane statüsü arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p>0,05$). Bu sonuçlar neticesinde H_{1a} , H_{1b} , H_{1c} , H_{1d} , H_{1e} , H_{1f} ve H_{1g} , H_{2a} , H_{2b} , H_{2c} , H_{2d} , H_{2e} , H_{2f} , H_{2g} , H_{3a} , H_{3b} , H_{3c} , H_{3d} , H_{3e} , H_{3f} , H_{3g} ve H_{3h} hipotezleri red edilmiş, sadece H_{1h} ve H_{2h} hipotezi kabul edilmiştir. Apak (2018) araştırmasında faaliyet yılı, sektör ve işletme türü ile stratejik yönetim muhasebesi araçları, bütçeleme araçları ve faaliyet araçları kullanımı arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p>0,05$). Bu çalışmada da hastane yöneticilerinin yöneticilik süreleri ile stratejik yönetim muhasebesi araçları, bütçeleme araçları ve faaliyet araçları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmadığı fakat çalışılan hastane statüsü ile stratejik yönetim muhasebesi araçları ve bütçeleme araçları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarında bu farkın özel hastane ile üniversite hastanesinden kaynaklandığı ancak bütçeleme araçlarında ise bu farkın devlet hastanesi ile üniversite hastanesinden kaynaklandığı sonucu ortaya çıkmıştır. Hastane statüsü açısından anlamlı bir farkın çıkmasının sebebinin araştırmanın yapıldığı

bölgesel nedenler olabileceği düşünülmüştür. Kısacası stratejik yönetim muhasebesi araçlarında sektör açısından desteklenmekte iken bütçeleme araçlarında sektör açısından desteklenmemektedir. İşletme türü açısından ise hem stratejik yönetim muhasebesi araçlarında hem de bütçeleme araçlarında desteklenmemektedir. Ayrıca bu çalışmada hastane statüsü ile faaliyet araçları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmadığı sonucu ortaya çıkmış ve çalışmayı sektör açısından desteklemektedir.

H_{4a} hipotezi kapsamında stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastanenin finansal olmayan performansına etkisi incelenmiş ve gerçekleştirilen analizler neticesinde; stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastanenin finansal olmayan performansına etkisi olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. H_{4b} hipotezi kapsamında da stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastanenin finansal performansına etkisi incelenmiş ve gerçekleştirilen analizler neticesinde; stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastanenin finansal performansına etkisi olduğu sonucuna varılmıştır. Bu sonuçlar neticesinde H_{4a} ve H_{4b} hipotezleri kabul edilmiştir. Akmeşe (2018) konaklama işletmeleri üzerine yapmış olduğu çalışmasında stratejik yönetim muhasebesi araçlarının finansal olmayan performansı pozitif ve anlamlı yönde etkilediği sonucuna ulaşarak bu çalışmayı desteklemektedir. Bu sonuç konaklama işletmelerinin müşteri merkezîyetçi yapısını desteklemektedir. Zaten hastanelerde hasta kâr analizine önem vermektedirler. Yani her iki çalışmada hizmet sektöründe yapılmıştır ve müşteri memnuniyeti ön planda tutulmaktadır. Apak (2018) ise stratejik yönetim muhasebesi araçlarından özellikle maliyetleme hariç diğer stratejik yönetim muhasebesi araçlarının finansal olmayan performansa etkisi olmadığı sonucuna varmıştır. Yine aynı şekilde stratejik yönetim muhasebesi araçlarından kalite maliyetleme, benchmarking ve müşteri kârlılık analizi hariç diğer stratejik yönetim muhasebesi araçlarının finansal performansa etkisi olmadığı sonucuna varmıştır. Bunların da işletmelerin daha çok geleneksel maliyetleme yöntemlerini kullanmalarının bir sonucu olduğu görülmüştür. Ancak bu çalışma sonucunda gün geçtikçe teknolojinin de giderek artmasıyla stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanımının arttığı görülmüştür. Bu açılarından değerlendirildiğinde bu çalışmayla çok az benzerlikler göstermektedir. Bu yüzden bu çalışmayı desteklememektedir.

H_{5a} hipotezi kapsamında bütçeleme araçlarının hastanenin finansal olmayan performansına etkisi incelenmiş ve gerçekleştirilen analizler neticesinde; bütçeleme araçlarının hastanenin finansal olmayan performansına etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır. H_{5b} hipotezi kapsamında da bütçeleme araçlarının hastanenin finansal performansına etkisi incelenmiş ve gerçekleştirilen analizler neticesinde; bütçeleme araçlarının hastanenin finansal performansına etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu sonuçlar neticesinde H_{5a} ve H_{5b} hipotezleri red

edilmiştir. Apak (2018) ise bütçeleme araçlarından esnek bütçeleme hariç diğer bütçeleme araçlarının hem finansal olmayan performansa hem de finansal performansa etkisi olmadığı sonucuna varmıştır. Yani yapmış olduğu araştırma neticesinde bütçeleme araçlarının hem finansal olmayan performansa hem de finansal performansa tek bir bütçeleme aracının etki ettiği sonucu ortaya çıkmıştır. Bu açılardan değerlendirildiğinde bu araştırmayla kısmi olarak benzerlik gösterdiği ve araştırmayı destekler nitelikte olduğu görülmüştür. Bu aradaki farkı da şu açıdan değerlendirebiliriz ki ticari işletmeler ile hizmet işletmeleri farklı çalışmaktadırlar. Hastaneler birer hizmet işletmesi oldukları için önceliği hasta memnuniyetine vermektedirler. Hasta memnuniyeti mali konuların önüne geçmektedir. Yani hasta memnuniyetindeki duyarlılık bütçeleminin önüne geçmektedir. Hizmet işletmelerindeki muhasebe departmanlarındaki yöneticiler finansal konulara daha fazla ağırlık vermelidir. Çünkü hizmet işletmelerinde müşteri odaklılığın mali konuların önüne geçtiği düşünülmektedir. Mali konulara daha fazla ağırlık verilerek boşlukların kapatılabileceği düşünülmektedir. Böylece hastanelerde hem hasta memnuniyetininin sağlanacağı hem de mali konularda üst düzeylere çıkılabileceği düşünülmektedir. Kashanian (1995) İstanbul'daki özel hastanelerde bütçeleme süreci ile ilgili yapmış olduğu araştırmasında enflasyon sorununu ortaya koymuştur. Türkiye'de hastanelerde %100 enflasyon ile yapılan bütçelerin başarı ihtimalinin yüksek olamayacağı sonucuna ulaşmıştır.

H_{6a} hipotezi kapsamında faaliyet araçlarının hastanenin finansal olmayan performansına etkisi incelenmiş ve gerçekleştirilen analizler neticesinde; faaliyet araçlarının hastanenin finansal olmayan performansına etkisi olduğu sonucuna varılmıştır. H_{6b} hipotezi kapsamında da faaliyet araçlarının hastanenin finansal performansına etkisi incelenmiş ve gerçekleştirilen analizler neticesinde; faaliyet araçlarının hastanenin finansal performansına etkisi olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu sonuçlar neticesinde H_{6a} hipotezi kabul edilmiş fakat H_{6b} hipotezi red edilmiştir. Apak (2018)'de faaliyet araçlarından toplam kalite yönetimi hariç diğer faaliyet araçlarının hem finansal olmayan performansa hem de finansal performansa etkisi olmadığı sonucuna varmıştır. Yani yapmış olduğu araştırma neticesinde faaliyet araçlarının hem finansal olmayan performansa hem de finansal performansa tek bir faaliyet aracının etki ettiği sonucuna varmıştır. Finansal olmayan performans açısından bu araştırmayı destelememekte iken finansal performans açısından bu araştırmayı desteklemektedir.

5.2. Öneriler

5.2.1. Uygulayıcılara Yönelik

Elde edilen araştırma sonuçlarına göre hem devlet hem özel hem de üniversite hastanelerinin yoğun rekabet ortamında hayatta kalabilmeleri için yenilikçi anlayışa ve uygulamalara açık olmaları gerektiği ortaya çıkmıştır. Hastaneler yeni uygulama araçlarını kullanmaya ne kadar ağırlık verirlerse rekabet ortamında mücadele etme şansları da o kadar artmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanmaya büyük önem veren hastanelerin her zaman bir adım ileride olacakları sonucunun kaçınılmaz bir gerçek olduğu görülmüştür. Yöneticiler stratejik yönetim muhasebesi araçlarından yararlanarak gerek hedef maliyetlemeyi gerekse de sağlık hizmetlerinin kalitesini üst düzeye çıkarmaktadırlar. Unutulmamalıdır ki hastalar daima uygun maliyetle yüksek düzeyde sağlık hizmeti almak istemektedirler. Kendilerine verilen değere dikkat etmektedirler. Bunun için yöneticilere de büyük görevler düşmektedir. Hastane yöneticilerinin hem müşteri memnuniyetini en üst seviyede tutmayı hem de mali konulara ağırlık vermeyi hedefledikleri bilinmektedir. Rakip odaklı stratejiler sayesinde rakiplerin uyguladıkları yöntemler araştırılarak bunlara göre yeni stratejiler belirlenmenin büyük fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Her zaman her kurumda olduğu gibi hastanelerde de rakipler unutulmamalı ve sürekli onlarla bir mücadele halinde olunmalıdır. Bu tür mücadeleleri kazanabilmek için yöneticilere büyük sorumluluklar düştüğü görülmektedir. Kendi hastanelerini rakiplerine oranla en iyi seviyeye getirebilmek için sürekli iyileştirmeler yaparak yeni stratejiler belirlemeleri ve marka değerine verdikleri özen ile de rekabet ortamında kendilerini duyurmayı başaracakları düşünülmektedir. Hastane içi iletişime verilen büyük değer sayesinde hem çalışanlar arasındaki koordinasyon sağlanmakta hem de hasta doktor arasındaki güvenli iletişim kurulmuş olmaktadır. Hastane yöneticilerinin kararlar alırken her zaman bölüm sorumlularının da görüşlerini almalarının yararlı olacağı görüşü unutulmamalıdır. Bu sebeple hastane içerisinde herkes birbiriyle sürekli iletişim halinde olmalıdır. Ancak bu yapılırken hasta mahremiyeti göz ardı edilmemelidir çünkü hastalar ile doktorlar arasındaki güven sarsılmamalıdır. Toplam kalite yönetimi sayesinde yöneticiler uzun vadede kaliteyi sağlayabilmek için nasıl yenilikler yapılabileceğine karar verirler. Ayrıca yöneticiler risk yönetimi sayesinde önceden gerekli tüm önlemleri alabilirler. Bu sayede hemen her şeye hazırlıklı olmaktadır. Bütün bunların sonucunda yöneticiler kendi hastanelerini üst düzey seviyeye getirebilmektedirler. Elbetteki ister ticari sektör olsun ister hizmet sektörü olsun müşteri memnuniyeti her zaman ön planda olmalıdır. Birer hizmet sektörü olan hastaneler de hasta memnuniyetine son derece önem vermektedirler. Sonucunda insan sağlığı her şeyden önce gelmektedir. Ancak araştırma sonucunda da müşteri kâr analizine verilen değerin mali

konuların önüne geçtiği görülmüştür. Yönetim kadrosu bu detaya dikkat etmelidir. Hem hasta memnuniyetine hem de mali konulara aynı anda ağırlık verilmelidir. Yöneticilere stratejik yönetim muhasebesi araçları ile birlikte faaliyet ve bütçeleme araçlarını da etkin bir şekilde kullanmaları önerilebilmektedir. Yöneticiler risk yönetimi, müşteri kâr analizi, hedef maliyetleme ile toplam kalite elde edebilmektedirler. Yöneticiler bütün bunları dikkate alarak kendi hastanelerini en iyi seviyeye ulaştırabilecekleri fikrini benimsemelidirler. Ayrıca bu araştırma yapılırken karşılaşılan sorunların başında maalesef çalışanların bir kısmının kullandıkları araçların literatürdeki karşılığını bilmemeleri gelmektedir. Hem bölüm sorumlularının hem de yöneticilerin kullandıkları araçların literatürdeki anlamlarını bilmelerinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

5.2.2. Akademisyenlere Yönelik

Yapılan araştırma sonucu gösteriyor ki hem devlet hem özel hem de üniversite hastanelerinde yenilikçi uygulamaların yarar sağlayacağı sonucuna varılmıştır. Gelişen teknolojiyle birlikte yeni stratejiler belirlenmeli ve yeni yönetim uygulamaları geliştirilmelidir. Rakiplerle mücadele edebilmek için hem müşteri kâr analizine hem de mali konulara dikkat edilmesi gerekmektedir. Ancak daha çok geleneksel yönetim anlayışı ve uygulamaları kullanıldığı görülmüştür. Yeni yönetim anlayışlarının geliştirilmesinin yararlı olabileceği düşünülmektedir. Araştırma neticesinde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastanenin hem finansal olmayan hem de finansal performansa etki ettiği görülmektedir. Yani hastanelerin stratejik yönetim muhasebesi araçlarını uygulamada kullanmaya ağırlık gösterdikleri görülmektedir. Daha sonraki araştırmalarda hastanelerde diğer uygulama araçlarının da kullanılıp kullanılmamasının ne derece yararlı olacağı araştırılabilir. Yeni uygulama araçlarının performansa etkisi ölçülebilir. Ayrıca araştırmalarda bu araştırmanın farklı ülkelerde de yapılarak karşılaştırılması önerilebilir. Bir ticari sektör ile bir hizmet sektörü karşılaştırılabilir. Bu şekilde ortaya çıkan bütçeleme sorunları daha net görülebilir. Karşılaşılan bir sorun ise Bakanlık'tan bütün izinlerin alınmasına rağmen bazı hastanelerin yönetim kadrosunun araştırma yapılması konusunda zorluk çıkarmasıdır. Daha sonra araştırma yapacaklar için bu konuya dikkat çekmek gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Abadi, A. H. T. N., Kermani, N. K., Mollaabbasi, H., Ojaki, A. A., Shokri, S. T., Soltani, M.,...Rafipour, S. (2013). An investigation of the level of using the management accounting methods in the process of planning, controlling an pricing the hotel industry. *International Research Journal of Appliedand and Basic Sciences*, 4(6), 1587-1595.
- Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2006). Management accounting practices in the British food and drinks industry. *British Food Journal*, 108(5), 336-357. DOI: 10.1108/00070700610661321.
- Abdel-Maksoud, A.B. (2002). Manufacturing in the UK: Contemporary characteristic and performance indicators. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 15(2), 155-171. DOI: 10.1108/09576060410513742.
- Abdioğlu, H. (2012). *Maliyet muhasebesi* (1. Baskı). Bursa: Dora Yayıncılık.
- AbdulHussien, H.M. and Hamza, S. (2012). Strategic management accounting techniques in Romanian companies: An empirical study. *Studies in Business and Economics*, 126 – 140.
- Acar, D. ve Özçelik, H. (2011). Muhasebe bilgi kalitesini etkileyen kritik başarı faktörleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (49), 10-23. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mufad/issue/35674/396823>.
- Açıkgöz, A. ve Günsel, A. (2014). Yeni ürün geliştirme projelerinde yönlendirici yönetim anlayışı, motivasyon ve inovasyon becerisi. *Girişimcilik ve İnovasyon Yönetimi Dergisi*, 3(2), 33-60.
- Adıgüzel, O. ve Aydın, C. (2016). ISO 9001 kalite yönetim sisteminin bilişim sektöründe faaliyet gösteren firmaların işletme performansı üzerine etkileri: Ankara ili örneği. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 365-383.
- Agasisti, T., Arnaboldi, M. and Azzone, G. (2008). Strategic management accounting in universities: The Italian experience. *High Educ*, 55, 1–15. DOI: 10.1007/s10734-006-9032-6.
- Agrawal, S.P., Mehra, S. and Siegel, P.H., (1998). Cost management system: An operational

- overview. *Managerial Finance*, 24(1), 60-78.
- Ağaç, G. ve Baki, B. (2016). Sağlık alanında çok kriterli karar verme teknikleri kullanımı: Literatür incelemesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 19(3), 343–63.
- Ağca, A. (2010). *Finansal muhasebe hakkında temel bilgiler* (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Ağca, V. ve Tunçer, E. (2006). Çok boyutlu performans değerlendirme modelleri ve bir Balanced Scorecard uygulaması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.VIII(1), 173-193.
- Ağırbaş, İ. (2016). *Hastane yönetimi ve organizasyon* (1. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Ahmad, K. (2012). *The use of management accounting practices in Malaysian SMEs*. Unpublished doctoral dissertation, University of Exeter, England.
- Ahmad, K. (2017). The implementation of management accounting practice and its relationship with performance in small and medium enterprises sector. *International Review of Management and Marketing*, 7(1), 342-353.
- Ak, B. (1990a). *Hastane yöneticiliği*. Ankara: Özkan Matbaa.
- Ak, B. (1990b). *Sağlık hizmetlerinde yönetim*. Ankara: Özkan Matbaa.
- Akal, Z. (2011). *İşletmelerde performans ölçüm ve denetimi: Çok yönlü performans göstergeleri* (7. Baskı). Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Yayın No: 473.
- Akar, Ç. ve Özalp, H. (2009). *Sağlık hizmetlerinde yönetim*. Ankara: Songür Eğitim Hizmetleri Yayın-Dağıtım-Pazarlama.
- Akbaş, H. E. (2009). Endüstri işletmelerinde maliyet yönetimine dışsal bir bakış açısı: Değer zinciri analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(1), 85-122.
- Akdemir, A. (2012). Stratejik amaçların belirlenmesi: Stratejik niyet hiyerarşisi. A. Akdemir ve Ulukan, İ.C. (Ed.), *Stratejik yönetim* (46-65). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Akdemir, A. (2012). Temel kavramlar. A. Akdemir ve Ulukan, İ.C. (Ed.), *Stratejik yönetim* (2-21). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Akgüç, Ö. (1998). *Finansal Yönetim* (Yenilenmiş 7. Baskı). İstanbul: Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 65, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:17.

- Akgün, A.İ. (2017). *Maliyet muhasebesi teori ve uygulamaları*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Akkaya, Ö. (2015). Toplam kalite yönetiminin yenilik uygulamaları üzerine etkisi. *Selçuk Üniversitesi Akşehir Meslek Yüksekokulu Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(6), 13-19.
- Akkılıç, M.E. (2002). Sağlık hizmetlerinin pazarlanması ve Elazığ'daki bazı yataklı tedavi kuruluşlarında bir uygulama (tüketicilere yönelik anket uygulaması). *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 203-218.
- Akman Dömbekci, H., Yılmaz, F.Ö. ve Özata, M. (2018). Özel hastane işletmeciliğinin mevcut durumu ve geleceği: Konya örneği. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 21(4), 675-697.
- Akmeşe, K.A. (2018). *Konaklama işletmelerinde stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ve bütünleşik bilgi sistemlerinin işletme performansına etkisi*. Doktora Tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi, Konya.
- Aksoy, E.E. (2017). *Finansal yönetim Teorik yaklaşımlar, çözümlü örnekler ve öneri yaklaşımlar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoylu, S. and Aykan, E. (2013). Effects of strategic management accounting techniques on perceived performance of businesses. *Journal of US-China Public Administration*, 10 (10), 1004-1017.
- Aksoylu, S. ve Dursun, Y. (2001). Pazarda rekabetçi üstünlük aracı olarak hedef maliyetleme. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11, 357-371.
- Aksu, İ. ve Apak, İ. (2014). Yeni mamul geliştirme kararlarında mamul yaşam seyri maliyetleme yaklaşımı ve bir örnek işletme uygulaması. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(48), 235-253.
- Akşit Aşık, N. (2010). Çalışanların iş doyumunu etkileyen bireysel ve örgütsel faktörler ile sonuçlarına ilişkin kavramsal bir değerlendirme. *Türk İdare Dergisi*, 467, 31-51.
- Aktan, B. ve Bodur, B. (2006). Oranlar aracılığı ile finansal durumunuzu nasıl çözümlersiniz? "Küçük işletmeler için bir rehber". How can you analyse your own financial statements by yourselves readily via ratios "A way out for small business to get on well with the banks. *Journal of Yasar University*, 1(1), 49-67.
- Aktan, C. C. (2008). Stratejik yönetim ve stratejik planlama. *Çimento İşveren Dergisi*, 22(4), 4-21.

- Akyüz, Y., Genç, E. ve Erem, I. (2013). Finansal oranlar arasındaki ilişkinin faktör analizi ile incelenmesi: Aracı kurumlar üzerinde bir uygulama. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 37, 85-96.
- Al, S. F. and McLellan, J. D. (2013). Strategy and management accounting practices alignment and its effect on organizational performance. *Journal of Accounting – Business & Management*, 20(1), 1-27.
- Alagöz, A., Yılmaz, B ve Ay, M. (2005). Üretim maliyetlerinin düşürülmesinde hedef maliyetleme yönteminin rolü ve uygulama birliğine yönelik bir araştırma. *V. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu, İstanbul Ticaret Üniversitesi*, 47-51.
- Alkan, H. (2001). İşletme başarısında maliyet yönetiminin rolü ve maliyet yönetiminde yeni yaklaşımlar (Ormancılık açısından bir değerlendirme). *Süleyman Demirel Üniversitesi Orman Fakültesi Dergisi*, A(2),177-192.
- Al-Khadash, H.A. and Feridun, M. (2006). Impact of strategic initiatives in management accounting on corporate financial performance: Evidence from amman stock exchange. *Managing Global Transitions International Research Journal*, 4(4), 299-312.
- Allahyari, A. and Ramazani, M. (2011). Firm technological change and its effects on management accounting change (case study of iranian manufacturing firms). *Global Journal of Management and Business Research*, 11(9), 56-62.
- AlMaryani, M. A. H. and Sadik, H. H. (2012). Strategic management accounting techniques in Romanian companies: Some survey evidence. *Procedia Economics and Finance*, 3, 387-396.
- Altay, A. (2007). Sağlık hizmetlerinin sunumunda yeni açılımlar ve Türkiye açısından değerlendirilmesi. *Sayıştay Dergisi*, 64, 33-58.
- Altuğ, N. (2017). İşletmelerde yeni ürün geliştirme çalışmaları ve başarı faktörleri. *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 20-28.
- Alu, A. (2017). Sağlıkın temel kavramları. *Sağlık Yönetim Dergisi*, 1(2), 32-41.
- Anbarasu, J. (2008). Basics of Cost Accounting. 1-19.
- Angelakis, G., Theriou, N. and Floropoulos, I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from greece and finland. *Advances in Accounting*, 26(1), 87-96.

- Anna, A. (2015). Strategic management tools and techniques and organizational performance: findings from the czech republic. *Journal of Competitiveness*, 7(3), 19-36.
- Annachino, M.A. (2003). *New product development: From initial idea to product management*. New York: Elsevier.
- Ansari, S., Bell, J., Klammer, T. and Lawrence, C. (2003). *Module contents strategy and management accounting*. McGraw–Hill Primis.
- António, N. and Serra, F. (2015). The use of design science research in the development of a performance management system for hospitality. *A Multidisciplinary E-Journal*, 26(2), 23–46. Doi: 10.18089/DAMeJ.2015.26.2.2.
- Apak, İ. (2018). *Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının işletmelerin finansal performansı üzerine etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Aksaray Üniversitesi, Aksaray.
- Apak, İ. ve Duman, H. (2020). The use of management accounting / strategic management accounting tools and effect on performance: A research in Turkey. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 580-610. <https://doi.org/10.31460/mbdd.634289>.
- Araza, L.L. (2015). *Fundamental of accounting 1*. DYCI – COA.
- Argüden, Y. ve Unanoğlu, M. (2009). *Kıyaslama* (1. Baskı). İstanbul: AR-GE Danışmanlık Yayınları.
- Arıkan, R. (2013). *Anketler ve anket soruları* (1. Baskı). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Arıkboğa, D. (2016). *Finansal muhasebe* (Gözden Geçirilmiş 4. Basım). İstanbul: Der Yayınları.
- Ariyachandra, T.R. and Frolick, M.N. (2008). Critical success factors in business performance management - striving for success. *Information Systems Management*, 25(2), 113–120. DOI: 10.1080/10580530801941504.
- Arslan Kurtuluş, S. (2015). Hizmet pazarlaması. E. Yılmaz Alarçin (Ed.), *Sağlık hizmetleri pazarlaması* (25-45). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Arslan, E., Önder, N.T., Kayalı, S., Keskin, Z. ve Yiğit, Ö. (2015). Kamu hastanelerinde branş bazında hasta başı maliyet analizi (İstanbul eğitim ve araştırma hastanesi örneği). *Sağlık Akademisyenleri Dergisi*, 2(1), 40-52.
- Artto, K. A. (1994). Life cycle cost concept and methodologies. *Journal of Cost Management*, 8(3), 28-32.

- Arunruangsirilert, T. and Chonglertham, S. (2017). Effect of corporate governance characteristics on strategic management accounting in Thailand. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 85-105. DOI: 10.1108/ARA-11-2015-0107.
- Aslan, S. ve Erdem, R. (2017). Hastanelerin tarihsel gelişimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 27(2), 7-21.
- Ataman Akgül, B. (2003). Kalite maliyetleri ve muhasebeleştirilmesi. *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(19), 31-42.
- Ateş, H. ve Kırılmaz, H. (2015). Sağlık personelinin performans yönetimine ilişkin görüşleri üzerinde kişisel faktörlerin etkileri. *Amme İdaresi Dergisi*, 48(4), 97-128.
- Atış, C. ve Kurtlar, M. (2015). Bir kamu hastanesi işletmesinde kalite maliyetlerinin belirlenmesine yönelik bir uygulama. *Cag University Journal of Social Sciences*, 12(2), 64-81.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R.S., Matsumura, E.M. and Young, S.M. (2012). *Management accounting: Information for decision-making and strategy execution: International Edition*. Pearson Higher Education.
- Atlı, Y. ve Yücel, N. (2018). Sağlık kurumları, sağlık kurumlarında marka ve Elâzığ ili sağlık sektörü. *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(2), 45-64.
- Atrill, P. and McLaney, E. (2015). *Management accounting for decision makers* (8.th. Ed.). London: Pearson.
- Atsan, M. (2015). Sağlık sektöründe halkla ilişkilerin önemi ve etkinliği. *Selçuk Üniversitesi Akşehir Meslek Yüksekokulu Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(6), 47-53.
- Ayakta Tedavi Yönetmeliği (2020): Ayakta teşhis ve tedavi yapılan özel sağlık kuruluşları hakkında yönetmelik. Ankara: Resmî Gazete.
- Aydeniz, E.Ş. (2009). Makroekonomik göstergelerin firmaların finansal performans ölçütleri üzerindeki etkisinin ölçülmesine yönelik bir araştırma: İMKB'ye kote gıda ve içecek işletmeleri üzerine bir uygulama. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, XXVII(2), 263-277.
- Aydın, N., Başar, M. ve Coşkun, M. (2007). *Finansal yönetim* (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı). Eskişehir: Genç Copy Center.

- Aydın, S. ve Demir, M. (2006). Sağlıkta performans yönetimi, performansa dayalı ek ödeme sistemi. *Sağlıkta Dönüşüm Serisi*, 2, 1-90.
- Aygen, M., Şen, T. ve Arslan, M. (2019). Sağlık hizmetlerinin kalitesinin artırılmasında dış kaynak kullanımı: Teorik açıdan bir değerlendirme. *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(1), 55-74.
- Baines, A. and Langfield-Smith, K. (2003). Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 675–698.
- Basık, F. O. (2012). *Rekabet stratejisinde maliyet yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Baydemir, M. (2018). *Kolay muhasebe KPSS-A SMMM ve kurum sınavlarına hazırlık*. İstanbul: Güven Mücellit ve Matbaacılık San. Tic. Ltd.
- Baynal, K. ve Karasakal, O. (2008). İşletmelerde performans ölçümlerinin Balanced Scorecard ile değerlendirilmesi ve bir uygulama. *Yöneylem Araştırması ve Endüstri Mühendisliği* 28. Ulusal Kongresi.
- Bayrak Kök, S. (2006). İş tatmini ve örgütsel bağlılığın incelenmesine yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1), 291-317.
- Bayraktutan, Y., Arslan, İ. ve Bal, V. (2010). Sağlık bilgi sistemlerinin hastane performanslarına etkisinin veri zarflama analizi ile incelenmesi: Türkiye'deki göğüs hastalıkları hastanelerinde bir uygulama. *Gaziantep Tıp Dergisi*, 16(3),13-18.
- Bayyurt, N. (2007). İşletmelerde performans değerlendirmenin önemi ve performans göstergeleri arasındaki ilişkiler. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 0(53), 577-592.
- Bekar, H., Topbaş, Ö., Gözübüyük, O. ve Yıldırım Kaptanoğlu, A. (2013). Sağlıkta dönüşüm projesi kapsamında performans yönetiminin ameliyathanelere etkisi Kocaeli Üniversitesi örneği sağlık kurumlarında finansal yönetim. *7.Ulusal sağlık ve hastane idaresi kongresi bildiri kitabı* (745-758). Konya.
- Bekçi İ. ve Özal H. (2010). Stratejik maliyet yönetiminin sağlık sektöründe uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2(3), 78-97.
- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2012). Stratejik maliyet yönetimi kapsamında sürece dayalı faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin analizi ve bir otel işletmesinde uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 37, 1-24.
- Belek, İ. ve Belek, H. (2002). Ülkelerin sağlıktaki performansını hangi etkenler belirliyor?.

- Bell, J., Ansari, S., Klammer, T. and Lawrence, C. (2004). *Management accounting: A strategic focus, module: Strategy and management accounting*. Houghton Mifflin, College Division, Boston, disponibil la. <http://college.hmco.com/accounting/ansari/management/1e/students/modules/mod11.pdf>.
- Benson, L. (2006). Healthcare systems: An overview of health service provision and service delivery. In K. Walshe and Smith, J. (Eds.), *Healthcare management* (53-72). Berkshire: Open University Press.
- Berchet, C. and Forde, L. (2017). *Caring for quality in health lessons learnt from 15 reviews of health care quality*. France: OECD.
- Berk, N. (1995). *Finansal yönetim* (2. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Bilgili, E. ve Ecevit, E. (2008). Sağlık hizmetleri piyasasında asimetrik bilgiye bağlı problemler ve çözüm önerileri. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 11(2), 201-228.
- Bilgin, Y. ve Göral, M. (2017). Sağlık kuruluşlarında hizmet kalitesinin hasta memnuniyetine etkisi: Bartın Devlet Hastanesi örneği. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 8(16), 151-176.
- Blocher, E. J., Stout, D. E. and Cokins, G., (2010). *Cost management: A strategic emphasis* (5.th. Ed.). Boston: Irwin McGraw-Hill Compaies.
- Botten, N. and Sims, A. (2005). *Management accounting - business strategy* (First Ed. b.). London: CIMA Publishing.
- Boulding, W., Staelin, R., Ehret, M. and Johnston, W. J. (2005). A customer relationship management roadmap: what is known, potential pitfalls, and where to go. *Journal of Marketing*, 69(4), 155-166.
- Bourne, M., Neely, A., Mills, J. and Platts, K. (2003). Implementing performans measurement systems: A literature review. *International Journal of Business Performance Management*, 5(1), 1-24.
- Bozpolat, C. ve Seyhan, H. (2020). Yeni ürün geliştirme yönetimi ve inovasyon ilişkisi. O. Yılmaz (Ed.), *İnovasyon yönetimi* (151-169). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Burns, J. and Vaivio, J. (2001). Management accounting change. *Management Accounting*

Research, 12(4), 389-402.

Bursal, N. ve Ercan, Y. (1995). *Maliyet muhasebesi – ilkeler ve uygulama*. İstanbul: Der Yayınları.

Büker, S. (1995). Oran analizi. G. Sevil (Ed.), *Finansal yönetim* (27-51). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 875.

Büyükmirza, H. K. (2015). *Maliyet ve yönetim muhasebesi: Tekdüzen'e uygun bir sistem yaklaşımı* (20. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyüköztürk, Ş. (2007). *Sosyal bilimler için veri analizi el kitabı, istatistik, araştırma deseni SPSS uygulamaları ve yorum* (8. Baskı). Ankara: Pegem A Yayıncılık.

Caccia-Bava, M. C., Guimaraes, T. and Harrington, S. J. (2005). Hospital organization culture, capacity to innovate and success in technology adoption. *Journal of Health Organization and Management*, 20(3), 194-217.

Cadez, S. and Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863.

Calayoglu, İ. (2020). Geleneksel performans değerlendirme ölçütlerinin ekonomik katma değere etkisi: Bilişim endeksi uygulaması (XBLSM). *İşletme Araştırmaları Dergisi, Journal of Business Research-Turk*, 12(3), 2543-2555.

Can, A. V. (2007). Luca Pacioli “muhasebenin babası” mıdır?. *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilgiler E-Dergisi*, (12), 1-15. Erişim Adresi <https://arastirmax.com/en/system/files/dergiler/9383/makaleler/12/arastirmax-luca-pacioli-muhasebenin-babasi-midir.pdf> (21.02.2020).

Can, A. ve İbicioğlu, H. (2008). Yönetim ve yöneticilik yönünden üniversite hastanelerinin değerlendirilmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13(3), 253-275.

Caplan, E. H. (1966). Behavioral assumptions of management accounting. *The Accounting Review*, 41(3), 496-509.

Carmen, A. A. and Corina, G. (2009). A strategic approach of management accounting. *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, 3(1), 736-741.

- Cassia, L., Paleari, S. and Redondi, R. (2005). Management accounting systems and organisational structure. *Small Business Economics*, 25(4), 373-391.
- Cavlak, H., Güneş, N. ve Cebeci, Y. (2017). Nakit akış tablolarının içerik analiz yöntemi ile değerlendirilmesi-Evaluation of cash flow statements by content analysis method. *International Journal of Academic Value Studies (Javstudies)*, 3(13), 234-246.
- Cemalcılar, İ. (1965). Yönetim muhasebesi. *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1(1), 73-81.
- Ceylan, A. (1995). *İşletmelerde finansal yönetim* (Gözden Geçirilmiş Dördüncü Basım). Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Ceylan, A. ve Korkmaz, T. (2017). *Finansal yönetim temel konular* (10. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ceylan, A. ve Korkmaz, T. (2017). *İşletmelerde finansal yönetim* (Gözden Geçirilmiş 15. Basım). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Chandler, A.D. (1962). *Strategy and structure: Chapters in the history of the industrial enterprise*. Cambridge: MA: M.I.T. Press.
- Chenhall, R. H. and Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An emprical investigation sing a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264.
- Chenhall, R.H. and Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.
- Chibili, M.N. (2010). *Basic management accounting for the hospitality industry* (2.nd. Ed.). Netherlands: Noordhoff Uitgevers Groningen | Houten.
- Choy Lee, F. (2006). *A quantitative performance measurement framework for health care systems*. Master Thesis, University of Missouri Columbia, ABD.
- CIMA. (2005). *CIMA official terminology 2005 edition*. Burlington: The chartered intsitute of management accountants.
- Cihan, A. ve Cihan, F. (2015). *Sağlık kurumlarında yönetim ve organizasyon*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları.
- Cingi, S. ve Tarım, A. (2000). Türk bankacılık sisteminde performans ölçümü: DEA-malmqoist TFP endeksi uygulaması. *Türkiye Bankalar Birliği Araştırma Tebliğleri*

- Cinquini, L. and Tenucci, A. (2006). Strategic management accounting: Exploring distinctive features and links with strategy. *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, 1-26.
- Cinquini, L. and Tenucci, A. (2006). Strategic management accounting techniques: Exploring distinctive features and adoption influencing variables. *5th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, IN-SAT Working Paper*, 1-28.
- Cinquini, L., and Tenucci, A. (2007). Is the adoption of strategic management accounting techniques really “strategy-driven”? Evidence from a survey. Pisa: *Munich Personal RePEc Archive*. <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/11819/>
- Cinquini, L., and Tenucci, A. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228-259. DOI: 10.1108/18325911011048772.
- Coad, A. (1996). Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7, 387 – 408.
- Cokins, G. (2001). A management accounting framework. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 11-12. DOI: 10.1002/jcaf.1210. <https://www.researchgate.net/publication/227690593>
- Collier, P. and Gregory, A. (1995). Strategic management accounting: A UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7(1), 16-21.
- Collier, P.M. (2003). *Accounting for managers: Interpreting accounting information for decision-making*. England: Wiley.
- Coombs, H., Hobbs, D., and Jenkins, E. (2005). *Management accounting principles and applications* (First Ed.). London: Sage Publications.
- Cooper, L.G. and Nakanishi, M. (2010). Understanding market shares. J. Eliashberg (Eds.), *Market-Share analysis evaluating competitive marketing effectiveness* (17-54). America: Kluwer Academic Publishers.
- Coşkun Arslan, M. ve Karkacier, A. (2019). Dijital dönüşüm sürecinde yönetim muhasebesinin geleceğini etkileyen faktörlere kavramsal bir bakış. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD)*, 6(6), 394-403, ISSN:2148-9963.

- Coşkun, B. (2019). Stratejik yönetim modellerinden karşılaştırmalı kurumsal karne yönetimi ve verimlilik gösterge kartlarına genel bakış. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 6(47), 4216-4224.
- Cravens, K.S. and Guilding, C. (1999). Strategic brand valuation: A cross-functional perspective. *Business Horizons*, 42(4), 53-62.
- Cravens, K.S. and Guilding, C. (2001). An empirical study of the application of strategic management accounting techniques. In M.J. Epstein and Lee, J.Y. (Eds.), *Advances in management accounting* (95-122). Netherlands: Elsevier Science.
- Crawford, M. and Di Benedetto, A. (2011). *New products management* (10.th. Ed.). New York: McGraw-Hill Irwin.
- Crossman, Y. P. (1958). The nature of management accounting. *The Accounting Review*, 33(2), 222-227.
- Culfa, H.İ. and Nat, M. (2015). Küçük ada ülkelerindeki otellerde kurumsal kaynak planlama sistemlerinin kullanımı. SSRN: papers.ssrn.com, (e.t.:11.06.2021)
- Curtright, J.W., Steven, C.S.S. and Eric, S.E. (2000). Strategic performance management: Development of a performance measurement system at the mayo clinic. *Journal of Healthcare Management*, 45(1), 58-68.
- Çabuk, A. ve Lazol, İ. (2009). *Mali tablolar analizi* (7. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Çabuk, Y. (2005). Kalite maliyetleri ve kalite maliyetlerini ölçmede kullanılan yöntemler. *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 7(7), 1-8.
- Çakır, A. (2008). *Kamu idarelerinde stratejik yönetim kapsamında planlama ve plan-bütçe ilişkisi*. Maliye Uzmanlığı Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Çanakçıoğlu, M. ve Demirbaş, M. (2009). Performans ölçüm yöntemleri ile kurumsal karne yaklaşımı. *İstanbul İktisat Dergisi*, 59(2), 213-238.
- Çataloluk, C. (2006). Sıfır tabanlı bütçeleme sistemi ve Türkiye’de uygulanabilirliği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16, 229-242.
- Çatı, K., Kınır, S. ve Mesci, M. (2007). Kıyaslamaya ilişkin teorik bir çalışma. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(21), 147-171. www.e-sosder.com
- Çavmak, Ş. ve Çavmak, D. (2017). Türkiye’de sağlık hizmetlerinin tarihsel gelişimi ve sağlıkta

- dönüşüm programı. *Sağlık Yönetimi Dergisi*, 1(1), 48-57.
- Çelik, M. (2006). Ürünlerin yaşam döngüsü maliyetlerinin işletme kararlarına etkilerinin çevresel yaklaşımla değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 5(18), 129-142.
- Çetinoğlu, T. (2001). *Muhasebe bilgilerinin stratejik karar alma fonksiyonunda kullanılması ve Ege Seramik Sanayi ve Ticaret A.Ş. 'de bir uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, Kütahya.
- Çınaroğlu, S. (2012). İşletmelerde performans ölçüm modelleri. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(2), 119-134.
- Çınaroğlu, S. ve Şahin, B. (2012). Yönetici değerlendirmelerine göre hastanelerde performans ölçümü. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi* 15(1), 59–78.
- Çiçek, R., Kara, B. ve Koyuncu, K. (2006). Sağlık hizmet sektöründe kalite algılanımı ve hastanelerde uygulanmasına ilişkin bir araştırma. *Verimlilik Dergisi*, 3, 125-144.
- Çiftçi, T. (2011). Üç adımda stratejik yönetim. *İstanbul Sanayi Odası Kalite ve Teknoloji İhtisas Kurulu (İSO-KATEK), ISO Yayın No 32*.
- Çimen, M. (2010). Sağlık yönetimi ve sağlık yönetim eğitimi. *Acıbadem Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi*, 1(3), 136-139.
- David, F.R. (2011). *Strategic management concepts and cases* (13.th. Ed.). South Carolina: Prentice Hall Pearson.
- Dekker, H.C. (2003). Value chain analysis in interfirm relationship: A field study. *Management Accounting Research*, 14(1), 1-23.
- Demir, Ö. ve Gülcü, Y. (2012). Sanayi işletmelerinde kalite maliyetleri ve uygulamalarının incelenmesi: Elâzığ organize sanayi bölgesinde yapılan bir araştırma. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(2), 238-249.
- Demir, V. (2008). Yönetim muhasebesindeki değişim ve değişimi etkileyen faktörler. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 26, 51-70.
- Demir, V. ve Gökçen, H. B. (2014). Stratejik yönetim muhasebesi ve vergi planlaması ilişkisi: vergi planlamasına dayalı maliyetleme (VPDM). *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 41, 26-51.

- Dereköy, F. (2012). *Hastane işletmelerinde performans ölçümü ve muhasebe bilgi sistemi ile ilişkilendirilmesi temelinde bir uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- Dereköy, F. ve Kalmış, H. (2013). Hastanelerde performans ölçümünün muhasebe bilgi sistemiyle ilişkilendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 58, 139-160.
- Dervitsiotis, K.N. (2000). Benchmarking and business paradigm shifts. *Total Quality Management*, 11(4/5-6), 641- 646.
- Derya Baskan, T. ve Dozen, B. (2019). Türkiye muhasebe standartlarına göre işletmelerin nakit akış profillerinin BİST 100 endeksi üzerinde analizi. *İşletme Araştırmaları Dergisi, Journal of Business Research-Turk*, 11(4), 3347-3357. <https://doi.org/10.20491/isarder.2019.813>.
- Devebakan, N. ve Aksaraylı, M. (2003). Sağlık işletmelerinde algılanan hizmet kalitesinin ölçümünde SERVQUAL skorlarının kullanımı ve Özel Altınordu Hastanesi uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(1), 38-54.
- Dey, P.K., Hariharan, S. and Despić, O. (2008). Managing healthcare performance in analytical framework. *Benchmarking: An International Journal*, 15(4), 444–468.
- Dikmetaş, E. (2008). Sağlık kurumlarında verimlilik ve veri zarflama analizi. *Verimlilik Dergisi*, 1, 55-75.
- Dinçer, Ö. (1994). *Stratejik yönetim ve işletme politikası* (3. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Dixon, R. (1998). Accounting for strategic management: A practical application. *Long Range Planning*, 31(2), 272-279.
- Dixon, R. and Smith, D. R. (1993). Strategic management accounting. *Omega*, 21(6), 605-618.
- Dmitrović-Šaponja, L. and Suljović, E. (2017). Strategic management accounting in the Republic of Serbia. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 30(1), 1829-1839. DOI: 10.1080/1331677X.2017.1392884.
- Doğan, S. ve Demiral, Ö. (2008). İşletmelerde stratejik yönetimin etkinliğini arttırmada önemli bir araç: Benchmarking. *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(7), 1–22.
- Doğuç, E. (2019). Sağlık kurumlarında performans yönetimi. Z. Öztürk (Ed.), *Sağlık kurumlarında yönetim* (151-188). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Donabedian, A. (2005). Evaluating the quality of medical care. *The Milbank Quarterly*, 83(4),

691-729.

Donev, D., Kovacic, L. and Laaser, U. (2013). The role and organization of health care systems. <https://www.researchgate.net/publication/257830385>.

Dorgan, S., Layton D., Bloom N., Homkes R., Sadun R. and Reenen J. (2010). Management In Healthcare, Why Good Practise Really Matters. *London School of Economics*, 1-26.

Drucker, P. F. (1980). The deadly sins in public administration. *Public Administration Review* 40(2), 103–106.

Drury, C. (2008). *Cost and management accounting* (7.th. Ed.). UK: South Western Cengage Education.

Drury, C. (2012). *Management and cost accounting* (8.th. Ed.). United Kingdom: Cengage Learning EMEA.

Duman, H. (2012). *Stratejik yönetim aracı olarak müşteri muhasebesi* (1. Baskı). Ankara: Nobel Yayıncılık.

Duman, H., Yücenurşen, M. ve Apak, İ. (2016). Pazarlama, muhasebe ve rekabet avantajı: Müşteri muhasebesi-kavramsal bir değerlendirme. *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 8(2), 51-65.

Ecevit Satı, Z. ve Işık, Ö. (2011). İnovasyon ve stratejik yönetim sinerjisi: Stratejik inovasyon. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(2), 538-559.

Edeling, A. and Himme, A. (2018). When does market share matter? New empirical generalizations from a meta-analysis of the market share-performance relationship. *Journal of Marketing*, 82, 1-24. DOI: 10.1509/jm.16.0250.

Egbunike, F. C., Ogbodo, O. and Onyali, C. I. (2014). Utilizing strategic management accounting techniques (SMATs) for sustainability performance measurement. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(13), 140-154.

Ege, İ. ve Şener, Z. (2013). Performans ölçümünde kullanılan yöntemler: Performans karnesi ve kumanda paneli karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 57, 107- 120.

Ekerkil, V. ve Ersoy, N.F. (2016). B2B/Endüstriyel pazarlar için anahtar müşteri yönetimine ilişkin müşteri yaşam boyu değerinin hesaplanmasında muhasebe ve pazarlamanın rolü. *Business and Economics Research Journal*, 7(4), 159-180. DOI: 10.20409/berj.2016422345.

- Elitaş, C. ve Ağca, V. (2006). Firmalarda çok boyutlu performans değerlendirme yaklaşımları: Kavramsal bir çerçeve. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 343-370.
- Elitaş, C., Yıldız, F., ve Dereköy, F. (2010). Mamul yaşam dönemi maliyetlemesi. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 187-196.
- El-Jardali, F., Saleh, S. Ataya, N. and Jamal, D. (2011). Design, implementation and scaling up of the balanced scorecard for hospitals in Lebanon: Policy coherence and application lessons for low and middle income countries. *Health Policy*, 103, 305–314.
- Elmacı, O. (2015). *Sürdürülebilirlik ve stratejik yönetim açısından yönetim muhasebesi* (1. Baskı). Kütahya: Gazi Kitabevi.
- Elmakis, D. and Lisnianski, A. (2006). Life cycle cost analysis: Actual problem in industrial management. *Journal Of Business Economics and Management*, 7(1), 5-8. DOI: org/10.1080/16111699.2006.9636115
- Emrem, A.E. (2002). *Strateji odaklı organizasyonel performans yönetim sistemi kapsamında entelektüel sermaye performansının ölçümü*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Enz, C. A. (2009). *Hospitality strategic management concepts and cases* (2.nd. Ed.). New Jersey: John Wiley & Sons.
- Ercan, M.K. ve Ban, Ü. (2005). *Değere dayalı işletme finansı Finansal yönetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Erdem, B. (2006). İşletmelerde yeni bir yönetim yaklaşımı: Kıyaslama (Benchmarking) (Yazınsal bir inceleme). *Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(15), 65-94.
- Erden, S.A. (2004). *Stratejik maliyet yönetimi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Erdoğan, M.S. (2015). Sağlık hizmetlerinde örgütlenme. E. Erginöz ve Erdoğan, M.S. (Ed.), *Dünya’da ve Türkiye’de sağlık sistemleri* (16-27). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Erdoğan, S. (2018). *Hastanelerde yönetim muhasebesi sisteminin oluşturulması ve sağlayabileceği faydalar*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Eren, E. (1998). *Yönetim ve organizasyon* (4. Baskı). İstanbul: Beta yayıncılık.
- Ergin, H. ve Elmacı, O. (1999). Maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni açılımlar: Stratejik

- yönetim muhasebesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3, 17-50.
- Eriş, H. ve Öztürk, Z. (2019). *Hastanelerde dış kaynak kullanımı* (1. Baskı). Ankara: İksad Yayınları.
- Erkan, M. ve Okutmuş, E. (2018). *VUK ve TMS/TFRS kapsamında dönem sonu muhasebe işlemleri örnek uygulamalar ile* (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ertaş, F.C. ve Coşkun Arslan M. (2010). Yalın muhasebe, *Mali Çözüm*, 102, 39-60. <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum102?e=25078185/58370305>.
- Ertuğrul, M. ve Saldı, M.H. (2020). Return on investment analysis of unlicensed solar energy projects in Turkey. *Business & Management Studies: An International Journal*, 8(1), 903-923. DOI: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v8i1.1314>.
- Ertuna, Ö. (2008). *Stratejik yönetim* (1 Baskı). İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınevi.
- Eryılmaz, B. (2009). Kıyaslama (Benchmarking) yöntemi ve otel işletmelerinde kullanımına ilişkin teorik bir çalışma. *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(1), 41-79.
- Erzurum, M. (2014). *Özel hastane işletmelerinde muhasebe, iç kontrol sistemi ve swot analizi*. Yayınlanmamış Bitirme Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Evans, D. B., Edejer, T. T-T., J., Lauer, J., Frenk, J. and Murray, C. J. L. (2001). Measuring quality: From the system to the provider. *International Journal for Quality in Health Care*, 13(6), 439-446.
- Ewert, R. and Ernst, C. (1999). Target costing, co-ordination and strategic cost management. *The European Accounting Review*, 8(1), 23-49. DOI: 10.1080/096381899336131.
- Ferreira, L.D. and Merchant, K.A. (1992). Field research in management accounting and control: A review and evaluation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4), 3-34.
- Feyiz, M. A. (2019). *Genel muhasebe* (Yenilenmiş ve Güncellenmiş 15. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Fidan, Y., Çetin, S. ve Yıldırım, C. (2016). İşletmelerde stratejik yönetim uygulamaları ve yenilik performansı ilişkisi: Bartın ve Karabük illerindeki işletmeler üzerinde bir araştırma. *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 7(14), 221-240.

- Fişek, N.H. (1983). *Halk sağığı'na giriş*. Ankara: Çağı Matbaası.
- Fojt, M. (1995). Strategies for service quality. *Journal of Services Marketing*, 9(3), 1-72.
DOI:10.1108/08876045199500001.
- GAO, Performans Measurement and Evaluation, Definitions and Relationships, GAO/GGD-98-26, April 1998.
- Gargarigiller, A. (2018). Sağık kurumlarında altı sigma yönetiminin önemi. *International Social Sciences Studies Journal*, 4(28), 6545-6572.
- Gazely, A. and Lambert, M. (2006). *Management accounting* (First Ed.). London: Sage Publications.
- Geddis, P.W. (1988). Health service performance indicators. *The Ulster Medical Journal*, 57(2), 121-128.
- Glandon, T. A. (2003). EDI adoption: Controls in a changing environment. *Advances in Management Accounting*, 11, 287-317.
- Gnawali, A. (2017). Management accounting systems and organizational performance of nepalese commercial banks, *The Journal of Nepalese Bussiness Studies*, X(1), 8-19, ISSN:2350-8795.
- Goldstein, S.M., Ward, P.T., Leong, G.K. and Butler, T.W. (2002). The effect of location, strategy and operations technology on hospital performance. *Journal of Operations Management*, 20, 63–75.
- Gopal, C. R. (2009). *Accounting for managers* (First Ed. b.). New Delhi: New Age International.
- Gorchels, L. (2000). *The product manager's handbook The complete product management resource* (2.nd. Ed.). America: NTC Business Books NTC/Contemporary Publishing Group McGraw-Hill.
- Gorsuch, R. L. (1974). *Factor analysis*. Philadelphia: W. B. Saunders Company.
- Gowthorpe, C. (2008). *Management accounting* (1. Baskı). London: Cengage Learning.
- Gökgöz, A. (2017). *Genel muhasebe* (Gözden Geçirilmiş 3.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Granlund, M. and Malmi, T. (2002). Moderate impact of ERPS on management accounting: a lagor permanent out come?. *Management Accountin Research*, 13(13), 299-321.

- Groene, O., Klazinga, N., Kazandjian, V., Lombrail, P. and Bartels, P. (2008). The world health organization performance assessment tool for quality improvement in hospitals (PATH): An analysis of the pilot implementation in 37 hospitals. *International Journal of Quality in Health Care*, 20(3), 155-161.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), 583-595.
- Guilding, C. and McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: An exploratory note accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 45-59.
- Guilding, C., Cravens, K. S. and Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, 11, 113-135.
- Gupta, S. and Lehmann, D. R. (2003). Customers as assets. *Journal of Interactive Marketing*, 17(1), 9-24.
- Gupta, S., Lehmann, D. R. and Stuart, J. A. (2004). Valuing customers. *Journal of marketing research*, 41(1), 7-18. DOI: [org/10.1509/jmkr.41.1.7.25084](https://doi.org/10.1509/jmkr.41.1.7.25084).
- Güçlü, N. (2003). Stratejik yönetim. *Gazi Üniversitesi Gazi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 23(2), 61-85.
- Güleç, Ö.F. ve Bektaş, T. (2019). Cash flow ratio analysis: The case of Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Özel Sayı*, 247-262. DOI: 10.25095/mufad.606022.
- Güngör Tanç, Ş. (2012). Otel işletmelerinde yönetim muhasebesi uygulamalarını tespit etmeye yönelik araştırma: Kapadokya Bölgesi. *Nevşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(2012), 170-182.
- Gürbüz, S. ve Şahin, F. (2017). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri felsefe-yöntem-analiz* (4. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gürgen, U., Özada, A., Serin, H. ve Acuner, A.M. (2013). Ayaktan tedavi hizmeti alan hastaların hasta memnuniyeti: Pamukkale Üniversitesi Hastanesi örneği. *7.Ulusal sağlık ve hastane idaresi kongresi bildiri kitabı* (320-331). Konya.
- Gürlek, B. ve Gürol, M. A. (1993). Kaliteye giden yolda etik yapının rolü. *D.E.Ü. İ. İ. B. F. Dergisi*, 8(1), 192-203.
- Güvemli, O. (2000). *Türk devletleri muhasebe tarihi: Osmanlı İmparatorluğu'na kadar* (2.

- Baskı). İstanbul: İstanbul Mali Müşavirler Odası.
- Güven, E.Ö. (2013). Hasta memnuniyetini etkileyen faktörler: Kamu ve özel ağız diş sağlığı kliniklerinin karşılaştırılması. *7.Ulusal sağlık ve hastane idaresi kongresi bildiri kitabı* (649-657). Konya.
- Güzel, T. ve Mersin, Z. (2007). Bilgi teknolojilerinin işletmelerin muhasebe uygulamalarında yarattığı değişim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35, 172-177.
- Hacırüstemoğlu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Hammad, S.A., Jusoh, R. and Oon, E.Y.N. (2010). Management accounting system for hospitals: A research framework. *Industrial Management & Data Systems*, 110(5), 762-784.
- Hancıoğlu, Y. ve Yeşilaydın, G. (2016). Stratejik yönetimde yeni bir rekabet yaklaşımı: Stratejik inovasyon. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(29), 105-124.
- Hansen, T. and Solgaard, H.S. (2004). Strategic pricing: Fundamental considerations and future perspectives. *The Marketing Review*, 4(1), 99-111.
- Harrington, H. J. (1999). Performance improvement: A total poor- quality cost system. *The TQM Magazine*, 11(4), 221-230. DOI:10.1108/09544789910272904.
- Harrison, J.P. (2010). *Essentials of strategic planning in healthcare*. Chicago: Health Administration Press.
- Hatırlı, S.A., Öztürk, E. ve Aktaş, A.R. (2010). Piyasa yapısının belirlenmesinde pazar gücü ve tahmin yaklaşımları. *Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 2(1), 89-112.
- Hatiboğlu, Z. (1995). *İşletmelerde stratejik yönetim* (1. Baskı). İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Hayes, A. (2020). Return on Sales, <https://www.investopedia.com/terms/r/ros.asp> (Erişim tarihi: 15 Nisan 2021).
- Heinen, C. and Hoffjan, A. (2005). The strategic relevance of competitor cost assessment—an empirical study regarding competitor accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 3(1), 17-33.
- Helfert, E. A. (2001). *Financial analysis: Tools and techniques A guide for managers*. New York: The McGraw-Hill Companies, Inc.

- Helvacı, M. A. (2002). Performans yönetimi sürecinde performans değerlendirmenin önemi. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 35(1-2), 155-169.
- Hilton, R. W. (1999). *Managerial accounting* (4.th. Ed.). New York: Irwin McGraw-Hill.
- Hilton, R. W. (2011) *Managerial accounting: Creating value in a dynamic business environment* (9.th. Ed.). Boston: Mc Graw Hill.
- Hiromoto, T. (1988). Another hidden edge-Japanese management accounting: How control systems support manufacturing excellence. *Harvard Business Review*, 66(4), 22-27.
- Hissom, A. (2009). Introduction to management technology. *BMRT 11009 - Section 300 Kent State University*, 1-16.
- Hoque, Z. (2001). *Strategic management accounting: Concepts, processes and issues*. Oxford: Chandos Publishing.
- Horngren, C. T., Datar, S. M. and Rajan, M. V. (2012). *Cost accounting a managerial emphasis* (14.th. Ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Horngren, C. T., Foster, G. and Datar, S. M. (1996). *Cost accounting a managerial emphasis* (9.th. Ed.). New Jersey: Pearson Education Limited.
- Horngren, C.T., Sundem, G.L., Burgstahler, D. and Schatzberg, J. (2014). *Introduction management accounting* (16.th. Ed.). England: Pearson.
- Hosking, G. (1993). Strategic management of costs. *Planning Review*, 21(5), 51-56.
- Hurley, J. (2000). An overview of the normative economics of the health sector. In A.J.Julyer and Newhouse, J.P. (Eds.), *Handbook of health economics* (55-118). Amsterdam: Elsevier.
- Hussain, K. and Hussain, J. (2012). A Brief study on role and functions of hospital information system in tertiary care hospitals. *International Journal of Computer Science and Technology*, 3(2), 327-332.
- Hutaibat, K., Alberti-Alhtaybat, L.V. and Al-Htaybat, K. (2011). Strategic management accounting and the strategising mindset in an English higher education institutional context. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 358-390. DOI: 10.1108/18325911111182312.
- Ichsani, S. and Suhardi, A.R. (2015). The effect of return on equity (ROE) and return on investment (ROI) on trading volume. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211,

896-902.

- Ildır, A. (2014). *Genel muhasebe kavram-uygulama-örnekler* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Irala, L.R. (2005). EVA: The right measure of managerial performance?. *Indian Journal of Accounting & Finance*, 119(2), 1-10.
- Islam, M. and Kantor, J (2005). The development of quality management accounting practices in China. *Managerial Auditing Journal*, 20(7), 707-724.
- Işığışok, E. (2008). Performans ölçümü, yönetimi ve istatistiksel analiz. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Ekonometri ve İstatistik Dergisi*, 7, 1-23.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F. and Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 715-741. DOI: org/10.1016/S0361-3682(03)00033-3.
- İlhan, M. ve Çetin, B. (2014). LISREL ve AMOS programları kullanılarak gerçekleştirilen yapısal eşitlik modeli (yem) analizlerine ilişkin sonuçların karşılaştırılması. *Eğitimde ve Psikolojide Ölçme ve Değerlendirme Dergisi*, 5(2), 26-42.
- İmamoğlu, S.Z. ve Açıkgöz, A. (2012). Milli yenilik sistemleri ve Türkiye için öneriler. *Girişimcilik ve İnovasyon Yönetimi Dergisi*, 1(1), 69-96.
- İzci, Ç. (2014). Muhasebe verilerinin işletmelerin stratejik yönetim ve karar alma sürecinde kullanımı ve önemi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 12(23), 188-206. DOI: org/10.11611/JMER292.
- Jarrar, Y.F. and Zairi, M. (2001). Future trends in benchmarking for competitive advantage: A global survey. *Total Quality Management*, 12,(7/8), 906-912. DOI: 10.1080/095441201000000014.
- Jofre, S. (2011). Strategic management: The theory and practice of strategy in (business) organizations. *Kgs. Lyngby: DTU Management. DTU Management*, 1, 1-87.
- Joint Commission International (2014). *Joint commission international accreditation standards for hospitals* (5.th. Ed.). Oakbrook Terrace: Joint Commission Resources.
- Jones, C. S. (1985). An empirical study of the evidence for contingency theories of management accounting systems in conditions of rapid change. *Accounting Organisations and Society*, 10(3), 303-328.

- Jones, T., Atkinson, H., Lorenz, A. and Harris, P. (2012). *Strategic managerial accounting: Hospitality, tourism and events applications* (6.th. Ed.). London: Goodfellow Publishers Ltd.
- Jose Tari, J. (2005). Components of successful total quality management. *The TQM Magazine*, 17(2), 182-194. DOI:10.1108/09544780510583245.
- Juras, A. (2014). Strategic management accounting-what is the current state of the concept?. *Economy Transdisciplinarity Cognition*, 17(2), 76-83.
- Kabadayı, E.T. (2002). İşletmelerdeki üretim performans ölçütlerinin gelişimi, özellikleri ve sürekli iyileştirme ile ilişkisi. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 6, 61-75.
- Kahramanoğlu, A. (2017). *Sağlık işletmelerinde sorumluluk muhasebesi ve bölümlere göre raporlama standardı kapsamında transfer fiyatlaması: Bir kamu hastanesinde uygulama*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Kahveci, M. ve Gidersoy, B. (2003). Yönetim muhasebesinde kantitatifsel bir boyut. *İSMMMÖ Mali Çözüm Dergisi*, 64, ISSN 1303-5444. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-64/--2081>.
- Kaplan, R. S. (1983). Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research. *Accounting Review*, 58(4), 686–705.
- Kaplan, R. S. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 390-418.
- Kaplan, R.S. (1984). Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, 95-102.
- Kaplan, R.S. and Norton, D. P. (2007). Using the Balanced Scorecard as a strategic management system. *Harward Business Review*, 1–14.
- Kaplanoğlu, E. (2015). Müşteri yaşam seyri maliyetlemenin kavramsal çerçevesi ve bir vaka çalışması. *Mali Çözüm Dergisi*, 25(130), 73-93.
- Kara, E. (2015). *Muhasebe-I.Cilt-Genel muhasebe-Envanter*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Karaca, N. ve Yıldız, Ş. (2010). Faaliyet tabanlı bütçeleme sistemine ilişkin bir öneri. *Mevzuat Dergisi*, 156. <https://www.mevzuatdergisi.com/2010/12a/01.htm>.
- Karahan, A. ve Özgür, E. (2009). Stratejik yönetim modeli olarak kurumsal karnenin

- uygulanabilirliği. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8(16), 59-81.
- Karahan, M. ve Çadircı, A. (2016). Hizmet kalitesi algısının müşteri memnuniyeti açısından değerlendirilmesi: Elâzığ ilinde bir uygulama. *Fırat Üniversitesi Harput Araştırmaları Dergisi*, III(2), 57-73.
- Karakaya, M. (2007). *Maliyet muhasebesi* (Geliştirilmiş 3. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karakaya, Ü.Y. (2008). *Hastane işletmelerinde finansal verilere dayalı performans ölçümü ve bir model önerisi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Karaman Coşgun, Ö. (2007). Rekabetin dikey kısıtlanmasına grup muafiyetinin uygulanabilmesi bakımından pazar payı sınırlamaları. *TBB Dergisi*, 71, 108-127.
- Karaman, M., Kuşçu Karatepe, H ve Kuşçu, F.N. (2019). Sağlık işletmelerinde performans değerlendirme ve ölçme yöntemleri hakkında bir derleme çalışması. *Yönetim, Ekonomi, Edebiyat, İslami ve Politik Bilimler Dergisi*,4(1), 153-171.
- Karaman, R. (2009). İşletmelerde performans ölçümünün önemi ve modern bir performans ölçme aracı olarak Balanced Scorecard. *SÜ İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8(16), 410-427.
- Karasioğlu, F. ve Aracı, H. (2012). *Çözümlü muhasebe problemleri* (5. Baskı). Konya: Eğitim Yayınevi.
- Karasioğlu, F., Aracı, H., Yardımcıoğlu, M. ve Duman, H. (2006). *Çözümlü muhasebe problemleri*. Manisa: Dizgi Ofset Matbaacılık.
- Karasoy, H.A. (2014). Türk kamu yönetiminde performans yönetimine bir bakış. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 10(22), 257-274.
- Karcıoğlu, R. (2000). *Stratejik maliyet yönetimi maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar* (1. Baskı). Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Karim, H. S. B. H. A. (2001). *Towards an integrated information system for a public sector organisation in Brunei Darussalam*. Unpublished Master Thesis, Loughborough University, England.
- Kashanian, F. (1995). *Hastanelerde kontrol aracı olarak bütçeleme süreci ve İstanbul ilinde faaliyet gösteren özel hastanelerde bütçe hazırlama ve kontrol sürecine ilişkin bir araştırma*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.

- Katrancı, M. ve Temel, S. (2018). İlkokul öğrencilerine yönelik yazma kaygısı ölçeği: Geçerlik ve güvenirlik çalışması. *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 5(24), 1544-1555.
- Kavuncubaşı, Ş. (2000). *Hastane ve sağlık kurumları yönetimi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kayabaşı, A., Demireli, E. ve Yıldırım, M. (2007). Küreselleşme sürecinde işletmelerin finansal kararlarını etkileyen temel dinamiklere totaliter bir yaklaşım. *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(3), 19-36.
- Kayalidere, K. ve Kargın, S. (2004). Çimento ve tekstil sektöründe etkinlik çalışması ve veri zarflama analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(1), 196-219.
- Kaygusuz, S.Y. (2006). *Yenilikçi yönetim muhasebesi* (1. Baskı). Bursa: Aktüel Yayınları.
- Kaygusuz, S.Y. (2018). *Finansal tabloların okunması ve yorumlanması Yönetim kurul üyeleri ve yöneticiler için Excel uygulamalı* (1. Baskı). Bursa: Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti.
- Kaygusuz, S.Y. ve Dokur, Ş. (2009). *Maliyet muhasebesi meslek yüksekokulları programları için* (1. Baskı). Bursa: Dora Yayıncılık.
- Kaygusuz, S.Y. ve Dokur, Ş. (2014). *Maliyet muhasebesi* (2. Baskı). Bursa: Dora Yayıncılık.
- Kaygusuz, S.Y. ve Dokur, Ş. (2015). *Yönetim muhasebesi* (2. Baskı). Bursa: Dora Yayıncılık.
- Kayihan, B. (2019). Stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinden marka değerlendirme ve bir uygulama. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(4), 3630-3650.
- Kefe, İ. ve Tanış, V. N. (2014). Kalite maliyetleri ve otomotiv sektöründe bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(1), 45-62.
- Kefe, İ. ve Turhan, M. S. (2017). Stratejik performans yönetiminin finansal olmayan boyutları ve çağdaş maliyet-yönetim muhasebesi yaklaşımları. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(1), 12-25.
- Kertiş, S. (2005). *Hastane işletmelerinde iç kontrol sistemi ve özel bir x hastanesinde uygulanması*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Keskin, C. ve Topuzoğlu, A. (2006). Sağlığın tanımı; Başaçıkma. *Journal of İstanbul Kültür University*, 3, 47-49.
- Khan, J. H. (2003). Impact of total quality management on productivity. *The TQM Magazine*,

15(6), 374-380. DOI: 10.1108/09544780310502705.

Khemesh, S. (2017). Strategic management: Basic concepts. 1-18.

Kıdak, L.B. ve Aksaraylı, M. (2008). Yatan hasta memnuniyetinin değerlendirilmesi ve izlenmesi: Eğitim ve araştırma hastanesi uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(3), 87-122.

Kırlı, M., Gümüş, H. ve Altıntop, Y. (2012). Stratejik yönetim muhasebesinin tamamlayıcısı olarak stratejik pazarlama muhasebesi. *4.Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi*, 1-9.

Kıyak, M., Bozaykut, T., Güngör, P. and Aktaş, E. (2011). Strategic leadership styles and organizational financial performance: A qualitative study on private hospitals. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 24, 1521-1529.

Koçel, T. (2001). İşletme yöneticiliği (8. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.

Koçgil, O.D., Beyan, T. ve Baykal, N. (2009). Sağlık bakımı performans ölçümü için bir karşılaştırma aracı önerisi ve Türkiye sağlık bakım sistemine uygulanması. *Uluslararası sağlıkta performans kalite kongresi bildiriler kitabı* (177-194). Antalya: Performans Yönetimi Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı Yayınları.

Koç-Yalkın, Y. (1989). *Yönetim aracı olarak işletme bütçeleri* (3. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Korkmaz, S. ve Çuhadar, U. (2017). Sağlık hizmet kalitesi ve sağlık kurumunu tekrar tercih etme niyeti arasındaki ilişki: Eğitim ve araştırma hastanesi örneği. *Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi*, 3(1), 72-87.

Koşan, L. (2008). Faaliyet tabanlı müşteri karlılık analizi: Bir konaklama işletmesinde uygulama. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(1), 285-302.

Koşan, L. ve Karadeniz, E. (2013). Türk imalat sektöründe küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelerin finansal performansının dupont analiz tekniğiyle incelenmesi. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(2), 45-62.

Koşan, L. ve Karadeniz, E. (2014). Konaklama ve yiyecek hizmetleri alt sektörünün finansal performansının dupont finansal analiz sistemi kullanılarak incelenmesi. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi, Journal of Travel and Hospitality Management*, 11(2), 75-89.

Kotler, P. (2000). *Marketing management, millenium edition* (10.th Ed.). America: Prentice-

Hall.

- Kotler, P. ve Armstrong, G. (2018). *Principles of Marketing* (7.th. Ed.). Enlgand: Pearson Education Limited.
- Koyuncu, İ. ve Kılıç, A.F. (2019). Açımlayıcı ve doğrulayıcı faktör analizlerinin kullanımı: Bir döküman incelemesi. *Eğitim ve Bilim, tedmem*, 44(198), 361-388.
- Köse, A. (2008). *Doğru düşünmek ve doğru karar vermek stratejik yönetim* (1. Baskı). İstanbul: Kum Saati Yayınları.
- Köse, T. (2002). Ürün maliyetlerine göre karar alma araçları: ürün yaşam seyri maliyetlemesi, hedef maliyetleme ve kaizen maliyetleme. *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 77-104.
- Köse, T. (2007). Yönetim muhasebesinde değişim ve yönetim muhasebesi eğitiminin incelenmesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi IX*(1), 215-234.
- Köseoğlu, M.A. (2005). Kamu iktisadi teşebbüslerinde performans ölçümü. *DPT Uzmanlık Tezleri*, 1-126.
- Krishnan, V. and Ulrich, K.T. (2001). Product development decisions: A review of the literature. *Management Science Informs*, 47(1), 1-21.
- Kumar, A. and Nagpal, S. (2011). Strategic cost management – suggested framework for 21st century. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)*, 5(2), 118-130.
- Kurtulmuş, S. (1998). *Sağlık ekonomisi ve hastane yönetimi*. İstanbul: Değişim Dinamikleri Yayınları.
- Kutlan, S. (1998). *Maliyet kontrolü (cost controlling) ve 5 yıldızlı konaklama işletmelerinde uygulama* (1. Baskı). İstanbul: Alfa.
- Küçüksüleymanoğlu, R. (2008). Stratejik planlama süreci. *Kastamonu Eğitim Dergisi*, 16(2), 403–412.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: How far have we come in 25 years?. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 204-228. DOI: 10.1108/09513570810854400.
- Lawrence, H., William C. and Milton, F. U. (1994). *Cost accounting*. Ohio: SouthWestern Publishing.

- Lazol, İ. (2016). *Maliyet ve yönetim muhasebesi* (1. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- List, B. and Machaczek, K. (2004). Towards a corporate performance measurement system. *SAC '04: Proceedings of The 2004 ACM Symposium on Applied Computing*, 1344-1350. DOI: [10.1145/967900.968172](https://doi.org/10.1145/967900.968172).
- Lockamy III, A. (2003). A constraint-based framework for strategic cost management. *Industrial Management & Data Systems*, 103(8), 591-599.
- Loeb, J. M. (2004). The current state of performance measurement in health care. *International Journal for Quality in Health Care*, 16(1), 5- 9.
- Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: The emperor's new clothes?. *Management Accounting Research*, 7, 347 – 366.
- Mangelsdorf, D. (1999). Evolution from quality management to an integrative management system based on TQM and its impact on the profession of quality managers in industry. *The TQM Magazine*, 11(6), 419-425. ISSN 0954-478X.
- Marangoz, M. (2007). Marka değeri algılamalarının marka yayılmaya etkileri. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 7(2), 459-483.
- Martínez-Lorente, A. R., Dewhurst, F. and Dale, B. G. (1998). Total quality management: Origins and evolution of the term. *The TQM Magazine*, 10(5), 378-386. ISSN 0954-478X.
- McGuire, T.G. (2000). Physician agency. In A.J.Culyer and Newhouse, J.P. (Eds.), *Handbook of health economics* (461-536). Amsterdam: Elsevier.
- McLellan, J. D. and Moustafa, E. (2008). An exploratory analysis of the importance of management accounting tools in the GCC countries. *Journal of Economic & Administrative Sciences*, 24(2), 54–77.
- McNair, C. J., Polutnik, L. and Silvi, R. (2001). Cost management and value creation: the missing link. *European Accounting Review*, 10(1), 33–50. DOI: 10.1080/09638180122848.
- Menderes, M. (1995). Sağlık kurumlarında muhasebenin önemi. H. Seçim (Ed.), *Hastane işletmeciliği* (311-327). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 845.
- Mersin, Z. (2009). Temel kavramlar. T. Benli (Ed.), *Maliyet muhasebesi* (11-52). İstanbul: Lisans Yayıncılık.

- Milne, S., Mason, D. and Hasse, J. (2004). Tourism, information technology and development: Revolution or reinforcement?. A.A. Lew, Hall, C.M. and Williams, A.M. (Ed.), *A companion to tourism* (184-194). United Kingdom: Blackwell Publishing.
- Mohamed, A.A. and Jones, T. (2014). Relationship between strategic management accounting techniques and profitability – a proposed model. *Measuring Business Excellence*, 18(3), 1-22. DOI: 10.1108/MBE-04-2013-0023.
- Moon, P. and Bates, K. (1993). Core analysis in strategic performance appraisal. *Management Accounting Research*, 4(2), 139-152.
- Moorthy, M. K., Voon, O.O., Samsuri, C.A.S.B. and Gopalan, M. (2012). Application of information technology in management accounting decision making. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 2(3), ISSN: 2222-6990.
- Nakhaei, H. and Hamid, N.I.N.B. (2013). The relationship between economic value added, return on assets and return on equity with market value added in tehran stock exchange (TSE). *Proceedings of Global Business and Finance Research Conference*. 1-9.
- Nanni, A. J., Dixon, J. R. and Vollmann, T. E. (1992). Integrated performance measurement: Management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research*, 4, 1-20.
- Neely, A. (1999). The performance measurement revolution: Why now and what next?. *International Journal of Operations & Production Management*, 19(2), 205-228.
- Neely, A., Gregory, M. and Platts, K. (1995). Performance measurement system design: A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 15(4), 80-116.
- Niraj, R., Gupta, M. and Narasimhan, C. (2001). Customer profitability in a supply chain. *Journal of Marketing*, 65(3), 1-16.
- Nişancı, Z. N. (2015). Geçmişten günümüze yönetim düşüncesi. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 13(25), 257-294.
- Nobes, C. and Parker, R. (2006). *Comparative international accounting* (9.th. Ed.). Prentice Hall.
- Okumus, F., Altinay, L. and Chathoth, P. (2010). *Strategic management for hospitality and tourism* (First Ed.). London: Butterworth Heinemann / Elsevier.

- Okursoy, A. (2010). *Türkiye’de sağlık sistemi ve kamu hastanelerinin performanslarının değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.
- Olson, E.M., Walker, O.C. and Ruekert, R.W. (1995). Organizing for effective new product development: The moderating role of product innovativeness. *Journal of Marketing*, 59, 48-62.
- Oslo Kılavuzu (2005). *Yenilik verilerinin toplanması ve yorumlanması için ilkeler* (3. Baskı). Ankara: TÜBİTAK.
- Öker, F. (2003). *Faaliyet tabanlı maliyetleme-üretim ve hizmet işletmelerinde uygulama* (1. Baskı). İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Örnek, A.Ş. (2000). Balanced Scorecard: Bilgiden stratejiye ulaşmada kullanılabilecek yeni bir araç. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(3), 255-276.
- Örs, F. ve Tetik, S. (2010). Küreselleşen dünyada yeni yönetim paradigmaları: Değişim ve iletişim. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(3), 439-456.
- Özdemir, E. ve Kaygusuz, S. Y. (2009). Müşteri kârlılık analizi: Faaliyet tabanlı maliyetleme ile ölçümü ve pazarlama kararlarında kullanımı. *İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 11(3), 87-112. DOI: 10.4026/1303-2860.2009.0112.
- Özdemir, M. (1988). *Sistemler yaklaşımı açısından hastane organizasyonu ve yönetimi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları, No: 649.
- Özer, M. A. (2015). İşletmelerde stratejinin önemi üzerine değerlendirmeler. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 7(14), 69-84.
- Özgen, H. ve Tatar, M. (2007). Sağlık sektöründe bir verimlilik değerlendirme tekniği olarak maliyet-etkililik analizi ve Türkiye’de durum. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 10(2), 109-137.
- Özgener, Ş. ve Küçük, F. (2008). Hastanelerde modern yönetim felsefesinin verimliliğe etkisi: Gevher Nesibe Hastanesi’nde bir uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 0(19), 341-358.
- Özgülbaş, N. (2006). Türkiye’de kamu hastanelerinin finansal durum değerlendirmede kullanabilecekleri bir yöntem: Trend analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 29, 129-139.
- Özgülbaş, N., Koyuncugil, A.S., Bilgin, M. ve Altıparmak, A. (2009). Kamu hastanelerinin

- finansal performansını etkileyen örgütsel faktörlerin belirlenmesi. *Verimlilik Dergisi*, 4, 103-114.
- Özgülbaş, N., Koyuncugil, A.S., Duman, R. ve Hatipoğlu, B. (2008). Özel hastane sektörünün finansal değerlendirmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 40, 120-131.
- Özkan, A. ve Sümerli Sarıgül, S. (2020). İşletmelerde çok boyutlu performans ölçme modelleri ve bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 23(1), 54-72.
- Özkan, M. (2013). Yönetim muhasebesi açısından sorumluluk muhasebesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, XV(I), 155-182.
- Özpehlivan, M. (2018). İş tatmini: Kavramsal gelişimi, bireysel ve örgütsel etkileri, yararları ve sonuçları. *Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(2), 43-70.
- Öztek, Z. ve Eren, N. (1997). Sağlık yönetimi. M. Bertan ve Çağatay G. (Ed.), *Halk sağlığı temel bilgiler* (369-387). Ankara: Güneş Kitabevi.
- Pado, G. (2017). Açık inovasyonda yeni ürün geliştirme için müşteri entegrasyonu. *IBAD Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*, 2(1), 75-85.
- Paksoy, H.M. (2017). İşletmelerin satışa sunacağı yeni ürünlerin pazarda tutunmasını etkileyen faktörler. *Girişimcilik İnovasyon ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 67-86.
- Parker, C. (2000). Performans measurement. *Work Study, MCB University Press*, 49(2), 63-66.
- Pavlatos, O. (2015). Strategic management accounting techniques: The impact of CFO characteristics, organizational life cycle stage and quality of IS information. Режим доступа: <http://www.asr.uab.cat/casr/images/stories/odysseas.pdf>
- Pearce, J. A. and Robinson, R. B. (2015). *Stratejik yönetim: Geliştirme, uygulama ve kontrol*. (M. Barca, Çev.). Ankara: Nobel Yayınları.
- Pehlivan, A. ve Gerakan, B. (2009). Yönetim muhasebesindeki değişimi anlamak. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(17), 1-10.
- Perreault, W.D. and McCarthy, E.J. (2002). *Basic Marketing: A global- managerial approach* (14.th. Ed.). Boston: McGraw-Hill Irwin.
- Pike, R. (1996). A longitudinal survey on capital budgeting practices. *Journal of Business Finance and Accounting*, 23(1), 79-92.

- Pisello, T. (2003). *IT value chain management-maximizing the ROI from IT investments Performance metrics and management methodologies every IT stakeholder should know* (First Ed.). The United States of America: Alinean, LLC.
- Pollitt, C. (2001). Integrating financial management and performance management. *OECD Journal on Budgeting*, 1(2), 7-37.
- Poroy Arsoy, A. (2017). *Finansal muhasebe* (2. Baskı). Bursa: Dora Yayıncılık.
- Porta, M. (2008). *A dictionary of epidemiology* (5.th. Ed.). The United States of America: Oxford University Press, Inc.
- Porter, E. M. (1985). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press.
- Prašnikar, J, Debeljak, Z. and Ahčan, A. (2005). Benchmarking as a tool of strategic management. *Total Quality Management*, 16(2), 257-275.
- Pryor, L.S. (1989). Benchmarking: A self-improvement strategy. *The Journal of Business Strategy*, 10(6), 28-32. <https://doi.org/10.1108/eb039332>.
- Raaij, E. M., Vernooij, M.J.A. and Triest, S. (2003). The implementation of customer profitability analysis: A case study. *Industrial Marketing Management*, 32(7), 573-583. DOI: [org/10.1016/S0019-8501\(03\)00006-3](https://doi.org/10.1016/S0019-8501(03)00006-3).
- Rainbird, M. (2004). Demand and supply chains: The value catalyst. *International Journal of Physical Distributon & Logistics Management*, 34(3/4), 230-250.
- Ramli, A. (2015). The status of accounting information systems (AIS) adoption in the hotel industry. *Journal of Entrepreneurship and Business*, 3(1), 46-59.
- Ramljak, B. and Rogošić, A. (2012). Strategic management accounting practices in croatia. *The Journal of International Management Studies*, 7(2), 93-100.
- Rangone, A. (1997). Linking organizational effectiveness, key success factors and performance measures: An analytical framework. *Management Accounting Research*, 8, 207-219.
- Rathore, A., Mohanty, R.P., Lyons, A.C. and Barlow, N. (2005). Performance management through strategic total productivity optimisation. *International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, 25, 1020-1028.
- Reinartz, W., Krafft, M. and Hoyer, W. D. (2004). The customer relationship management process: its measurement and impact on performance. *Journal of Marketing Research*,

41(3), 293-305.

Rigby, D. (2001). Management tools and techniques, a survey. *California Management Review*, 43(2), 138-160.

Roden, S. and Dale, B. G. (2000). Understanding the language of quality costing. *The TQM Magazine*, 12(3), 179-185. DOI:10.1108/09544780010326362.

Rom, A. (2008). *Management accounting and integrated information systems*. Unpublished Master Thesis, Copenhagen Business School, Denmark.

Roslender, R. and Hart, S. J. (2010). Strategic management accounting: Lots in a name?. *Accountancy Discussion Papers 1005*, Accountancy Research Group, Heriot Watt University.

Roslender, R. and Hart, S. J. (2010). Taking the customer into account: Transcending the construction of the customer through the promotion of self-accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(8), 739–753.

Roslender, R. and Hart, S.J. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14(3), 256-257.

Ross, S.A., Westerfield, R.W. and Jaffe, J.F. (2010). *Corporate finance* (9.th. Ed.). America: McGraw-Hill Irwin.

Ross, S.A., Westerfield, R.W. and Jordan, B.D. (2003). *Fundamentals of corporate finance* (6.th. Ed.). United States of America: McGraw-Hill Irwin.

Said, J., Hui, W. S., Othman, R. and Taylor, D. (2010). The mediating effects of organizational learning orientation on the relationship between strategic management accounting information use and organizational performance. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 5(2), 11-29.

Saluvan, M. ve Kaya, S. (2010). Hastanelerde performans ölçümü. *Verimlilik Dergisi*, (4), 0-0, 1-27. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/verimlilik/issue/30542/330509>.

Saluvan, M. ve Kaya, S. (2012). Doktor-hemşire arasındaki etkileşim ile hastanenin performansı arasındaki ilişki: Bir kamu hastanesi örneği. *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*, 3, 63-92.

Sammot-Bonnici, T. (2015). Strategic management. DOI: 10.1002/9781118785317. Weom 060194 <https://www.researchgate.net/publication/272352897>.

- Samuelson, P.A. and Nordhaus, W.D. (2009). *Economics* (19th. Ed.). America: McGraw-Hill Irwin.
- Sanalan Bilici, N. (2019). Turizm sektöründe özsermaye kârlılığının değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 82, 41-54. DOI: 10.25095/mufad.535962.
- Sandalcı, U. ve Tuncer, G. (2019). Obezite vergisinin kabul edilebilirliğine ilişkin yapısal eşitlik modeli analizi. *Sayıştay Dergisi*, 113, 71-102.
- Santerre, R.E. and Neun, S.P. (2010). *Health economics teory, insights and industry studies* (5.th. Ed.). The United States of America: South-Western Cengage Learning.
- Santos, L.L., Gomes, C. and Arroteia, N. (2012). Management accounting practices in the Portuguese lodging industry. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(1), 1-14.
- Saraçoğlu, S. ve Öztürk, F. (2015). Sağlık hizmetlerine yönelik talebin belirleyicileri: Türkiye üzerine bir uygulama. *İş ve Hayat*, 293-342.
- Sarp, N. (2018). Sağlık hizmetleri ve sağlık hizmet kuruluşları. M. Şeker ve Bulduklu, Y. (Ed.), *Sağlık kurumları yönetimi-I* (29-50). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Savage, G.T., Feirman, H., Reis, L.V.D., Myers, A. and Moxley, D. (2011). International health care: A twelve-country comparision. In W.L.Wolper (Eds.), *Health care administration* (3-66). Sudbury: Jones and Bartlett Publishers.
- Savaş, O. (2003). Tam zamanında üretim sisteminin gerektirdiği maliyet muhasebesinin temel nitelikleri. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20, 203-218.
- Savcı, M. (2019). *Maliyet muhasebesi* (Güncellenmiş 14. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Savcı, M. (2019). Tam zamanlı üretim sisteminin üretim giderlerine etkisi: Çay işletmesi örneği. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi KAÜİİBFD*, 10(19), 290-309.
- Sayım, F. (2009). Sağlık hizmetleri ve sağlık sektörünün piyasa yapısı. A. Coşkun ve Akın, A. (Ed.), *Sağlık işletmeleri yönetim rehberi* (253-283). Akara: Seçkin Yayıncılık.
- Sayım, F. (2017). *Sosyal bilimlerde araştırma ve tez yazım yöntemleri, konu tespiti-süreç yönetimi-tez yazımı* (Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Scapens, R.W. and Jazayeri, M. (2003). ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, 12(1), 201-233.
- Schumpeter, J.A. (1939). *Business cycles A theoretical, historical and statistical analysis of the capitalist process*. New York Toronto London: McGraw-Hill Book Company.
- Scott, W. R. (1931). *Financial accounting theory* (7.th. Ed.). Library and Archives Canada Cataloguing in Publication. www.pearsoncanada.ca.
- Seal, W. (2001). Management accounting and the challenge of strategic focus. *Management Accounting Research*, 12(4), 487-506. DOI: 10.1006/mare.2001.0167.
- Seçim, H. (1991). *Hastane yönetimi ve organizasyonu: Türkiye hastanelerinin organizasyonu için bir model önerisi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, Yayın No 252.
- Sevilengül, O. (2020). *Genel muhasebe* (Gözden Geçirilmiş 19. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sevim, A. (2002). Küresel rekabetin yönetim muhasebesine etkileri ve çağdaş yönetim muhasebesi uygulamaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4(3), 115-132.
- Sevim, A. ve Korkmaz, E. (2014). Cost management practices in the hospitality industry: The case of the Turkish hotel industry. *International Journal of Arts and Commerce*, 3(9), 159-167.
- Shah, H., Malik, A. and Malik, M. S. (2011). Strategic management accounting – a messiah for management accounting?. *Australian Journal of Business and Management Research*, 1(4), 1-7.
- Shank, J.K. and Govindarajan, V. (1993). *Strategic cost management: The new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press.
- Silvi, R. and Cuganesan, S. (2006). Investigating the management of knowledge for competitive advantage: A strategic cost management perspective. *Journal of Intellectual Capital*, 7(3), 309-323.
- Singer, A. F. (1961). Management accounting. *The Accounting Review*, 36(1), 112-118.
- Sipahi, B. (2005). İşletme performansının ölçülmesinde ekonomik katma değer. *Öneri Dergisi*, 6(23), 107-112.
- Smith, M. (1997). *Strategic management accounting text and cases*. Butterworth, Heinemann

- Linacre House, Jorden Hill, Oxford, 68.
- Smith, M. and Dikolli, S. (1995). Customer profitability analysis: An activity-based costing approach. *Managerial Auditing Journal*, 10(7), 3-7.
- Solmaz, S.A. (2019). Çağdaş yönetim tekniği olarak benchmarking: Otel işletmelerindeki uygulamalara yönelik kuramsal bir inceleme. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(63), 1150-1163. DOI: <http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2019.3304>.
- Somunoğlu, S. (2012). Sağlık-sağlık hizmetleri ve Türk sağlık sistemi. M. Tatar (Ed.), *Sağlık kurumları yönetimi-I* (2-24). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Songur, H. ve Saygın, T. (2014). Şifahaneden hastaneye: Sağlık kuruluşlarının değişimine genel bir bakış. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(1), 199-212.
- Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği, Erişim Tarihi: 21.03.2021
- Soyhan, N., Ağar, S. ve Soyhan, N. (2019). Kalite geliştirme ve performans değerlendirme metodu PATH'ın sağlık işletmelerinde uygulanması. *Anadolu Kültürel Araştırmalar Dergisi (ANKAD)*, 3(3), 411-431.
- Sönmez, E. (2007). Tam zamanında üretim sisteminde maliyet muhasebesi sisteminin yapısı ve işleyiş. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(2), 69-90.
- Söyük, S. (2015). Bir sağlık işletmesi olarak hastaneler. S. Söyük (Ed.), *Sağlık işletmeleri yönetimi* (51-78). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Söyük, S. (2015). Sağlık hizmetleri. S. Söyük (Ed.), *Sağlık işletmeleri yönetimi* (23-50). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Söyük, S. (2015). Sağlık ve hastalık kavramları. S. Söyük (Ed.), *Sağlık işletmeleri yönetimi* (1-22). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Sriram, R. S. (1995). Accounting information system issues of FMS: traditional accounting practices must change when organizations adopt FMS. *Integrated Manufacturing Systems*, 6(1), 35-40.
- Steen, B. (2005). Environmental costs and benefits in life cycle costing. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, 26(2), 107-118.
- Sulaiman, S., Ramli, A. and Mitchell, F. (2008). What factors drive change in management accounting in malaysian organisations?. *Malaysian Accounting Review*, 7(1), 61-76.

- Sumkaew, N. (2016). *Management accounting changes and the interaction effect of management accounting practices and integrated information systems on organisational performance: evidence from Thailand*. Unpublished Master Thesis, Newcastle University Business School, England.
- Sürmeli, F. (1998). Muhasebe bilgi sisteminin temel yapısı. K. Banar (Ed.), *Muhasebe bilgi sistemi* (46-65). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Şahin, İ. (2008). Sağlık bakanlığı genel hastaneleri ve sağlık bakanlığına devredilen SSK genel hastanelerinin teknik verimliliklerinin karşılaştırmalı analizi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 11(1), 1-48.
- Şakrak, M. (1997). *Maliyet yönetimi: Maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar* (1. Baskı). İstanbul: Yasa Yayınları.
- Şavlı, H. T. (2006). *Management accounting practices evidence from Turkey*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Şenatalar, B. (2003). Sağlık ekonomisine genel bir bakış. *Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Dergisi*, 25(4), 25-30.
- Şencan, H. (2005). *Sosyal ve davranışsal ölçümlerde güvenilirlik ve geçerlilik* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Şenol, Z. ve Ulutaş, A. (2018). Muhasebe temelli performans ölçümleri ile piyasa temelli performans ölçümlerinin critic ve aras yöntemleriyle değerlendirilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, (641), 83–102.
- Şimşek İlkın, N. ve Derin, N. (2018). Algılanan iş güvencesizliği, iş tatmini ve birey-örgüt uyumu kavramları arasındaki ilişkiler. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi (The Journal of Social Economic Research)*, 18(36), 238-254.
- Şimşek, M. Ş. (2007). *Yönetim ve organizasyon* (Yenilenmiş 9. Baskı). Konya: Adım Ofset.
- T.C. Sağlık Bakanlığı, Türkiye Sağlık Bilgi Sistemi Eylem Planı, Ocak 2004.
- Tanrıverdi, H. ve Teker, Ç. (2010). Eğitim hastanelerinde asistan doktorların klinik iş yükleri bakımından performans ölçütlerinin karşılaştırılması. *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*, 1, 114-136.
- Tanyıldızı, İ. ve Demir, Ö. (2019). Sağlık kurumlarında yalın yönetim. *Fırat Üniversitesi İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(1), 13-40.

- Taş, D. (2012). Sağlık hizmet kalitesinin ölçümüne ilişkin bir araştırma. *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*, 4, 79-102.
- Tavşancıl, E. (2006). *Tutumların ölçülmesi ve SPSS ile veri analizi* (3. Baskı). Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Tayles, M., Bramley, A., Adshead, N. and Farr, J. (2002). Dealing with the management of intellectual capital: The potential role of strategic management accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 251-267.
- Tekin, M. ve Ergün, Z. (2013). Sağlık kurumlarında hizmet kalitesinin müşteri memnuniyetine olan etkileri. *7.Ulusal sağlık ve hastane idaresi kongresi bildiri kitabı* (1049-1056). Konya.
- Temür, Y. ve Bakırcı, F. (2008). Türkiye’de sağlık kurumlarının performans analizi: Bir VZA uygulaması. *AKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 10(3), 261–282.
- Tengilimoğlu, D. (2011). *Sağlık hizmetleri pazarlaması* (1. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Tengilimoğlu, D. (2012). Hastane yönetimi ve organizasyonu. M. Tatar (Ed.), *Sağlık kurumları yönetimi – I* (46-74). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Tengilimoğlu, D. (2013). Sağlık hizmetlerinde ürün geliştirme ve fiyatlandırma stratejileri. B. Şahin (Ed.), *Sağlık hizmetleri pazarlaması* (160-192). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Tengilimoğlu, D. ve Toygar, Ş.A. (2013). Hastane performansının ölçümünde PATH yöntemi. *Sosyal Güvenlik Dergisi*, 3(1), 50-78.
- Tengilimoğlu, D., Işık, O. ve Akbolat, M. (2018). *Sağlık işletmeleri yönetimi* (Geliştirilmiş 9.Basım). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.
- Tezcan, D., Yücel, M.H., Ünal, U.B. ve Edirne, T. (2014). Üçüncü basamak sağlık kuruluşlarında hasta memnuniyeti. *Pamukkale Tıp Dergisi*, 7(1), 57-62.
- Tıraş, H.H. (2013). Sağlık ekonomisi: Teorik bir inceleme. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(2), 125-151.
- Titiz, İ.ve Çetin, A.C., (2000). Karar almada geleneksel maliyet yönetimi yaklaşımında gelişmeler ve stratejik maliyet yönetimi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(2), 121-138.

- Toker, F. ve Bayır, F. (2013). Toplumun koruyucu sağlık hizmetleri konusunda bilgi ve yararlanma düzeyinin belirlenmesi. *7.Ulusal sağlık ve hastane idaresi kongresi bildiri kitabı* (572-586). Konya.
- Topaloğlu, M. ve Sökmen, A. (2002). Kıyaslama (Benchmarking) kavramı ve otel işletmelerinde uygulanabilirliği üzerine kavramsal bir inceleme. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2, 1-32.
- Topuksak, B. ve Kublay, G. (2009). Geleceğin hastanelerinde ve hemşirelik hizmetlerinde performans yönetimi. *Uluslararası sağlıkta performans kalite kongresi bildiriler kitabı* (195-210). Antalya: Performans Yönetimi Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı Yayınları.
- Torabipour, A., Najarzadeh, M., Arab, M., Farzianpour, F. and Ghasemzadeh, R. (2014). Hospitals productivity measurement using data envelopment analysis technique. *Iranian Journal of Public Health*, 43(11), 1576–1581.
- Toramanlı, G. (2019). *Genel muhasebe ve dönem sonu işlemleri* (1. Baskı). İstanbul: Nobel Yayıncılık.
- Trott, P. (2017). *Innovation management and new product development* (6.th. Ed.). London: Pearson Education.
- Tuncer, Ö. (2008). *Hastane işletmelerinde finansal yapı ve performans ölçümünde oran analizinin uygulanması acıbadem hastanesi örneği*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Tunçel, M., Vuran Doğan, Ö. ve Ardiç Çobaner, A. (2012). Performans sistemine medyanın bakışını anlamak: Performans konulu sağlık haberleri üzerine bir araştırma. *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*, 3, 93-118.
- Turunç, Ö. ve Çelik, M. (2012). İş tatmini-kişi-örgüt uyumu ve amire güven-kişi-örgüt uyumu ilişkisinde dağıtım adaletinin düzenleyici rolü. *“İş Güç” Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 14(2), 57-78.
- Tüfekçi, B. ve Karaca, S.S. (2019). İşletmelerin nakit akış profillerinin analizi: Uluslararası bir karşılaştırma. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi (SBAD), Ekonomi ve Siyaset Özel Sayısı*, 157-180.
- TÜİK, (2018). Hastane istatistikleri, Türkiye İstatistik Kurumu: <http://www.tuik.gov.tr> (Erişim Tarihi: 27.05.2021).

- TÜİK, *Kaliteli bir araştırmanın el kitabı*. Yayın no: 4151. <http://www.tuik.gov.tr> (Erişim Tarihi: 07.06.2021).
- Tükel, B., Acuner, A.M., Önder, Ö.R. ve Üzgöl A. (2004). Ankara Üniversitesi İbn-i Sina Hastanesi'nde yatan hasta memnuniyeti (Genel cerrahi anabilim dalı örneği). *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, 57(4), 205-214.
- Türedi, H. (2011). *Genel muhasebe dönem içi ve dönem sonu işlemleri* (Genişletilmiş ve güncelleştirilmiş 3. Baskı). Trabzon: Derya Kitabevi.
- Türk, Z. (2004). Özellik esasına dayalı maliyetleme: Faaliyet esasına dayalı maliyetleme-II. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 22, 110-116.
- Türk, Z. (2004). Stratejik yönetim muhasebesi yaklaşımı: Değer zinciri maliyet analizi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 59(3), 231-253.
- Türko, M. (1994). *Finansal yönetim* (1. Baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayım ve Dağıtım.
- Türksoy, A. (2011). *Konaklama yönetim muhasebesi maliyet analizleri* (2. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Twitchell, S. (1997). Technical training program evaluation: Present Practices in United States' business and industry. Dissertation abstracts international.
- Uçkun, N. ve Şahin, Ü. (2016). Kamu Hastaneleri birlikleri verimlilik değerlendirmesinde verimlilik karnesi uygulaması. *International Journal of Social Sciences and Education Research*, 2(1), 370–383.
- Ulutürk, S. (2015). Sağlık ekonomisi, sağlık statüsü, sağlığın ölçülmesinde kullanılan ölçütler ve önemi: Türkiye örneği. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 52(603), 47-63.
- Ülgen, H. ve Mirze, K. S. (2013). *İşletmelerde stratejik yönetim* (8. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Üstün, R. (1996). *Maliyet muhasebesi* (5. Baskı). İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Üzgöl Yenidikici, A. (2016). Sağlık hizmetlerinde toplam kalite yönetimi (TKY) ve önemi. S. Söyük ve Üzgöl Yenidikici, A. (Ed.), *Sağlık işletmelerinde kalite yönetimi* (41-65). İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi.
- Vaivio, J. (2008). Qualitative management accounting research: Rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(1), 64-86. DOI: 10.1108/11766090810856787.

- Vallejo, P., Saura, R. M., Sunol, R., Kazandjian, V., Ureña, V. and Mauri, J. (2006). A proposed adaptation of the EFQM fundamental concepts of excellence to health care based on the PATH framework. *International Journal for Quality in Health Care* 18(5), 327–335.
- Van Looy, B., Gemmel, P., Desmet, S., Van Dierdonck, R. and Serneels, S. (1998) Dealing with productivity and quality indicators in a service environment: Some field experiences. *International Journal of Service Industry Management*, 9(4), 359-376.
- Varinli, İ. ve Çakır, A. (2004). Hizmet kalitesi, değer, hasta tatmini ve davranışsal niyetler arasındaki ilişki-Kayseri’de poliklinik hastalarına yönelik bir araştırma. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(2), 33-52.
- Vedd, R. and Kouhy, R. (2001). Management accounting and strategic human resource management: A UK/Canadian comparative analysis. *The Journal of Applied Accounting Research*, 6(ii), 117-153.
- Veillard, J., Champagne, F., Klazinga, N., Kazandjian, V., Arah, O. A. and Guisset, A. L. (2005). A performance assessment framework for hospitals: The WHO regional office for Europe PATH project. *International Journal for Quality in Health Care*, 17(6), 487–496.
- Vrdoljak, I. and Bukvić, I. (2004). New management practice in the hotel business – the case of the hotel Excelsior. *Management*, 9(1), 93-112.
- Walker, K. B. (2006). Improving hospital performance and productivity with the Balanced Scorecard. *Academy of Health Care Management Journal*, 2, 85–110.
- Walters, D. and Rainbird, M. (2004). The demand chain as an integral component of the value chain. *Journal of Consumer Marketing*, 21(7), 465-475. DOI: 10.1108/07363760410568680.
- Wan, D., Ong, C.H. and Lee, F. (2005). Determinants of firm innovation in Singapore. *Technovation*, 25, 261-268. DOI: 10.1016/S0166-4972(03)00096-8.
- Wang, D. H.-M. and Huynh, Q. L. (2013). Mediating role of knowledge management in effect of management accounting practices on firm performance. *Journal of Knowledge Management, Economics and Information Technology*, 3(3), 1-25.
- Warren, C. S., Reeve, J. M. and Duchac, J. E. (2014). *Financial and managerial accounting* (13.th. Ed.). Boston: Cengage Learning.

- Waweru, N. (2008). Predicting change in management accounting systems: The effects of competitive strategy. *Global Journal of Business Research*, 2(1), 25-41.
- Weetman, P. (2006). *Financial and management accounting an introduction* (4.th. Ed.). Edinburgh: Pearson Education Limited.
- Wheelen, T.L. and Hunger J. D. (1991). *Strategic management and business policy* (4.th. Ed.). Addison-Wesley Publishing Company.
- WHO, (1957). World health organization. Geneva: WHO
- WHO, (2003). *How can hospital performance be measured and monitored?* Europe: Health Evidence Network.
- Wolper, F.L and Peña J.J. (2011). The history of hospitals. In W.L.Wolper (Eds.), *Health care administration* (487-497). Sudbury: Jones and Bartlett Publishers.
- Worthy, F.S. (1991). Japon's smart secret weapon. *Fortune*, 72-75.
www.istanbulsmmmmodasi.org.
- www.bilgaz.net, Oran analizleri. Erişim Tarihi: 18.04.2021
- www.saglik.gov.tr, WHO Hastane. Erişim Tarihi: 12.02.2021
- Wyner, G. A. (1996). Customer valuation: Linking behavior and economics. *Marketing Research*, 8(2), 36-38.
- Yalçın, S. (2006). Rekabet avantajı sağlamada stratejik maliyet yönetiminin muhasebe uygulamalarıyla ilişkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 15, 15-34.
- Yannopoulos, P. (2010). The market share effect: new insights from Canadian data. *The Journal of Global Business Management*, 6(2), 257-267.
- Yaşlıoğlu, M.M. (2017). Sosyal bilimlerde faktör analizi ve geçerlilik: Keşfedici ve doğrulamalı faktör analizlerinin kullanılması. *İstanbul University Journal of the School of Business İstanbul Üniversitesi İşletme Fakóltesi Dergisi*, 46(Özel Sayı), 74-85.
- Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği (1983): Ankara: Resmî Gazete.
- Yerebakan, M. (2000). *Özel hastaneler araştırması, mevcut durumlar, sorunlar ve çözüm önerileri*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No: 2000-26.
- Yıldız, F. (2016). *KPSS ve kurum sınavları için muhasebe konu anlatımı* (Genişletilmiş 6. Baskı). İstanbul: 4T Yayınevi.

- Yıldıztekin, İ. (2005). Kalite maliyetleri ölçümlerinde belirlenen fırsat maliyetleri. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19(1), 401-422.
- Yılmaz, H. (1999). İşletmelerin finansal yönetiminde nakit akış rasyo analizi. *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 14(1), 185-198.
- Yılmaz, R. ve Baral, G. (2009). İşletme kârlılığını artırmada stratejik maliyet yönetim aracı olarak hedef maliyetleme. 1. Uluslararası 5. Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu. http://rifatyilmaz.net/rifat_yilmaz.pdf. 13.05.2010.
- Yılmaz, V. ve Turan, A. (2019). Kamuda performans yönetiminin önemi. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, XLVI(1), 313-342.
- Yiğit, V. ve Ağırbaş, İ. (2004). Hastane işletmelerinde kapasite kullanım oranının maliyetlere etkisi: Sağlık bakanlığı Tokat Doğum ve Çocuk Bakımevi Hastanesi'nde bir uygulama. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 7(2), 141-162.
- Yiğit, V. ve Yiğit, A. (2016). Üniversite hastanelerinin finansal sürdürülebilirliği- Financial sustainability of university hospitals. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(16), 253-273.
- Yorgun, S., Demir, Y., Süzük, S., Şentürk, E. ve Umur, S. (2010). Sağlık kurumlarında performans ve hizmet kalitesinin değerlendirilmesi: Bolu İzzet Baysal Devlet Hastanesi örneği. II. Uluslararası sağlıkta performans ve kalite kongresi bildiriler kitabı (402-412). Ankara: Performans Yönetimi Kalite Geliştirme Daire Başkanlığı Yayınları.
- Yörüker, S., Karabeyli, L., Kaya, S. ve Özeren, B. (2003). Sayıştayın performans ölçümüne ilişkin ön araştırma raporu. *Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü*, 28, 1-59.
- Yücenurşen, M., Duman, H. ve Apak, İ. (2016). Rekabet avantajı olarak rakiplerin muhasebesi. *7th International Congress on Entrepreneurship*, 439-451.
- Yükçü, S. (2011). *Yönetim açısından maliyet muhasebesi* (Geliştirilmiş, Gözden Geçirilmiş 7. Baskı). İzmir: Altın Nokta Yayınevi.
- Yükçü, S. ve Karakelloğlu, İ. (2013). Customer-driven profitability analysis: A management accounting approach through customer portfolio applications. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 15(1), 55-71.
- Yükçü, S. ve Yüksel, İ. (2015). Hastane işletmelerinde kısıtlar teorisi yaklaşımı ve örnek bir uygulama. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(3), 557-578.

- Yüksel, H. (2004). Tedarik zincirleri için performans ölçüm sistemlerinin tasarımı. *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 11(1), 143-154.
- Yüreğir, O.H. ve Nakıboğlu, G. (2007). Performans ölçümü ve ölçüm sistemleri: Genel bir bakış. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 545-562.
- Yürekli, E. (2017). KOBİ'lerde yönetim ve maliyet muhasebesinin stratejik karar alma üzerine etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 137-168. DOI: org/10.25095/mufad.396748.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde stratejik yönetim ve planlama açısından stratejik maliyet yönetimi ve enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 387-410.
- Zairi, M. (1992). The art of benchmarking: Using customer feedback to establish a performance gap. *Total Quality Management*, 3(2), 177-188.
- Zairi, M. and Ahmed, P.K. (1999). Benchmarking maturity as we approach the millennium?. *Total Quality Management*, 10(4-5), 810-812. DOI: 10.1080/0954412997848.
- Zerenler, M. ve Öğüt, A. (2007). Sağlık sektöründe algılanan hizmet kalitesi ve hastane tercih nedenleri araştırması: Konya örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18, 501-519.
- Zeydan, M. (2006). Dinamik bir performans ölçüm sisteminin sağlık sektöründe uygulanması. *Verimlilik Dergisi*, 4, 0-0, Retrieved from <https://dergipark.org.tr/tr/pub/verimlilik/issue/30680/331416>.
- Zor, İ. ve Kandil Göker, İ.E. (2015). Finansal ve davranışsal yaklaşım açısından marka değerlendirme ve bir karşılaştırma. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(1), 51-64.

EKLER

Ek 1: Anket Formu

Sayın Yönetici;

Bu araştırma, “*Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Hastane Performansına Etkisi: Şanlıurfa Örneği*” isimli doktora tezine veri sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Anket sonucunda çıkan bulgular kişi, kurum veya kuruluşları bağlayıcı nitelikte olmayıp bilimsel amaç için kullanılacaktır. Anket sorularına doğru ve samimi cevaplar vermeniz araştırmanın geçerliliği ve doğru sonuçlara ulaşılması açısından önem arz etmektedir. Değerli vaktinizi ayırdığınız için teşekkür eder, çalışmalarınızda başarılar dileriz.

Doç. Dr. Cuma ERCAN
Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO
cercan27@gmail.com

Öğr. Gör. Özlem ÖZER
Harran Üniversitesi Akçakale MYO
ozlemozer@harran.edu.tr

Bölüm 1: Kişisel Sorular

- 1.1) Cinsiyetiniz? a) Kadın b) Erkek
- 1.2) Yaşınız ?.....
- 1.3) Medeni durumunuz?
- a) Evli b) Bekar c) Boşanmış/Dul
- 1.4) Mezuniyetiniz?
- a) Doktora/Yüksek lisans b) Lisans c) Ön lisans
d) Lise f) Diğer.....
- 1.5) Mesleğiniz
- a) Doktor/Dış Hekimi b) Hemşire/ebe c) Sağlık Yöneticisi
d) Sağlık Teknisyeni/teknikeri e) Muhasebeci f) Diğer.....
- 1.6) Hastanedeki yöneticilik Göreviniz?
- a) Başhekim/Başhekim Yard. b) Müdür/Müdür Yard.
c) İd. ve Mali Hiz. Müdürü / Yardımcısı

d) Destek ve Kalite Hizmetleri Müd. / Yardımcısı

e) Sağlık Bakım Hiz. Müd. / Yardımcısı

g) Diğer

1.7) Hastanedeki yöneticilik süreniz? (Kaç Yıl?)

1.8) şu anda alıştığınız Hastane:

a) Devlet Hastanesi

b) zel Hastane

c) niversite Hastanesi

Bölüm 2: Bütçeleme Araçları

Aşağıdaki bütçeleme araçlarının kullanım durumunu Hastanenize göre yanıtlayınız.	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
3.1. Esnek Bütçeleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin farklı üretim kapasite düzeyleri için ayarlanabilen bir yapıya sahip biçimde düzenlenmesidir)
3.2. Tahmin Yürütme	1	2	3	4	5	(Bütçeleme faaliyetlerinin belirli kısa srelerde sürekli olarak yenilenmesidir (rneğin: Her 6 ayda bir 18 aylık bütçelerin güncellenmesi))
3.3. Sıfır Tabanlı Bütçeleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin daha önce hiç bt yapılmamış gibi her dönemde sıfırdan yapılmasıdır)
3.4. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin talep tahminlerinden başlayarak geriye doğru üretim sürecindeki faaliyetler baz alınarak gerçekleştirilmesidir (rneğin: Talep>Gerekli Faaliyet Miktarı> Gerekli Kaynak Miktarı> Kaynak Maliyeti))
3.5. Artırımlı Bütçeleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin geçmiş yıl bütçelerine enflasyon, üretim hacmi, çalışan sayı/maaş gibi değişkenler eklenerek oluşturulmasıdır)
3.6. Mali Yıl Tahminleme	1	2	3	4	5	(Bütçelerin geçmiş yıllara bakılarak gelecek mali yıldaki nakit giriş ve ıkışları tahmin edilerek oluşturulmasıdır)

Bölüm 3: Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Aşağıdaki stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanım durumunu Hastanenize göre yanıtlayınız.	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
2.1. Özellik Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Sağlık hizmetlerinin kalitesiyle ilgili olan özellikleri, kesin satış sözleşmeleri ve satış sonrası hizmetler göz önünde bulundurularak maliyetlendirilmesidir.)
2.2. Yaşam Seyri Maliyetleme	1	2	3	4	5	(retim fikri aşamasında sağlık hizmetlerinin tasarımı-üretim-satış-satış sonrası hizmet maliyetlerinin göz önünde bulundurulması ve mamul/hizmet üretiminde ortaya çıkan bütün maliyetlerin genel üretim gideri yazılmak yerine mamul/hizmet ile ilişkilendirilmesidir.)
2.3. Kalite Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Sağlık hizmetleri üretim sürecinde kaliteyle ilgili kusurların onarımı ve önlenmesi maliyetlerinin belirlenmesi ve kontrol edilmesidir.)

2.4. Hedef Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Sağlık hizmetlerinin ilk üretim aşamasında hedef bir fiyata göre üretim maliyetlerinin düşürülmeye çalışılmasıdır.)
2.5. Değer Zinciri Maliyetleme	1	2	3	4	5	(Hastanelerde mamul/hizmetlerin üretimi için hammadde ve malzeme alınmasından, üretim sürecinin tamamlanması ve hastalara ulaştırılmasına kadarki süreçte düşük maliyetle en yüksek değer ortaya çıkarılmasıdır)
2.6. Benchmarking (Kıyaslama)	1	2	3	4	5	(Herhangi bir hastanede öne çıkan uygulamaların belirlenerek, anlamaya çalışılması ve hastaneye adapte edilmesidir)
2.7. Bütünleşik Performans Yönetimi	1	2	3	4	5	(Hastane performansının finansal bilgiler ve hasta şikâyetleri gibi finansal olmayan bilgilerle ölçülmesidir.)
2.8. Stratejik Maliyet Yönetimi	1	2	3	4	5	(Hastanelerde rekabet avantajı sağlamak için stratejilerin geliştirilmesinde pazar odaklı maliyet bilgilerinin kullanılmasıdır)
2.9. Stratejik Fiyatlama	1	2	3	4	5	(Sağlık hizmetlerinin fiyatlandırmasının hastalara kattığı değere göre gerçekleştirilmesidir)
2.10. Marka Değerleme	1	2	3	4	5	(Hastanelerin marka değerinin hesaplanmasıdır)
2.11. Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi	1	2	3	4	5	(Rakiplerin maliyetlerine odaklı olarak değerlendirmeler yapılmasıdır)
2.12. Rakiplerin Durumunu İzleme	1	2	3	4	5	(Rakiplerin izlenerek belirledikleri stratejiler hakkında bilgi sahibi olunmasıdır)
2.13. Rakiplerin Performans Değerlendirmesi	1	2	3	4	5	(Rakiplerin finansal tabloları üzerinden rekabetçi avantaj açısından analizlerin yapılmasıdır)
2.14. Hasta Kârlılık Analizi	1	2	3	4	5	(Her bir hastadan elde edilen kâra değer biçilmesidir)
2.15. Hasta Yaşam Boyu Kârlılık Analizi	1	2	3	4	5	(Hastanın hastane ile ilişkide bulunduğu zaman dilimi süresince, hastadan elde edilecek kârın analiz edilmesidir)
2.16. Hastaları Varlık Olarak Değerleme	1	2	3	4	5	(Hastaların önemli birer maddi olmayan duran varlık olduğunu ve hastanelerin hastaları varlık olarak değerlemesi ve yönetmesini ifade etmektedir)

Bölüm 4: Faaliyet Araçları

<i>Aşağıdaki faaliyet araçlarının kullanım durumunu Hastanenize göre yanıtlayınız</i>	Hiçbir Zaman				Her Zaman	Açıklama
4.1. SWOT Analizi	1	2	3	4	5	(Sağlık hizmetleri faaliyetleri yürütülürken güçlü ve zayıf yönlerin belirlenmesi, iç ve dış çevreden kaynaklanan fırsat ve tehditlerin saptanmasıdır)
4.2. Müşteri İlişkileri Yönetimi	1	2	3	4	5	(Hastanelerde mevcut hastaların korunması, hasta sadakati oluşturulması ve hastalara uygun biçimde hareket edilmesi amacıyla hastalara ilişkin verilerin izlendiği bilgisayar yazılımları kullanılarak hasta davranışlarının belirlenmesidir)
4.3. Toplam Kalite Yönetimi	1	2	3	4	5	(Hastanelerin bütün birimlerinde uzun vadede kaliteyi artırıcı köklü yenilik, değişim ve düzenlemelerin yapılmasıdır)
4.4. Risk Yönetimi	1	2	3	4	5	(Hastanelerde girdi, çıktı, üretim süreci, piyasa koşulları ve finansal durum vb. konularda risklerin önceden belirlenerek kayıpları hafifletilmesi, aksaklıkların yönetilmesi ve ortadan kaldırılmasına ilişkin faaliyetlerdir)

Bölüm 5: Performans Değerlendirme

Hastanenizin Finansal Olmayan Performans	Düşük				Yüksek
5.1. Verimlilik Düzeyi - Kapasite Kullanımı	1	2	3	4	5
5.2. Mamul/Hizmet Kalitesi	1	2	3	4	5
5.3. Hasta Tatmini	1	2	3	4	5
5.4. Yeni Ürün Geliştirme - Yenilikçilik	1	2	3	4	5
5.5. Pazar Payı	1	2	3	4	5
5.6. Tam Zamanında Mamul/Hizmet Teslimi	1	2	3	4	5
5.7. Sürekli İyileştirmeler	1	2	3	4	5
5.8. Çalışan morali, iş tatmini ve benimseme	1	2	3	4	5
Hastanenizin Finansal Performans	Düşük				Yüksek
5.9. Varlıkların Getirisi (ROA)	1	2	3	4	5
5.10. Aktif Devir Hızı	1	2	3	4	5
5.11. Özsermaye Kârlılığı (ROE)	1	2	3	4	5
5.12. Brüt Kâr Oranı	1	2	3	4	5
5.13. Yatırımın Getirisi (ROI)	1	2	3	4	5
5.14. Satış Büyüme Oranı	1	2	3	4	5
5.15. Nakit Akış	1	2	3	4	5
5.16. Satışların Getirisi (ROS)	1	2	3	4	5

Ek 2: Şanlıurfa İl Sağlık Müdürlüğü İzin Formu



ŞANLIURFA İL SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ - ŞANLIURFA
EĞİTİM HİZMETLERİ BİRİMİ 30/07/2020 11:08 /
49781372 / 772.99 / 89



00122058741

T.C.
ŞANLIURFA VALİLİĞİ
İl Sağlık Müdürlüğü

Sayı : 49781372-772.99
Konu : Anket Çalışması

Sayın Öğr. Gör. Özlem ÖZER
(Harran Üniversitesi Akçakale MYO)

İlgi :Öğr. Gör. Özlem ÖZER'in 27/07/2020 tarihli dilekçesi.

İlgi sayılı dilekçenize istinaden, Hasan Kalyoncu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yürütmekte olduğunuz **"Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Hastane Performansına Etkisi: Şanlıurfa Örneği"** konulu tez çalışmanızı Müdürlüğümüze bağlı devlet hastanelerinde yapma talebiniz değerlendirilmiş olup, tarafımızca uygun görülmüştür.

Gereğini rica ederim.

e-imzalıdır.
Doç.Dr. M. Emre ERKUŞ
İl Sağlık Müdürü

Bağlarbaşı Mahallesi, 63050 Haliliye/Şanlıurfa

Telefon: Faks No:

e-Posta: mehmetfatih.yuksel@saglik.gov.tr İnternet Adresi: ŞANLIURFA İL
SAĞLIK MÜDÜRLÜĞÜ-İL STAJ KOORDİNATÖRLÜĞÜ

Bilgi için: MEHMET FATİH YÜKSEL

TIBBİ SEKRETER

Telefon No: (0 414)318 83 29

Evrakın elektronik imzalı suretine <http://e-belge.saglik.gov.tr> adresinden 6a791d71-8442-4212-b25e-546248479747 kodu ile erişebilirsiniz.

Bu belge 5070 sayılı elektronik imza kanuna göre güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Ek 3: Harran Üniversitesi Hastanesi İzin Formu

Evrak Tarih ve Sayısı: 28/07/2020-E.28419

BE84BE060



T.C.
HARRAN ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
Harran Üniversitesi Hastanesi



Sayı : 66063783-622.99

Konu : Çalışma İzni

Sayın Öğr. Gör. Özlem ÖZER
Öğretim Görevlisi

Hastanemizde "Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansına etkisi: Şanlıurfa örneği" konulu çalışmayı yapma talebiniz başhekimliğimizce uygun görülmüştür.

Bilgilerinize rica ederim.

e-imzalıdır

Doç. Dr. Mehmet Salih AYDIN
Başhekim Yardımcısı

Evrakı Doğrulamak İçin : https://ebys.harran.edu.tr/envision/Validate_Doc.aspx?V=BE84BE060

Adres:Mardin yolu üzeri 20 km Harran Üniversitesi Osmanbey Kampüsü Şanlıurfa
Telefon:0414 344 40 02 Faks:0414 344 40 00
e-Posta:bashekimlik@harran.edu.tr Elektronik Ağ:hastane.harran.edu.tr

Bilgi için: Fatoş BADILLI
Unvanı: Büro Personeli

Ek 4: Anket Kullanım İzin Formu

Sayın Özlem ÖZER,

Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda hazırlamakta olduğunuz “Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Hastane Performansına Etkisi: Şanlıurfa Örneği” adlı doktora tezinizde “Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının İşletmelerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi” adlı doktora tez çalışmamızda kullanmış olduğumuz anketin bir kısmının veya tamamının tarafınızca bilimsel kaynak gösterme ilkeleri altında kullanımına onay veriyorum.

Dr. İbrahim APAK

