

HASTANE İŞLETMELERİNDE STRATEJİK MALİYET YÖNETİMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİ TESPİT ETMEYE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA: ANKARA İLİ ÖZEL HASTANELER ÖRNEĞİ*

Doç. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT**

Arş. Gör. Emine DOĞAN***

Hüseyin Hilmi SULA****

Makale Gönderim Tarihi : 06/06/2018 / Kabul Tarihi : 31/07/2018

ÖZ

Bu çalışma, Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerinin, hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Ayrıca söz konusu görüşlerin bazı değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin ortaya konulması araştırmanın diğer amacıdır. Bu amaçla, Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerine anket uygulanmıştır. Uygulama sonucunda elde edilen verilerin çözümlenmesinde SPSS 24 paket programından yararlanılmış olup özel hastane yöneticilerinin, ankette yer alan ifadelere katılma derecelerine ilişkin olarak frekans ve yüzde dağılımı, ortalama skoru ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. İki kategorili özelliklere bağımsız örneklem t-testi, ikiden çok kategorili özelliklere tek yönlü anova testi uygulanmıştır. Araştırma sonucunda katılımcıların; stratejik maliyet yönetiminin kendi hastanelerinde uygulandığı görüşünde olup, özel hastanelerin birçoğunda da uygulandığını düşündükleri görülmüştür. Ayrıca katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarından; “mamul/hizmet yaşam dönemi maliyetleme yöntemi” dışındaki bütün stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilir olduğunu düşündükleri görülmüştür. Uygulanan testler sonucunda 0,05 anlamlılık düzeyinde, söz konusu görüşlerin; katılımcıların

* Bu çalışma, 13-17 Aralık 2017 tarihlerinde Erzurum’da düzenlenen 4. Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresi’nde özet bildiri olarak sunulmuş çalışmanın gözden geçirilmiş halidir.

** Gazi Üniversitesi, İİBF, Sağlık Yönetimi Bölümü, Öğretim Üyesi, seyhancil@gmail.com, ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-1012-3605>.

*** Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, Araştırma Görevlisi, eminedogan@gazi.edu.tr.

**** Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Hastane İşletmeciliği Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi, huseyinhilmisula@hotmail.com.

çalıştığı hastanenin şubesinin varlığına, hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığına, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığına, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığına, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığına ve hastanenin kalite belgesinin var olup olmaması durumuna göre farklılaştığı görülmüştür. Katılımcıların eğitim durumuna, hastanedeki pozisyonuna, katılımcının çalıştığı hastanenin sahiplik yapısına, faaliyet süresine, yatak sayısına, teknoloji düzeyine, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığına göre ise farklılaşmadığı görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Hastane, maliyet, maliyet muhasebesi, stratejik maliyet yönetimi

A RESEARCH ON DETERMINATION OF THE APPLICABILITY OF STRATEGIC COST MANAGEMENT IN HOSPITAL ORGANIZATIONS: ANKARA PROVINCE PRIVATE HOSPITALS SAMPLE

ABSTRACT

This study was carried out to reveal the opinions of private hospital administrators operating in Ankara about the applicability of strategic cost management in hospitals. Moreover, one another purpose of the research is to show whether these opinions show a meaningful difference according to some variables. With this purpose, a questionnaire was applied to the private hospital administrators operating in Ankara. SPSS 24 package program was used in analyzing the data obtained and frequency and percentage distribution, average score and standard deviation values of the private hospital administrators were calculated with respect to the grades of participation in the questionnaire. Independent sample t-test was used for two categorized features, and One-Way Anova test was used for features with more than two categories. As a result of the research; it was seen that, participants are in the opinion of strategic cost management has been implemented in their own hospitals and most of the other private hospitals. It has been seen that, participants also benefit from all the strategic cost management tools in hospitals; except the “product / service life cycle costing method” may be feasible in hospitals. At the level of significance of 0.05 as a result of the tests applied, it appears that the participants have differentiated according to, the presence of a branch of the hospital in which he or she works, the existence of a separate cost accounting department in the hospital, the existence of a separate management accounting department, the existence of a separate budgeting department, the existence of a separate internal audit department, and whether the hospital’s quality document is available. It was seen that the participants did not differ according to the educational status, the position of the participant in the hospital, hospitals the ownership structure, the number of beds, the level of technology, the existence of a separate internal control department.

Keywords: Hospital, cost, cost accounting, strategic cost management.

1. GİRİŞ

Günümüzde sağlık harcamaları sürekli artmakta, devletler ve bireyler bütçelerinin önemli bir kısmını sağlık harcamalarına ayırmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak, sağlık sistemi içerisinde sağlık hizmetleri maliyetleri önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Tıp bilimi ve teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak, sağlık sektöründe önemli bir yere sahip hastaneler hızla değişmiş, önemleri giderek artmış ve ülkelerin sağlık harcamalarının önemli bir bölümünü tüketen sosyo-ekonomik kurumlar haline gelmişlerdir (Menderes, 1995: 311).

Temel faaliyet amacı insan sağlığı olduğu için, önceleri bir işletme olduğu göz ardı edilen hastanelerin de diğer kâr amaçlı işletmeler gibi değerlendirilmesi gerçeği artık daha çok kabul görmektedir. Bu gerçekten hareketle artık hastanelerin de diğer işletmeler gibi maliyetlerini hesaplayarak kâr veya zarar elde edip etmediklerini öğrenmeleri önem kazanmaktadır. Bu durum her ne kadar sadece özel hastaneleri ilgilendiriyor gibi gözükse de, kamu hastanelerinin de içinde buldukları durumun doğru tespiti için maliyetlerini hesaplamaları bir zorunluluktur (Esmeray, 2006:1). Kar amacı olsun veya olmasın hastane işletmelerinde sunulan hizmetlere ait maliyetlerin kontrol altına alınması; maliyetlerin azaltılmasında, sunulan hizmetlerin kalitesinin artırılmasında, kaynakların etkin dağılımında ve verimliliğin artırılmasında son derece önemlidir. Hastane işletmelerinin diğer birçok hizmet işletmesine göre daha geniş ürün yelpazesine ve daha karmaşık bir faaliyet yapısına sahip olması, hastanelerde verilen hizmetlerin maliyetlerinin kontrolünü zorlaştırdığı gibi yöneticileri profesyonel bir şekilde maliyet kontrolüne de yönlendirmektedir (Çil Koçyiğit, 2012). Üstelik ülkemizde hastanelerde sunulan hizmetlerin satış fiyatının tespitinde yürürlükte olan tebliğ ve yönetmeliklerin (T.C. Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği ve Türk Tabipler Birliği Ücret Tarifesi birim fiyatları gibi) göz önünde bulunduruluyor olması hastanelerde maliyet kontrolünü daha da önemli hale getirmektedir.

Geleneksel maliyet muhasebesine dayanan muhasebe yöntemleri, yoğun rekabet ortamında yönetimlerin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamada yetersiz kalmıştır. Bu nedenle küresel rekabet ortamında işletmelerin başarısını daha sağlıklı ölçmeye imkân tanıyan, daha doğru ve daha güvenilir bilgiler üreten, işletmelerin geleceğe yönelik stratejilerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olan bir yönetim muhasebesi yaklaşımı olarak, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımı ortaya çıkmıştır (Koroğlu, 2012: 3).

Stratejik maliyet yönetimi, maliyet yönetimi tekniklerini kullanarak işletmenin stratejik konumunu güçlendirme ve maliyetleri azaltmayı sağlayan uygulamalar bütünü olarak tanımlanabilir (Cooper & Slagmulder, 1998; Aktaran: Yücenurşen, Duman ve Apak, 2016: 162).

Karcioğlu (2000)'e göre; stratejik maliyet yönetimi, alınacak kararlarda küresel rekabet ortamının yarattığı koşulları daha geniş ve daha uzun vadeli bakış açısıyla ele alan, stratejik plânlama ile stratejik maliyet analizlerini bütünleştiren bir yaklaşımdır (Aktaran: Koroğlu, 2012: 40). Smith (2008: 206)'e göre stratejik maliyet yönetimi; rakiplerle ilgili bilgi verir, maliyet azaltma olanaklarının değerlendirilmesini sağlar, işletmenin stratejik pozisyonu ile muhasebe arasında ilişki kurar (Aktaran: Koroğlu, 2012: 40).

Başka bir ifade ile rakiplerin hamlelerini tahmin ve analiz edebilmek stratejik maliyet yönetimi ile mümkün olabilmektedir. Simmonds (1981), stratejik maliyet yönetimini “yönetim muhasebesi ile elde edilen işletme ve rakipler hakkındaki verilerin analizi ve bu analizden elde edilen bilgilerin işletme stratejile-

rinin geliştirilmesi ve izlenmesinde kullanılması” olarak tanımlarken, Lord (1996) ise stratejik maliyet yönetiminin rakipler hakkında bilgi toplama ve rekabet avantajı sağlama fonksiyonlarından bahsederek, stratejik maliyet yönetiminin dört önemli fonksiyonuna dikkat çekmiştir. Bunlar: rakipler hakkında bilgi toplamak, stratejik kararların alınmasında muhasebeden yararlanmak, stratejik kararlar ile maliyetlerde azaltım sağlamak, rekabet avantajı sağlamak (Yücenurşen, Duman ve Apak, 2016: 158).

Stratejik maliyet yönetiminin amaçları şu şekilde sıralanabilir (Bekçi ve Özal, 2010: 83-84):

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

Stratejik Maliyet Yönetimi, maliyetleri saptama ve verimliliğin kontrol edilmesi ile birlikte işletmenin rekabet gücünün korunması amacıyla maliyetlerin düşürülmesi konularında sürekli olarak yürütülen çalışmaları belirten bir kavramdır. Bu kapsamda yönetim muhasebesi uygulamalarının, stratejik işletme yönetimi yaklaşımı ile uyumlu hale getirilmesi söz konusudur (<http://denetimforumu.blogspot.com.tr/2010/08/stratejik-maliyet-yonetimi.html>).

Stratejik maliyet yöntemi kapsamında kullanılacak stratejik maliyet yönetimi araçlarından bazıları aşağıdaki gibidir:

- Hedef maliyetleme (target costing),
- Mamul/Hizmet yaşam dönemi maliyetleme (product life cycle costing),
- Faaliyet tabanlı maliyetleme (activity based costing),
- Tam zamanında üretim ortamında maliyetleme (just-in-time production and costing),
- Kaizen maliyetleme (kaizen costing),
- Kalite maliyetleme (quality costing),
- Değer mühendisliği (value engineering),

- Dönüşüm muhasebesi

Başlangıçta üretim işletmeleri için önemli olan maliyet yöntemlerinde yaşanan yenilikler, dünyada yaşanan hızlı gelişme süreci sonrasında hizmet sektöründe de önemli olmuş, hizmet işletmeleri de ayakta kalabilmek ve rekabet gücünü artırabilmek amacıyla çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmaya başlamışlardır (Bekçi ve Özal, 2010: 78-97).

Diğer işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de, stratejik maliyet yönetimi bilincinin gelişmesi ve stratejik maliyet yönetimi araçlarının kullanılması son derece önemlidir. Hastane işletmelerinin diğer birçok hizmet işletmesine göre daha geniş ürün/hizmet yelpazesine ve daha karmaşık bir faaliyet yapısına sahip olması dolayısıyla maliyetlerin belirlenmesindeki zorluklar nedeniyle hastane işletmelerinde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği bir tartışma konusudur. Bu bağlamda Türkiye'deki hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliğini tespit etmeye yönelik böyle bir çalışmaya ihtiyaç olduğu düşünülmüştür. Bu çalışmada hastane yöneticilerinin, stratejik maliyet yönetiminin hastane işletmelerinde uygulanabilirliği hakkındaki görüşleri araştırılmıştır. Bu konuda Türkiye'de yapılmış olan çalışmalara bakıldığında bu çalışmaların sınırlı sayıda olduğu görülmüştür. Bu da çalışmanın önemini artırmaktadır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Türkiye'de stratejik maliyet yönetiminin işletmelerde uygulanabilirliğine ilişkin çalışmalara bakıldığında, bu çalışmaların genellikle üretim işletmelerine yönelik olduğu, hastane işletmelerinde uygulanabilirliği konusunda yapılan çalışmaların ise sınırlı sayıda olduğu görülmüştür. Bu konuda yapılan çalışmalar incelendiğinde karşılaşılan çalışmalar aşağıdaki gibidir:

Yüzbaşıoğlu (2004) tarafından yapılan çalışma, işletmelerde stratejik maliyet yönetiminin, stratejik yönetim ve planlama açısından önemini içermektedir. Bu çalışmada stratejik maliyet yönetiminin gelişimi, tanımı, amacı, konusu ve enstrümanları açıklanarak, maliyet yönetiminden stratejik maliyet yönetimine geçiş üzerinde durulmuştur. Stratejik maliyet yönetiminin, işletmenin rekabet ve daha uzun yaşama gücünü sürekli kıldığı, geleceğe yönelik plan ve stratejilere ışık tuttuğu, ileriye dönük ortaya çıkabilecek çeşitli yönetim gereksinimlerine duyarlı bir araç olduğu vurgulanmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 387-410).

Bekçi ve Özal tarafından 2010 yılında, stratejik maliyet yönetiminin sağlık işletmelerine uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Sağlık işletmesi olarak hastaneler seçilmiş olup, çalışmada anket yöntemi kullanılmıştır. Anketler Isparta, Burdur ve Antalya illerinde bulunan özel hastanelerde uygulanmıştır. Çalışma sonucunda katılımcıların çağdaş maliyetleme yöntemlerinden; tam zamanında üretim ortamında maliyetlemenin ve kalite maliyetlemenin uygulanabilir olduğunu düşünürken; faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, kaizen maliyetleme yöntemi ve mamul/hizmet yaşam dönemi maliyetleme yöntemlerini ise uygulanamaz olarak düşündükleri görülmüştür (Bekçi ve Özal, 2010: 78).

Akbaş (2011) tarafından yapılan çalışmada, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımının tarihsel gelişimi, ayırt edici özellikleri ve unsurları incelenerek stratejik maliyet yönetiminin sanayi işletmeleri açısından önemi açıklanmıştır. Son yıllarda giderek artan küreselleşme ve buna bağlı oluşan yoğun rekabet ortamında; işletmelerin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve maliyetlerin etkin bir şekilde kontrolü için stratejik maliyet yönetimine ihtiyaç duyulduğu üzerinde durulmuştur. Stratejik maliyet yönetiminin,

maliyetlerin kısa dönemli olarak değil aksine uzun dönemli bir bakış açısıyla yönetilmesi ve sadece maliyet azaltmaya odaklanılmaması, bunun yanında işletmenin stratejik pozisyonunun da güçlendirilmesini hedeflediği vurgulanmıştır (Akbaş, 2011: 107-123).

Bekçioğlu ve Köroğlu (2013) tarafından yapılan çalışmada, muhasebe bilgi sistemi içerisinde yer alan maliyet muhasebesinin tarihsel gelişimi incelenerek, maliyet muhasebesinden stratejik maliyet yönetimine dönüşüm süreci açıklanmıştır. 20. Yüzyılın sonlarına doğru küreselleşmenin hâkim olması, rekabetin artması ve teknolojinin gelişmesiyle geleneksel muhasebe uygulamalarının artık ihtiyacı karşılamadığı, stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarına gereksinim olduğu, ayrıca stratejik maliyet yönetimi yaklaşımlarının, özellikle Japonya, ABD ve Çin endüstri alanlarında 20. Yüzyılın sonları ve 21. Yüzyılın başlarında başarıyla uygulandığı vurgulanmıştır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013: 50-72).

Kurtlu, Uçar ve Çobanoğlu (2017) çalışmalarında; çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların, söz konusu maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğine etkisini konaklama işletmeleri üzerinde araştırmıştır. Bu çerçevede araştırmanın evrenini, Bartın-Amasra ile Karabük Safranbolu il ve ilçelerinde faaliyet gösteren konaklama işletmeleri yöneticileri olmak üzere toplam 480 kişi oluşturmuştur. Çalışma sonucunda çağdaş maliyet yöntemlerinin küçük işletmeler için değil aksine büyük ölçekli işletmeler için daha elverişli olduğunu düşündükleri, dolayısıyla çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğinin işletmelerin kurumsallaşma düzeyleri ile doğru orantılı olduğunu ve işletmelerin sürdürülebilirliğine katkı sağladığını düşündükleri saptanmıştır. Çağdaş maliyet yöntemlerinin sahip oldukları avantajların, çağdaş maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliği üzerinde etkisinin olduğu tespit edilmiştir (Kurtlu, Uçar ve Çobanoğlu, 2017: 521-546).

Çarıkçı ve Acar (2017) çalışmalarında; Türkiye’de faaliyet gösteren kamu hastanelerinin yöneticilerinin, çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımlarına ve hastane maliyetlerini etkileyen faktörlere ilişkin görüşlerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Bu çerçevede, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna bağlı hastaneler ve üniversite hastaneleri olmak üzere, 400 yatak ve daha üstü kapasitedeki 70 hastanenin mali işlerden sorumlu yöneticilerine anket uygulanmıştır. Araştırmanın sonucunda hastane yöneticilerinin genel olarak çağdaş maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar oldukları, yaklaşımları bildikleri ve bu yaklaşımları (hedef maliyetleme haricinde) hastanelerinde uygulanabilir/ kısmen uygulanabilir gördükleri anlaşılmıştır (Çarıkçı ve Acar, 2017: 275-298).

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışma, Ankara’da faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerinin hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini ortaya koymak amacı ile gerçekleştirilmiştir. Ayrıca söz konusu görüşlerin; hastanenin faaliyet süresi, sahiplik yapısı, hastanenin şubesinin varlığı, yatak sayısı, sektördeki teknolojik düzey, eğitim durumu, hastane yöneticisinin çalıştığı hastanedeki pozisyonu, hastanede ayrı bir muhasebe bölümünün varlığı, ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı, hastanelerde kalite belgesinin var olup olmadığı, hastanelerin sosyal güvenlik kurumu ve/veya özel sigortalar ile anlaşmalarının olup olmadığı

değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğinin ortaya konulması araştırmanın diğer amacıdır.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırmanın evrenini, Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastaneler oluşturmaktadır. Anket çalışmasının yapıldığı Ocak 2017 yılında Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğü'nden alınan bilgiye göre Ankara ilinde 37 özel hastane faaliyet göstermektedir. 37 hastanede yetkili kişiler ile tek tek yüz yüze görüşülmüş ve tam sayı hedeflenmiş olmasına rağmen, 35 hastaneden olumlu cevap alınabilmiştir. Araştırmanın örneklemini 35 hastane oluşturmuştur.

Söz konusu örneklemin yeterli olup olmadığı konusunda aşağıdaki formül kullanılmıştır (Yamane, 2001: 116-117):

$$n = \frac{N(zs)^2}{Nd^2 + (zs)^2} \quad (1)$$

Yığından seçilecek örneklem sayısı yukarıda formül uygulanarak yüzde 95 güvenirlilik ve yüzde 5 duyarlılık ile tespit edilmiştir. Örneklem hatası 0,05 olarak belirlenmiştir. Bu durumda gerekli örneklem sayısının 32,55 olduğu tespit edilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Ankara'da bulunan özel hastanelerin yöneticilerinin hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliğine ilişkin görüşlerini ortaya koymak amacı ile yapılan bu çalışmada, verilerin elde edilmesi noktasında anket yöntemine başvurulmuştur. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar incelenmiş olup, hastane yöneticilerinin hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliğine ilişkin görüşlerini ortaya koymaya yönelik olarak; Bekçi ve Özal (2010) tarafından yapılan çalışmada kullanılan anket soruları kullanılmıştır.

Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastanelerde uygulanan anketler muhasebe bilgisi donanımı olan muhasebe, finans, bütçe departmanlarında çalışan müdür, müdür yardımcısı veya genel müdür ile yüz yüze görüşülerek elde edilmiştir.

Araştırmada kullanılan anket formu iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm hastanelere ait genel betimsel istatistiklerin elde edilmesi için oluşturulan "Genel Betimsel İstatistik Bilgi Formu" bölümüdür. İkinci bölüm ise hastane işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili görüşleri ortaya koyan sorulardan oluşmaktadır. Katılımcılardan görüşlerini sırasıyla (1) "Kesinlikle Katılmıyorum", (2) "Katılmıyorum", (3) "Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum", (4) "Katılıyorum" ve (5) "Kesinlikle Katılıyorum" şeklinde belirtmeleri istenmiştir. Uygulama sonucunda elde edilen verilerin çözümlenmesinde SPSS 24 paket programından yararlanılmıştır.

3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Yukarıda ifade edilenler doğrultusunda, araştırmaya dâhil edilen hastanelerdeki katılımcıların, hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirlerinin söz konusu değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediğinin tespit edilmesine yönelik aşağıdaki hipotezler test edilecektir:

H₁: Katılımcıların çalıştığı hastanenin faaliyet süresi ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₂: Katılımcıların çalıştığı hastanenin sahiplik yapısı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₃: Katılımcıların çalıştığı hastanenin şubesinin varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₄: Katılımcıların çalıştığı hastanenin yatak kapasitesi ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₅: Katılımcıların çalıştığı hastanenin sektördeki teknoloji düzeyi ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₆: Katılımcıların eğitim durumu ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₇: Katılımcıların çalıştığı hastanedeki pozisyonu ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₈: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₉: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₀: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₁: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₂: Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

H₁₃: Katılımcıların çalıştığı hastanenin kalite belgelerinin var olup olmaması durumu ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

3.5. Güvenilirlik Analizi ve Normallik Testi

Araştırmanın gerçekleştirilmesi amacı ile kullanılan anket formundaki ifadelerin güvenilirliklerinin test edilmesinde Cronbach's Alpha testine başvurulmuştur. Test sonucunda elde edilen alfa değeri (α) testin homojenliğinin göstergesi olarak kabul edilir ve ölçek ifadeleri aşağıdaki gibi aralıklandırılır (Tavşancıl, 2006: 29).

$0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir.

$0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir.

$0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güvenilirdir.

$0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilirdir.

Tablo 1'de de görüleceği üzere, stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği anket formunun 0,821'lik bir güvenilirliğe sahip olduğu saptanmıştır. Bu oran, anket formundaki ifadelerin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

Veriler SPSS for Windows programına aktarılarak, analizler tamamlanmıştır. Anketten elde edilen veriler değerlendirilirken, frekans ve yüzde dağılımları hesaplanmıştır. Ayrıca Ankara'daki özel hastane yöneticilerinin, ankette yer alan ifadelere katılma derecelerine ilişkin olarak, ortalama skoru ve standart sapma değerleri hesaplanmıştır. Örneklem verilerinin normal olasılık dağılımına uyumluluk gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla Kolmogorow Smirnow testi yapılmıştır. Yapılan Kolmogorow Smirnow testi sonucu ölçek ortalaması verilerinin normal dağıldığı saptanmıştır ($z=0,200$; $p>0,05$). Bu yüzden hastane özellikleri iki kategorili ise Bağımsız Örneklem t-Testi, ikiden çok kategorili ise Tek Yönlü Anova Testi uygulanmıştır.

Tablo 1. Cronbach's Alpha Tekniğine İlişkin Çözümleme Sonuçları

Cronbach's Alpha Katsayısı	Madde Sayısı
0,821	12

4. BULGULAR

4.1. Araştırma Dahilindeki Hastanelere Ait Genel Betimsel İstatistikler

Çalışmanın bu kısmında, araştırmaya dâhil edilen hastaneleri ve katılımcıları tanımlayıcı sorulara ilişkin frekans analizlerine yer verilmiştir (Tablo 2).

- Tablo 2'ye göre, ankete katılan hastane personelinin yüzde 48,6'sı muhasebe müdür veya müdür yardımcısı, yüzde 28,6'sı yönetici veya müdür ve yüzde 22,9'u maliyet veya bütçe muhasebecisi, olarak görev yapmaktadır.

- Katılımcıların yüzde 71,4'ü lisans, yüzde 20'si yüksek lisans ve yüzde 8,6'sı ön lisans mezunudur. Hastanelerin yüzde 57,1'lik çoğunluğu 16 yıl ve daha fazla süredir faaliyette olmakla birlikte, yüzde 20'si 0 ile 5 yıl, yüzde 14,3'ü 6 ile 10 yıl ve geriye kalan yüzde 8,6'lık kısmı ise 11 ile 15 yıldır sektörde faaliyet göstermektedir.
- Hastanelerin yüzde 82,9'u sadece yerli sermayeli, kalan yüzde 17,1'lik kısım ise hem yerli sermayeli hem de yabancı sermayelidir.
- Hastanelerin yüzde 48,6'sının şubesinin olmadığı, yüzde 51,4'ünün ise şubesinin olduğu tespit edilmiştir.
- Hastanelerin yatak kapasitesine baktığımızda, yüzde 34,3'ünün 51 ilâ 100, yüzde 25,7'sinin 0 ilâ 50, yüzde 17,1'inin 101 ilâ 200, yüzde 11,4'ünün 201 ilâ 300 ve son olarak yüzde 11,4'ünün ise 301 ve üzeri yatak sayısına sahip oldukları görülmüştür.
- Hastanelerin yüzde 68,6'sının teknolojik düzeyleri sektörle aynı düzeyde olmakla beraber, kalan yüzde 31,4'lük kısmının ise teknolojik düzeylerinin sektörden ileri seviyede olduğu tespit edilmiştir.
- Tablo 2'de hastanelerin sahip olduğu bölümleri incelediğimizde, araştırmaya katılan hastanelerin tamamının ayrı bir muhasebe bölümüne sahip olduğu görülmektedir.
- Araştırma kapsamına alınan hastanelerin yüzde 28,6'sının ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün var olduğu, kalan yüzde 71,4'ünün ise ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün var olmadığı görülmektedir.
- Araştırmaya dâhil edilen hastanelerin yüzde 25,7'sinde ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü mevcutken, yüzde 74,3'ünde ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü mevcut değildir.
- Araştırmaya dâhil edilen hastanelerde ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığına ilişkin dağılımlara baktığımızda; hastanelerin yüzde 45,7'si ayrı bir bütçeleme bölümüne sahipken, yüzde 54,3'ü ise ayrı bir bütçeleme bölümüne sahip değildir.
- Araştırmaya katılan hastanelerin yüzde 54,3'ünde ayrı bir iç denetim bölümü mevcutken, yüzde 45,7'sinde ise ayrı bir iç denetim bölümü mevcut değildir.
- Son olarak, araştırma kapsamındaki hastanelerin yüzde 40'ında ayrı bir iç kontrol bölümü mevcutken, yüzde 60'ında ise ayrı bir iç kontrol bölümü mevcut değildir.

Tablo 2 incelendiğinde araştırmaya katılan hastanelerin yüzde 74,3'i sahip olduğu kalite belgeleri mevcutken, yüzde 25,7'sinde ise herhangi bir kalite belgesi bulunmadığı görülmektedir.

Ayrıca araştırma kapsamındaki hastanelerin tamamının sosyal güvenlik kurumuyla ve özel sigortalar ile anlaşmalarının olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 2. Araştırma Dahilindeki Hastaneler İle İlgili Genel Özellikler

Genel Özellikler		Frekans	Yüzde (%)
Hastanenin Faaliyet Süresi	0-5 yıl	7	20,0
	6-10 yıl	5	14,3
	11-15 yıl	3	8,6
	16 yıl ve fazlası	20	57,1
	Toplam	35	100
Sahiplik Yapısı	Yerli sermaye	29	82,9
	Yabancı sermaye	-	-
	Karma	6	17,1
	Toplam	35	100
Şubesinin Varlığı	Sahiplik var	18	51,4
	Sahiplik yok	17	48,6
	Toplam	35	100
Hastane Yatak Sayısı	0-50	9	25,7
	51-100	12	34,3
	101-200	6	17,1
	201-300	4	11,4
	301 ve üzeri	4	11,4
	Toplam	35	100
Sektördeki Teknoloji Düzeyi	Sektörle aynı düzeyde	24	68,6
	Sektörden ileri düzeyde	11	31,4
	Toplam	35	100
Eğitim Durumu	Ortaöğretim	-	-
	Önlisans	3	8,6
	Lisans	25	71,4
	Yüksek lisans	7	20,0
	Doktora	-	-
	Toplam	35	100
Hastanedeki Pozisyon	Yönetici / Müdür	10	28,6
	Muhasebe Müd. / Müd Yrd.	17	48,6
	Maliyet/ Bütçe Muhasebecisi	8	22,9
	Toplam	35	100

Ayrı bir Muhasebe Bölümü	Evet	35	100
	Hayır	-	-
	Toplam	35	100
Ayrı bir Maliyet Muhasebesi Bölümü	Evet	10	28,6
	Hayır	25	71,4
	Toplam	35	100
Ayrı bir Yönetim Muhasebesi Bölümü	Evet	9	25,7
	Hayır	26	74,3
	Toplam	35	100
Ayrı bir Bütçeleme Bölümü	Evet	16	45,7
	Hayır	19	54,3
	Toplam	35	100
Ayrı bir İç Denetim Bölümü	Evet	19	54,3
	Hayır	16	45,7
	Toplam	35	100
Ayrı bir İç Kontrol Bölümü	Evet	14	40,0
	Hayır	21	60,0
	Toplam	35	100
Sahip Olunan Kalite Belgelerinin Var Olup Olmadığı	Evet	26	74,3
	Hayır	9	25,7
	Toplam	35	100
Sosyal Güvenlik Kurumu İle Anlaşmanın Olup Olmadığı	Evet	35	100
	Hayır	-	-
	Toplam	35	100
Özel Sigortalar İle Anlaşmanın Olup Olmadığı	Evet	35	100
	Hayır	-	-
	Toplam	35	100

4.2. Stratejik Maliyet Yönetimi Araçlarının Uygulanabilirliği İle İlgili Görüşlere İlişkin Bulgular

Tablo 3 incelendiğinde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili görüşlere ilişkin frekans analizi ve ortalamalar sonucu aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından tam zamanında üretim ortamında maliyetlemenin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 31,4’ünün “kesinlikle katılıyorum”

şeklinde, yine aynı oranda (yüzde 31,4) “katılıyorum” şeklinde yanıt vererek, bu ifadeye büyük oranda katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,685$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından değer mühendisliğinin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 11,4’ünün “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 54,3’ünün ise “katılıyorum” şeklinde yanıt vererek, bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,628$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından dönüşüm muhasebesinin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 14,3’ünün “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 34,3’ünün ise “katılıyorum” şeklinde yanıt vererek, bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,428$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 20,0’sinin “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 54,3’ünün ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,828$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından hedef maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 34,3’ünün “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 25,7’sinin ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,742$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından kaizen maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 37,1’i ne katılıyorum ne de katılmıyorum dese de, yüzde 22,9’unun “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 28,6’sının ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri görülmüştür ($\bar{X}=3,628$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından kalite maliyetlemenin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 28,6’sının “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 57,1’inin ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=4,085$).

“Stratejik maliyet yönetimi araçlarından mamul/hizmet dönemi maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine; katılımcıların yüzde 34,3’ünün “katılmıyorum” ve yüzde 5,7’sinin ise “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde yanıt vererek bu ifadeye katılmadıkları görülmüştür ($\bar{X}=2,914$).

“Hastane yönetimimiz stratejik maliyet yönetiminde yeterli bilgiye sahiptir” ifadesine; katılımcıların yüzde 22,9’unun “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 45,7’sinin de “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,800$).

“Stratejik maliyet yönetimi hastanemizde uygulanmaktadır” ifadesine katılımcıların yüzde 31,4’ü ne katılıyorum ne de katılmıyorum cevabını verse de, yüzde 25,7’sinin “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 28,6’sının da “katılıyorum” şeklinde sorulara yanıt verdiği görülmüştür ($\bar{X}=3,657$).

“Stratejik maliyet yönetimi özel hastanelerin birçoğunda uygulanmaktadır” ifadesine katılımcıların yüzde 40’ı ne katılıyorum ne de katılmıyorum dese de, yüzde 22,9’unun “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 20,0’sinin de “katılıyorum” şeklinde yanıt verdiği görülmüştür ($\bar{X}=3,457$).

“Stratejik Maliyet Yönetiminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesine katılımcıla-

rın yüzde 20,0'sinin “kesinlikle katılıyorum”, yüzde 37,1'inin ise “katılıyorum” şeklinde yanıt verdikleri ve bu ifadeye katıldıkları görülmüştür ($\bar{X}=3,628$).

Stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili görüşlere ilişkin bulgular aşağıda sunulmuştur.

Tablo 3. Stratejik Maliyet Yönetimi Araçlarının Uygulanabilirliği İle İlgili Görüşler

İfadeler	(5) Kesinlikle Katılıyorum		(4) Katılıyorum		(3) Ne Katılıyorum Ne de Katılmıyorum		(2) Katılmıyorum		(1) Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama (\bar{X})	Standart Sapma	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%			
	1	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından tam zamanında üretim ortamında maliyetlemenin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	11	31,4	11	31,4	4	11,4	9	25,7			-
2	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından değer mühendisliğinin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	4	11,4	19	54,3	7	20,0	5	14,3	-	-	3,62	,87
3	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından dönüşüm muhasebesinin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	5	14,3	12	34,3	11	31,4	7	20,0	-	-	3,42	,97
4	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	7	20,0	19	54,3	5	14,3	4	11,4	-	-	3,82	,89

5	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından hedef maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	12	34,3	9	25,7	8	22,9	5	14,3	1	2,9	3,74	1,17
6	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından kaizen maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	8	22,9	10	28,6	13	37,1	4	11,4	-	-	3,62	,97
7	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından kalite maliyetlemenin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	10	28,6	20	57,1	3	8,6	2	5,7	-	-	4,08	,78
8	Stratejik maliyet yönetimi araçlarından Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	3	8,6	7	20,0	11	31,4	12	34,3	2	5,7	2,91	1,06
9	Hastane yönetimimiz stratejik maliyet yönetiminde yeterli bilgiye sahiptir.	8	22,9	16	45,7	7	20,0	4	11,4	-	-	3,80	,93
10	Stratejik maliyet yönetimi hastanemizde uygulanmaktadır.	9	25,7	10	28,6	11	31,4	5	14,3	-	-	3,65	1,02
11	Stratejik maliyet yönetimi özel hastanelerin birçoğunda uygulanmaktadır.	8	22,9	7	20,0	14	40,0	5	14,3	1	2,9	3,45	1,09
12	Stratejik Maliyet Yönetiminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir.	7	20,0	13	37,1	10	28,6	5	14,3	-	-	3,62	,97

Tablo 3’de yer alan frekans ve ortalamalara bakarak; stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeler (stratejik maliyet yönetimi araçlarından mamul/hizmet yaşam döneminde maliyetleme yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ifadesi hariç) katılımcıların genel olarak katıldıkları görülmüştür. Buradan hareketle, katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarından (en yüksek ortalamalardan yola çıkarak) sırasıyla; kalite maliyetlerinin ($\bar{X}=4,085$), faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ($\bar{X}=3,82$), hedef maliyetleme yönteminin ($\bar{X}=3,74$), tam zamanında üretim ortamında maliyetlemenin ($\bar{X}=3,685$), değer mühendisliğinin ($\bar{X}=3,628$), kaizen maliyetleme yönteminin ($\bar{X}=3,628$), dönüşüm muhasebesinin ($\bar{X}=3,428$) hastanelerde uygulanabileceğini düşündükleri sonucuna varılmıştır.

Ayrıca Tablo 3’de yer alan frekans ve ortalamalara bakarak; katılımcıların “hastane yönetimlerinin, stratejik maliyet yönetiminde yeterli bilgiye sahip olduklarını” düşündükleri ($\bar{X}=3,800$), “stratejik maliyet yönetiminin hastanelerinde uygulandığını” düşündükleri ($\bar{X}=3,657$), “stratejik maliyet yönetiminin hastanelerde uygulanabileceğini” düşündükleri ($\bar{X}=3,628$), “stratejik maliyet yönetiminin özel hastanelerin birçoğunda uygulandığını” düşündükleri ($\bar{X}=3,457$) sonucuna varılmıştır.

Çalışmada en düşük ortalama ise “Stratejik maliyet yönetimi araçlarından Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin hastanelerde uygulanabileceği düşünülmektedir” ($\bar{X}=2,91$) ifadesine ilişkin olup, bu ortalamadan yola çıkarak katılımcıların “Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yönteminin” hastanelerde uygulanabileceğini düşünmedikleri sonucuna varılmıştır.

4.3. Hipotezlerin Testi

Bu bölümde araştırmanın hipotezleri test edilmiştir.

Yukarıda da belirtildiği gibi Ankara ilindeki özel hastane yöneticilerinin stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği hakkındaki düşüncelerinin bazı değişkenlere göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla Bağımsız Örneklem t-Testi ve Tek yönlü Anova Testi uygulanmıştır.

Bağımsız Örneklem t-Testi uygulanması sonucunda, 0,05 anlamlılık düzeyinde, katılımcıların çalıştığı hastanede; hastane sahiplik yapısı, sektördeki teknoloji düzeyi, ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır. Katılımcıların çalıştıkları hastanede; şubesinin varlığı, ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı, ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı, ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı ve hastanenin kalite belgesinin var olup olmaması durumu ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında ($p<0,05$) anlamlılık düzeyinde anlamlı bir fark bulunmuştur.

Tablo 4. Farklılaşma Tablosu (Bağımsız Örneklem t-Testi)

Değişkenler		N	Ort \bar{X}	Anlamlılık Seviyesi	t	p
Hastane Şubesinin Varlığı	Var	18	3,90	,559	3,325	,002*
	Yok	17	3,32	,453		
Hastane Sahiplik Yapısı	Yerli	29	3,60	,611	-,397	,700
	Karma	6	3,69	,446		
Sektördeki Teknoloji Düzeyi	Aynı	24	3,62	,631	,018	,986
	İleri	11	3,62	,480		
Ayrı bir Maliyet muhasebesi Bölümü	Var	10	4,08	,681	3,381	,002*
	Yok	25	3,44	,425		
Ayrı bir Yönetim muhasebesi Bölümü	Var	9	4,10	,720	3,236	,003*
	Yok	26	3,45	,427		
Ayrı bir Bütçeleme Bölümü	Var	16	3,88	,612	2,651	,012*
	Yok	19	3,40	,462		
Ayrı bir İç Denetleme Bölümü	Var	19	3,82	,602	2,362	,024*
	Yok	16	3,39	,473		
Ayrı bir İç kontrol Bölümü	Var	14	3,53	,348	-,727	,472
	Yok	21	3,68	,697		
Sahip olunan kalite belgelerinin olup olmaması	Var	26	3,75	,570	2,561	,020*
	Yok	9	3,25	,466		

*p<0,05

Bağımsız Örneklem t-Test sonuçlarına göre; anlamlı farklılığın kendini gösterdiği değişkenler ve bunlara ilişkin ortalamalar Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4'e bakarak farklılığın bulunduğu değişkenlere ilişkin aşağıdaki hususlar söylenebilir:

- Katılımcıların çalıştığı hastanenin şubesinin varlığı ile katılımcıların hastanelerde stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; şubesi olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldı-

ğında; ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

- Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; ayrı bir bütçeleme bölümü olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Katılımcıların çalıştığı hastanede ayrı bir iç denetim bölümünün varlığı ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; ayrı bir iç denetim bölümü olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.
- Katılımcıların çalıştığı hastanede sahip olunan kalite belgelerinin var olup olmaması durumu ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili fikirleri arasındaki ilişkiye bakıldığında; kalite belgesi olan hastanedeki katılımcıların katılım ortalamasının olmayanlara göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Tek yönlü Anova testi uygulanması sonucunda, 0,05 anlamlılık düzeyinde, katılımcıların çalıştıkları hastanenin faaliyet süresi ($p:0,294 > 0,05$), hastane yatak kapasitesi ($p:0,718 > 0,05$) katılımcıların eğitim durumu ($p:0,089 > 0,05$) ve katılımcıların çalıştıkları hastanedeki pozisyonu ($p:0,624 > 0,05$) ile katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır.

Tablo 5. Hastanenin Faaliyet Süresine İlişkin Farklılaşma Tablosu

Hastanenin Faaliyet Süresi	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
0-5 yıl	Gruplar arası	1,280	3	,427	1,295	,294
6-10 yıl						
11-15 yıl	Grup içi	10,212	31	,329		
16 yıl ve fazlası						

Tablo 5'te görüldüğü gibi; katılımcıların çalıştıkları hastanenin faaliyet süresine ilişkin dağılım incelendiğinde katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır ($p:0,294 > 0,05$).

Tablo 6. Hastane Yatak Kapasitesine İlişkin Farklılaşma Tablosu

Hastane Yatak Kapasitesine	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
0-50	Gruplar arası	,752	4	,188	,525	,718
51-100						
101-200	Grup içi	10,740	30	,358	,525	,718
201-300						
301 ve üzeri						

Tablo 6’da görüldüğü gibi; hastane yatak kapasitesine ilişkin dağılım incelendiğinde katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p:0,718 > 0,05$).

Tablo 7. Katılımcıların Eğitim Durumuna İlişkin Farklılaşma Tablosu

Katılımcıların Eğitim Durumu	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
Ortaöğretim	Gruplar arası	1,610	2	,805	2,608	,089
Önlisans						
Lisans	Grup içi	9,881	32	,309	2,608	,089
Yüksek lisans						
Doktora						

Tablo 7’de görüldüğü gibi; katılımcıların eğitim durumuna ilişkin dağılım incelendiğinde katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunmamıştır ($p:0,089 > 0,05$).

Tablo 8. Katılımcıların Pozisyonuna İlişkin Farklılaşma Tablosu

Katılımcıların Eğitim Durumu	Varyans Kaynağı	Kareler Toplamı	Sd	Kareler Ortalaması	F	p
Yönetici / Müdür	Gruplar arası	,334	2	,167	,479	,624
Muhasebe Müd. / Yrd. Maliyet/ Bütçe Muhasebecisi	Grup içi	11,157	32	,349		

Tablo 8’de görüldüğü gibi; katılımcıların çalıştıkları hastanedeki pozisyonuna ilişkin dağılım incelendiğinde katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadeleri arasında anlamlı bir fark bulunamamıştır (p:0,624 >0,05).

5. SONUÇ

Bu çalışma, Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerinin hastanelerde stratejik maliyet yönetiminin uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Bu amaçla, Ankara ilinde faaliyette bulunan 37 özel hastaneden 35 adet özel hastane yöneticisine anket uygulanmıştır. Bu anket çalışmasıyla, katılımcıların stratejik maliyet yönetiminin hastanelerde uygulanabilirliği hakkındaki görüşleri ve bu görüşlerin bazı değişkenlere göre anlamlı bir farklılık gösterip göstermediği ortaya konulmuştur. Araştırma ile ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Çalışmada araştırmaya katılan hastanelerin tamamının sosyal güvenlik kurumuyla ve özel sigortalar ile anlaşmalarının olduğu ve ayrıca yüzde 74,3’ünün ise kalite belgelerine sahip olduğu tespit edilmiştir.

Katılımcıların; “hastane yönetimlerinin, stratejik maliyet yönetiminde yeterli bilgiye sahip olduklarını” düşündükleri, “stratejik maliyet yönetiminin hastanelerinde uygulandığını” düşündükleri, “stratejik maliyet yönetiminin hastanelerde uygulanabileceğini” düşündükleri, “stratejik maliyet yönetiminin özel hastanelerin birçoğunda uygulandığını” düşündükleri sonucuna varılmıştır.

Katılımcıların Stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilirliği ile ilgili görüşlerine baktığımızda; katılımcıların “Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi” dışındaki diğer bütün yöntemlerin hastanelerde uygulanabileceğini düşündükleri sonucuna varılmıştır. Katılımcıların “Mamul/Hizmet Yaşam Dönemi Maliyetleme Yöntemi” dışındaki diğer bütün yöntemlerin hastanelerde uygulanabileceğini düşündükleri görülmüş olsa da, en yüksek katılımın stratejik maliyet yönetimi araçlarından kalite maliyetlerinin hastanelerde uygulanabileceğine yönelik olduğu görülmüştür. Bunun ardından katılımcılar sırasıyla; faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, hedef maliyetleme yöntemi, tam zamanında üretim ortamında maliyetleme, değer mühendisliği, kaizen maliyetleme yöntemi, dönüşüm muhasebesinin hastanelerde uygulanabileceğini düşündükleri görülmüştür.

Çalışmanın başında verilen $H_1, H_2, H_4, H_5, H_6, H_7, H_{12}$ hipotezleri 0,05 anlamlılık düzeyinde reddedilmiş olup, stratejik maliyet yönetiminin hastanelerde uygulanabilirliği ile söz konusu değişkenler arasında anlamlı bir farklılığa rastlanılmamıştır.

Buna göre;

- Katılımcıların çalıştığı hastanenin faaliyet süresinin,
- Hastanenin sahiplik yapısının,
- Yatak kapasitesinin,
- Hastanenin sektördeki teknoloji düzeyinin,
- Katılımcıların eğitim durumunun,
- Katılımcıların çalıştığı hastanedeki pozisyonunun ve
- Hastanede ayrı bir iç kontrol bölümünün varlığının katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilirliği ile ilgili görüşleri üzerinde bir etkisi olmadığı görülmüştür.

Yine çalışmanın başında kurulan $H_3, H_8, H_9, H_{10}, H_{11}, H_{13}$ hipotezleri ise 0,05 anlamlılık düzeyinde kabul edilmiş olup; katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilirliği ile söz konusu değişkenler arasında anlamlı farklılıklara ulaşılmıştır.

Buna göre;

- Katılımcıların çalıştığı hastanenin şubesinin varlığına,
- Hastanede ayrı bir maliyet muhasebesi bölümünün varlığına,
- Ayrı bir yönetim muhasebesi bölümünün varlığına,
- Ayrı bir bütçeleme bölümünün varlığına,
- Ayrı bir iç denetim bölümünün varlığına ve
- Hastanenin kalite belgesinin var olup olmaması durumuna göre katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanabilirliği ile ilgili görüşlerinin farklılaştığı görülmüştür.

Bu farklılıklar aşağıdaki gibidir:

- Şubesi olan hastanede çalışan katılımcıların,
- Ayrı bir maliyet muhasebesi bölümü olan hastanelerde çalışan katılımcıların,
- Ayrı bir yönetim muhasebesi bölümü olan hastanelerde çalışan katılımcıların,
- Ayrı bir bütçeleme bölümü olan hastanelerde çalışan katılımcıların,
- Ayrı bir iç denetim bölümü olan hastanelerde çalışan katılımcıların ve

- Kalite belgesi olan hastanede çalışan katılımcıların stratejik maliyet yönetimi araçlarının uygulanabilirliği ile ilgili ifadelerle katılım ortalamaları daha yüksek olarak bulunmuştur.

Araştırma ile bulunan; Ankara ilinde faaliyette bulunan özel hastane yöneticilerinin, özel hastanelerin çoğunda stratejik maliyet yönetiminin uygulandığını düşündükleri, ayrıca hastanelerde stratejik maliyet yönetimini uygulanabilir buldukları sonucu; Bekçi ve Özal (2010)'ın çalışmasındaki sonuçtan farklı bulunmuş olup, Bekçi ve Özal (2010) çalışmalarında; katılımcıların stratejik maliyet yönetimini uygulanmaz olduğunu düşünmekte oldukları ve hastane işletmelerinde stratejik maliyet yönetimi uygulanmamakta olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ancak araştırma ile ulaştığımız bu sonuç Çarıkçı ve Acar (2017)'in çalışmalarında ki sonuçlar ile uyumludur. Çarıkçı ve Acar (2017)'de çalışmalarında hastane yöneticilerinin genel olarak ileri maliyet yönetimi yaklaşımlarından haberdar oldukları ve yaklaşımları bildikleri sonucuna varmıştır.

Sonuç olarak, hastane işletmelerinde; stratejik planlamada ve stratejik kararların alınmasında muhasebenin yararlanması, stratejik kararlar ile maliyetlerin azaltılmasının sağlanmasının ve rekabet avantajı yaratmanın farkına varıldığı ve stratejik maliyet yönetimi bilincinin hastanelerde geliştiğini ve stratejik maliyet yönetimi araçlarının hastanelerde uygulanması ile ilgili olarak olumlu bir havanın olduğunu söyleyebiliriz. Türkiye'de bundan 5-10 yıl öncesinde bu yöntemlerin isimleri bile bilinmezken, bugün itibarıyla bütün işletmelerde olduğu gibi hastanelerde de son derece önemli olan stratejik maliyet yönetiminin öneminin farkına varılarak, stratejik maliyet yönetimi araçlarının, hastane yöneticileri tarafından uygulanabilir olarak görülmesi Türkiye açısından olumlu bir gelişmedir.

Hastanelerde stratejik maliyet yönetimi bilincinin artarak devam etmesinde; mali işlerden sorumlu yöneticilerin, muhasebe ve finansman eğitimi almış, maliyet yönetimi konularında fikir sahibi, kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlayacak yeterliliklere sahip, alanında yetkin ve profesyonel kişilerden oluşmasının sağlanmasının ve üniversite işbirliği ile hastane hizmet içi eğitimlerinin artırılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz.

Ankara ili özel hastaneler ile sınırlandırılarak yapılmış olan bu çalışmanın kapsamının genişletilerek yeni çalışmalar yapılmasının faydalı olacağı da açıktır.

KAYNAKÇA

- Akbaş, H. E. (2011), "Sanayi İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 4(2), 107-123.
- Bekçi, İ., Özal, H. (2010), "Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektörüne Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma", *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 2(3), 78-97.
- Bekçioğlu, S., Köroğlu, Ç. (2013), "20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım: Stratejik Maliyet Yönetimi", *Muftav Dergisi*, 4, 50-72.
- Çarıkcı, O., Acar, D. (2017), "Hastane Yöneticilerinin İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına ve Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi", *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 20(3), 275-298.
- Çil Koçyiğit, S. (2012), *Hastane İşletmelerinde Finansal Performans Ölçümü ve Türkiye Özel Hastaneler Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Esmeray, A. (2006), *Hastanelerde Maliyetleme ve Faaliyete Dayalı Maliyetlemeye İlişkin Bir Uygulama*, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Kayseri.
- Köroğlu, Ç. (2012), *Stratejik Maliyet Yönetimi Kapsamında Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Analizi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Aydın.
- Kurtlu, A., Uçar, M. ve Çobanoğlu, S. (2017), "Çağdaş Maliyet Yöntemlerinin Konaklama İşletmelerinde Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 9(3), 521-546.
- Menderes, M. (1995), *Sağlık Kurumlarında Muhasebenin Önemi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Tavşancıl, E. (2006), *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS ile Veri Analizi*, (3.Baskı), Ankara: Nobel Yayınları.
- Yamane, T. (2001), *Temel Örnekleme Yöntemleri*, (A. Esin, M.A. Bakır, C. Aydın, E. Gürbüzselsel, Çev.) İstanbul: Literatür Yayınları.
- Yücenurşen, M., Duman, H. ve Apak, İ. (2016), "Rekabet Avantajı Aracı Olarak Rakiplerin Muhasebesi", *Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, 3(3),157-165.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004), "İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 387-410.
- <http://denetimforumu.blogspot.com.tr/2010/08/stratejik-maliyet-yonetimi.html> (Erişim Tarihi: 10.11.2017).

