

## STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ARAÇLARININ HASTANE PERFORMANSINA ETKİSİNİN TESPİTİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA\*

Özlem ÖZER\*\*

Cuma ERCAN\*\*\*

Geliş/Received: 02.10.2021

Kabul/Accepted: 25.10.2021

### ÖZ

Bu araştırmanın amacı, stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansına etkisini ölçmektir. Bu doğrultuda Şanlıurfa il ve ilçelerindeki devlet, özel ve üniversite hastanelerinin stratejik yönetim muhasebesi araçlarını ne kadar doğru kullandıkları ve bunların hastanelerin stratejilerine olan uyumu belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırmanın evrenini Şanlıurfa il ve ilçelerinde yer alan 20 hastanedeki yönetim kadrosu; örneklemini ise 13 devlet, 4 özel ve 1 üniversite olmak üzere 18 hastanede yer alan yönetim kadrosu oluşturmaktadır. Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırma sonucunda stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansına pozitif yönde etkisi olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, stratejik yönetim muhasebesi, stratejik yönetim muhasebesi araçları, hastane, performans

## A RESEARCH ON THE EFFECT OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING TOOLS ON HOSPITAL PERFORMANCE

### ABSTRACT

The purpose of this research is to measure the effect of strategic management accounting tools on hospital performance. In this direction, it has been tried to determine how well the state, private and university hospitals in Şanlıurfa province and its districts use strategic management accounting tools and their compatibility with the strategies of the hospitals. The population of the research is the management staff in 20 hospitals in Şanlıurfa provinces and districts; The sample consists of the management staff in 18 hospitals, including 13 state, 4 private and 1 university. Questionnaire method was used in the research. As a result of the research, it has been determined that strategic management accounting tools have a positive effect on hospital performance.

**Keywords:** Accounting, strategic management accounting, strategic management accounting tools, hospital, performance

### 1. GİRİŞ

Yöneticiler işletmelerin geleceği için karar verirken bir takım finansal ve finansal olmayan bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bu bilgileri sağlama görevi de yönetim muhasebesinin sorumluluğundadır. Yönetim kadrosu, işletmenin yönetim muhasebesi departmanından almış oldukları bilgileri işletmenin geleceği için planlanmış olan stratejileri uygulama ve işletmede alacak oldukları kararlar için kullanmaktadır. İşletmedeki planlama, kontrol, dönem performans değerlendirmeleri, performans sonuçlarını artırma gibi işletmenin geleceği için alınacak kararları yöneticiler, yönetim muhasebesi departmanından sağlamaktadırlar. Teknolojinin ilerlemesiyle birlikte, işletmelerde olan değişiklikler

\*\* \* Bu çalışma “Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansına etkisi: Şanlıurfa örneği” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

\*\* Öğr. Gör. Harran Üniversitesi Akçakale Meslek Yüksekokulu, ozlemozer@harran.edu.tr

\*\*\* Doç. Dr. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, cercan27@gmail.com

ve müşterilerin ihtiyaçlarının çeşitlenmesiyle 1980 yıllarına kadar kullanılmakta olan geleneksel yönetim muhasebesi ihtiyaçlara cevap veremez olmuştur. Bunun sonucunda yönetim muhasebesinin araçları da değişmiştir. Geleneksel yönetim muhasebesinde daha çok üretilmekte olan ürün ve sunulan hizmetin maliyet hesaplaması ve maliyet kontrolü ön planda iken 1980'den sonra literatüre dâhil olan stratejik yönetim muhasebesinde daha çok maliyet yönetimi ön plana çıkmaktadır.

Performans değerlendirilmesi elbette kamu veya özel tüm kurumlar için çok önemli bir kontrol aracıdır. Stratejik yönetim muhasebesi 1980 yılında muhasebe literatürüne girerek işletmelerde hem performans sonuçlarının ölçümünde hem de işletmelerin performanslarını arttırmada kullanılmaktadır. Unutulmamalıdır ki gelişmiş olan teknolojiyle birlikte rekabet ortamı da tamamen değişmektedir. Rekabet hızlı bir şekilde artmaktadır. Bu rekabet ortamında kaybolmamak için de işletmeler stratejik yönetim muhasebesini çok iyi bir şekilde kullanabilmelidir. Hastanelerde bu işletmelerden birisidir. Hastaneler yeni teknolojilerle birlikte doğru stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanarak hem rekabet ortamında hayatlarını sürdürebilir hem de daha iyi tedaviler uygulayabilirler.

Bu araştırmanın amacı, stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansına etkisini belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda öncelikle kavramsal çerçeve açıklanmış, daha sonra ise Şanlıurfa ilinde faaliyet gösteren hastaneler üzerine yapılan araştırmaya yer verilmiştir.

## **2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE**

### **2.1. Muhasebe ve Muhasebe Türleri**

Sınırsız insan ihtiyaçlarını sınırlı kaynaklarla karşılamanın yollarını araştıran bilim dalına iktisat (ekonomi) denilir. Sınırsız olan bu ihtiyaçlar zamanla artış göstermektedir. İnsanlık tarihine baktığımızda, bundan bin yıl önceki bir insanın günümüz insanının ihtiyaçlarından nitelik ve nicelik açısından farklı olduğunu görebiliriz. Farklı olan bu ihtiyaçları karşılamak için farklı birimler ortaya çıkmıştır. Bu birimler işletmelerdir (Gökgöz, 2017:1). İşletme, başkasının ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri sağlamak için üretim faktörlerini (emek, sermaye, üretim, girişimcilik) bir araya getiren ve kâr amaçlayan ekonomik birimlerdir (Teke, 2017:5; Arıkboğa, 2016:3). Yani ekonomik sistem içinde başkaları için mal ve hizmet üretimi yapan ve pazara sunan birimlere işletme denilir (Sevilengül, 2020:3; Ildır, 2014:11).

Bir işletme için muhasebe gerekli mi sorusu, fırında ekmek yapmak isteyen ustaya un gerekli mi sorusunu sormak gibi bir şeydir. İşletmeler yaptıkları faaliyetlerini kaydederek işletme iç kontrol sistemlerini oluşturmuş olurlar (Karasioğlu ve Aracı, 2012:1). Zamanla değişen ve artan işletme faaliyetleri işletmelerde muhasebe kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Muhasebe, karar vericilere faydalı bilgileri sağlayan bir bilgi sistemidir. Yöneticilere sunulan bilgilerin miktarı ve kalitesi, organizasyonel sağlık için iyi bir barometredir. İlgili bilgileri hızlı bir şekilde işleme yeteneğine sahip yöneticiler, geleceği planlayabilir, ortaya çıkan sorunlardan daha etkili bir şekilde faydalanabilir (Hammad et al., 2010:765). Muhasebe, işletmenin neye sahibiz sorusunun cevabı olan varlıklar ve nasıl sahip olduk sorusunun cevabı olan kaynaklar (Poroy Arsoy, 2017:3) üzerinde değişime sebep olan mali nitelikteki işlemleri (para ile ifade edilen işlemler bütünü (Baydemir, 2018:17)) kaydeden, sınıflayan, özetleyen, analiz ederek ilgili kişilere (yöneticiler, işletme sahibi ve ortakları, borç verenler, işletme çalışanları, devlet (Toramanlı, 2019:2)) yorumlayan ve raporlayan bilimdir (Erkan ve Okutmuş, 2018:1). Bu bağlamda muhasebeye işletmenin dili denilmektedir (Gökgöz, 2017:2; Karasioğlu ve Aracı, 2012:1).

Zamanla değişen işletme türleri, beraberinde işletmeler içerisinde farklı işlemleri meydana getirmiştir. İşletme içerisinde olan farklı işlemler de farklı muhasebe türlerini ortaya çıkarmıştır (Feyiz, 2019:3). Bu çerçevede genel olarak muhasebeyi üç gruba ayırmak mümkündür. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

Genel muhasebe; işlem muhasebesi, mali muhasebe, ticari muhasebe, kurum muhasebesi vb. gibi isimlerle de anılmaktadır (Türedi, 2011:12). İşletmenin finansal durumunu ortaya koymaktadır. Yani işletme kaynaklarını nerelerden sağladığı ve sağlamış olduğu kaynakları hangi varlıklara yatırıldığını gösterir (Yener, 2010:12).

Maliyet muhasebesi; işletme muhasebesi, analitik muhasebe, mal oluş muhasebesi, üretim işletmeleri muhasebesi vb. gibi isimlerle de anılmaktadır (Türedi, 2011:13). Maliyet muhasebesinin içerisindeki, yönetim için yapılması ve karar verme sürecinde kullanılması açısından finansal muhasebeden farklıdır (Khan et al., 2019:1876). İşletmelerde üretilen mal ve hizmetlerin maliyetini oluşturan giderlerin, maliyet yerlerine göre dağıtımını gerçekleştirme, fiili ve standart maliyet hesaplamaları yapma, işletme için bütçe hazırlama ve takibine imkân sağlama işlevlerini gerçekleştiren bir muhasebe türüdür. (Savcı, 2019:1; Akgün, 2017:8; Abdioglu, 2012:3). Maliyet muhasebesi, üst yönetime daha verimli kararlar alabilmeleri için yardımcı olmak amacıyla çeşitli maliyetleri kaydeden, sınıflayan, özetleyen ve analiz eden bir bilimdir (Khan et al., 2019:1864) ve işletme kârlılığını oluşturan yönetim muhasebesinin bir parçasıdır (Anbarasu, 2008:1).

Yönetim muhasebesi, yöneticiler için bilgi üreten, karar vermede (kurumsal değeri artırmaya yönelik (Gong and Tse, 2009:54)) kilit rol oynayan ve organizasyonel hedeflere ulaşılmasına yol açan (Lay and Jusoh, 2012:62) yöneticilerin davranışlarını izleyen muhasebe dalıdır (Santos et al., 2014:1; Mat, 2010:12). Yönetim muhasebesi, öncelikle yönetimin kullanımı için finansal ve finansal olmayan bilgilerin ölçülmesi ve raporlanmasıyla ilgilidir (Janatuinen, 2013:3). İşletmenin eylemlerine rehberlik eden, işletme çalışanlarının ve yöneticilerinin davranışlarını motive eden, işletmenin stratejik hedeflerine ulaşmak için gerekli kültürel değerleri destekleyen operasyonel ve finansal bilgileri ölçme ve sağlama sistemidir (Vaivio, 2008:66; Ansari et al., 2003:4).

## 2.2. Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte muhasebe sistemi de değiştirmiştir (Demir, 2008:51). Muhasebe sisteminde yaşanmış olan değişim 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 muhasebesini ve stratejik yönetim muhasebesinin araçlarının gelişmesine ve kullanılmasına neden olmuştur (Allahyari and Ramazani, 2011:57).

Stratejik yönetim muhasebesinin literatürü incelendiğinde stratejik yönetim muhasebesi nispeten yeni bir kökene sahiptir. Stratejik yönetim muhasebesi kavramı ilk kez 1981 yılında Simmonds tarafından iş stratejisi geliştirmek ve izlemek amacıyla işletme ve rakipleri hakkındaki bilgileri içeren yönetim muhasebesi verilerinin bir analizi olarak kullanılmış (Kariuki and Kamau, 2016:167; Cadez and Guilding, 2008:836), işletmelerin stratejik arayışlarının başarısını izlemek ve geliştirmek için yardımcı olan yönetim muhasebesi bilgilerinin sağlanması ve analizi olarak tanımlanmıştır (Thapayom, 2019:53; Elyazid, 2016:4; Noordin et al., 2009:20). Daha sonra 1990 yılında Bromwich tarafından etkili bir makalede konumlandırılmıştır (Cinquini and Tenucci, 2010:229).

Stratejik yönetim muhasebesi kavramını analiz edecek olursak hakkında ortak ve net bir tanımın oluşmadığı ve önemli ölçüde farklı temel içeriğe sahip olduğu sonucuna varabiliriz (Dmitrović-Šaponja and Suljović, 2017:1830; Said et al., 2010:13). Stratejik yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanılması, firmaların finansal ve operasyonel verilerini analiz ederek rekabetçi konumlarını yönetmelerini ve piyasalarda daha iyi rekabet edebilmek için iş stratejileri geliştirmelerini ve iyileştirmelerini sağlar (Pasch, 2019:191).

Kullanılmakta olan geleneksel yönetim muhasebesi araçları teknolojideki gelişmelerle birlikte ortaya çıkmış olan maliyetlemeleri karşılamamaktaydı (Abdel-Maksoud et al., 2012:85; Lockamy III, 2003:591). Yaşanmış olan gelişmeler, rekabet çevresinde rekabetini devam ettirmek isteyen işletmelerin daha iyi yer elde etmeyi ve minimum maliyetli maksimum kaliteli ürün üretip hizmet sunmalarını zorunluluk haline getirmiştir (Abdel-Maksoud, 2002:155-156). Bunu başarmak için sadece işletme içerisinde oluşmakta olan verilerle yetinmeyip piyasaya ilişkin verilere de ihtiyaçları vardır (Sriram, 1995:38). Tüm bu ihtiyaçlara karşılık verebilecek yeni yönetim tekniği olan stratejik yönetim muhasebesi ortaya çıkmıştır (Silvi and Cuganesan, 2006:312). Yapılan çalışmalar sonucunda stratejik yönetim muhasebesi araçları beş temel, on altı bireysel araç olarak belirlenmiştir (Thapayom, 2019:55-60; Cadez and Guilding, 2009:4-5; Sulaiman and Mitchell, 2005:424). Literatürde kullanılan stratejik yönetim muhasebesi araçları şu şekilde özetlenebilir:

**Özellik Maliyetleme;** Bu araç, ürünlerin müşterilere sağlamış olduğu avantajların maliyetlendirilmesi ile ilgilidir (Fowzia and Afroz, 2016:126). Maliyetlendirilebilecek özellikler;

işletme performans değişkenleri, güvenilirlik, garanti düzenlemeleri, bitirme derecesi, tedarik güvencesi ve satış sonrası servis maliyetleridir (Ramljak and Rogošić, 2012:93).

**Yaşam Seyri Maliyetleme;** Bir ürünün veya hizmetin ömrünün bütün aşamalarında tüm maliyetlerini en baştan toplayan ve izleyen bir araçtır (Khan et al., 2019:1877). Genel olarak, bu aşamalar tasarım, tanıtım, büyüme, düşüş ve nihayetinde piyasadan çekilmesini içerebilir (Pasch, 2019:193; Ramljak and Rogošić, 2012:94).

**Kalite Maliyetleme:** İşletmenin kaliteye ulaşabilme, kalite devamlılığı ve kalitenin kontrol edilebilmesi için katlanmış olduğu 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). Bu maliyetler, kalite amaçlarına uygun olan maliyetler (önleme ve değerlendirme maliyetleri) ve uygun olmayan maliyetler (içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık maliyetleri) olmak üzere iki grupta incelenebilir (Cadez and Guilding, 2008:858; Hacırüstemoğlu ve Şakrak, 2002:144).

**Hedef Maliyetleme:** Bu teknik, işletmelerin hedefledikleri kâr düzeyi ve ürünlerin maliyetlerini kontrol etme aracıdır (Alagöz vd., 2005:48). İşletmenin ürettiği ürünün tasarımından üretimine kadar olan süreçlerinde kullanılmaktadır (Khan, 2018:166). Bu tekniğe göre; işletmenin üreteceği ürünün tasarım aşamasından üretim aşamasına kadar katlanacağı maliyetlerden, elde etmeyi hedeflediği kârın çıkarılmasıyla bulunur (Cadez and Guilding, 2008:858).

**Değer Zinciri Maliyetleme:** Bir işletmenin elde etmiş olduğu toplam değer ile üretmiş olduğu ürünlerin toplam maliyetleri arasındaki farktır (Porter, 1985:37-38). Üretilmiş olan ürün ya da hizmete her adımda eklenen, birbirini takip eden işletme fonksiyonlarının toplamına değer zinciri maliyeti denilir (Pasch, 2019:193; Horngren et al., 2012:5-7). Değer Zinciri, yalnızca imalat işletmelerinde oluşan maliyetlere değil tüm iş sektörlerine odaklanır (Hertati and Sumantri ,2016:183).

**Benchmarking (Kıyaslama):** İşletmelerin içinde buldukları rekabet çevresinde avantaj elde etmek için vermiş oldukları mücadele sonucunda ortaya çıkan bir yöntemdir. Bu yöntem ile işletmeler rekabet çevresi içinde en iyi olan rakip ile kendini kıyaslayarak bu seviyeye nasıl geldiğini bulmaya çalışır (Pryor, 1989:683). Bu nedenle, kıyaslama, belirli bir çevresel denetim biçimidir. (Berisha, 2019:244). İşletmeler farklı firmalar ile karşılaştırma yaptığı gibi kendi birim ya da bölümlerini de birbiriyle karşılaştırma yaparak bölümler arasında eksiklikleri görebilir. Böylece bu yöntemi kendi firması içinde, farklı bölümleri kıyaslayarak kullanmış olur (Atrill and McLaney, 2015:154; Prašnikar et al., 2005:256; Jarrar and Zairi, 2001:907).

**Bütünleşik Performans Ölçümü:** Bu araç işletmelerin sahip olduğu müşterilerin memnuniyetlerini arttırmak için hem finansal hem de finansal olmayan ölçümleri performans değerlendirilmesinde kullanır (Egbunike et al., 2014:143; Ittner et al., 2003:715; Nanni et al., 1992:16-17). İşletmenin vizyonu ve stratejisini, müşterilerin çok boyutlu bakış açıları, iç iş süreçleri, öğrenme ve büyüme ve finansal konumuyla ilişkilendirerek bir denge oluşturmayı amaçlar (Dmitrović-Šaponja and Suljović, 2017:1831).

**Stratejik Maliyet Yönetimi:** İşletmelerin sahip oldukları kaynakları en iyi şekilde kullanmalarına ve verecek oldukları kararlarda stratejik seçim yapmalarına yardımcı olmaktır (Basık, 2012:19). Bu araç, işletme performansının, verimliliğinin ve etkinliğinin iyileştirilmesine, üretim maliyetlerinin azaltılmasına ve kontrol edilmesine, yönetim kararlarına yardımcı olunmasına, kuruluşun kârlılığının artırılmasına ve küresel pazarda rekabet avantajı elde etmesine hizmet ettiğinden oldukça geniştir (Thapayom, 2019:55; Kumar and Nagpal, 2011:118; Karcioğlu, 2000:76).

**Stratejik Fiyatlama:** Bu araç genel olarak, işletmenin üretmiş olduğu ürünlerin ve sunmuş olduğu hizmetin fiyatının belirlenmesinde; rakiplerin fiyat değişikliklerine tepkileri, fiyat esnekliği, ölçek ve deneyim ekonomileri gibi rakip bilgilerinin fiyatlandırma sürecinde kullanımını dikkate alır. Hem rakipleri hem de pazar yönelimini sunar (Dmitrović-Šaponja and Suljović, 2017:1831; Cinquini and Tenucci, 2006:8).

**Marka Değerleme:** Bir markanın, geçmiş marka kârlarıyla birlikte liderlik, istikrar, pazar, uluslararasılık, trend, destek ve koruma gibi marka faktörlerinin finansal değerlemesidir (Pasch, 2019:192).

**Rakiplerinin Maliyetlerinin Değerlendirilmesi:** Bu araç rekabet çevresinde olan rakiplerin maliyet yapılarının üzerinde yoğunlaşmakta ve 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 maliyetlerinin değerlendirilmesidir (Egbunike et al., 2014:143).

**Rakiplerin Durumunu İzleme:** İşletmenin satış, pazar payı, hacim, birim maliyetler ve satış getirilerindeki eğilimleri değerlendirerek ve izleyerek rakipler hakkında bilgi toplamayı amaçlamaktadır. Toplanmış olan bilgilere dayanarak, şirket ana rakiplere göre kendi konumunu değerlendirebilir ve sonuç olarak stratejisini kontrol edebilir veya formüle edebilir (Pasch, 2019:192).

**Rakiplerin Performans Değerlendirmeleri:** Bu teknik, özellikle rekabet çevresinde rakip firmaların yayınlanmış oldukları bilanço, gelir tablosu vb. gibi tabloların incelenmesidir (Guilding, 1999:584; Moon and Bates, 1993:139). Veriler geleneksel yönetim muhasebesi yöntemlerine göre toplanır (Guilding et al., 2000:119). Bu araç işletmenin satmış oldukları ürün, elde etmiş olduğu kâr, sahip olduğu varlıkların ve borçların da hareketlerini izleme imkânı sunar (Guilding et al., 2000:119).

**Müşteri Kârlılık Analizi:** İşletmenin rekabet çevresini baz alır (Santos et al., 2012:4). Bu teknik hem pazarlama hem de muhasebe alanı ile ilgili olmakla birlikte (Niraj et al., 2001:2) yönetim muhasebesinin araçlarından olan faaliyet tabanlı maliyetleme ile ilişkilidir (Roslender and Hart, 2010:740; Smith and Dikolli, 1995:3). İşletmenin sahip olduğu müşterilerden belli kişi ya da gruplardan elde edilmiş olan kârın hesaplanmasında (Atrill and McLaney, 2015:333; Guilding and McManus, 2002:48) işletmenin satmış olduğu ürün ya da hizmetin değil müşterilerin olduğunu savunur (Jones et al., 2012:110).

**Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi:** Bu yaklaşım, belirli bir müşteriden elde edilecek olan yıllık kârın hesaplanmasının ötesinde, belirli bir müşteriyle olan ticaret ilişkisinden ortaya çıkacak gelecekte öngörülen tüm kârları dikkate alır (Cadez and Guilding, 2007:133). Bu araç, aynı zamanda müşteri edinme ve elde tutma maliyetlerini de hesaplar (Pasch, 2019:192).

**Müşterileri Varlık Olarak Değerleme:** Her bir müşterinin işletmeye katmış olduğu kazancın bugünkü değerinin hesaplanmasıdır (Gupta et al., 2004:17; Gupta and Lehmann, 2003:10; Guilding and McManus, 2002:58). İşletmeler bu tekniği kullanarak hangi müşterinin işletmeye ne kadarlık bir katkı sağladığını belirlerler (Wyner, 1996:36).

### 2.3. Performans Ölçümü ve Yönetimi

Türkçe'deki karşılığı "başarım" olan performans kelimesi Fransızca "performance" kelimesinden dilimize geçmiştir (Yılmaz ve Turan, 2019:315). İşletmelerin belirlemiş oldukları hedeflerin gerçekleştirilmesi için göstermiş olduğu çabaların analiz edilmesi (Soyhan vd., 2019:413) ve hedeflerine ulaşma derecesini tanımlayan çok boyutlu kavrama performans denilir (Karaman, 2009:411). Performans için dikkate alınacak bir nesne, işletmelerin ilgilendiği bir boyut ve bir hedefin olması gerekir (Elyazid, 2016:3).

Performans ölçümü, işletmenin performans düzeyinin belirlenmesi, faaliyetin verimliliğini ve/veya etkililiğini ölçmek, işletmede olan sorunların tespit edilmesi ve tespit edilen sorunların çözülmesi için kullanmış olduğu program başarılarının, özellikle önceden belirlenmiş hedeflere yönelik ilerlemenin sürekli olarak izlenmesi ve raporlanmasıdır (Özkan ve Sümerli Sarıgül, 2020:55; Bourne et al., 2003:3). Performansla ilgili hem mali hem de mali olmayan verileri merkezi olarak depolayan ve yöneten bir sistemdir (Khan, 2018:165; List and Machaczek, 2004:2).

İşletmelerin daha önce belirlemiş oldukları hedeflere ulaşmalarını sağlamak için işletmelerin faaliyetlerinin hem verimliliğini hem de etkililiğini ölçmesine, izlemesine ve kontrol etmesine performans yönetimi denilir (Tunçel vd., 2012:104; Dey et al., 2008:445-446).

Performans ölçümü, teknik ve finansal olarak iki temel şekilde yapılmaktadır. Teknik performans ölçümü daha çok, verimlilik ve personel gibi finansal olmayan verilere dayandırılırken; finansal performans ölçümü, mali tablolara ve finansal verilere dayanmaktadır (Ercan vd., 2013:56).

### 3. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansı üzerine etkisini ortaya koymak amacıyla yapılan bu çalışmada öncelikle toplanan verilerle ölçüğe ilişkin analizler yapılmıştır. Daha sonra bağımsız değişkenin bağımlı değişken üzerine etkisini belirlemek amacıyla regresyon analizi yapılarak araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır. Analizlerde SPSS 23.0 ve AMOS 21.0 paket programları kullanılmıştır.

#### 3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

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. Ana kütlede %95 güvenilirlik sınırları içerisinde %5'lik bir hata payı dikkate alınarak örneklem büyüklüğü 151 kişi olarak hesap edilmiş, 237 yöneticiye anket formu elden teslim edilmiş fakat 198 kişi anketi yapmıştır.

Katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bilgiler incelendiğinde katılımcıların 64'ü kadın ve 134'ü erkektir. 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 gözlemlenmiştir. Bireylerin %73,7'sinin (n:146) evli ve %26,3'ünün (n:52) bekar olduğu tespit edilmiştir. Çalışmaya 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 gözlemlenmiştir. 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 belirlenmiştir. 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 müdür/müdür yardımcısı, %17,7'sinin satın alma, %4,5'inin tahakkuk, %5,6'sının faturalama ve %14,1'inin mutemet olarak çalıştıkları gözlemlenmiştir. 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 gözlemlenmiştir.

#### 3.2. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

**Bütçeleme Araçları Ölçeği:** Apak'ın (2018) çalışmasından derlenen ölçek 6 maddeden oluşmaktadır. Bu araştırma kapsamında toplanan verilerle öncelikle bütçeleme araçları ölçeği maddeleri için keşfedici faktör analizi yapılmış ve ölçek tek boyutlu yapısıyla keşfedilmiştir. Faktör yükünün düşük olması sebebiyle faaliyet tabanlı bütçeleme maddesi analizden çıkartılmış ve 5 madde ile analizlere devam edilmiştir. Bartlett testi (p=0,000) ve Keiser – Meyer - Olkin katsayısı (0,552) olarak tespit edilmiş ve faktör analizi için örneklem sayısının yeterli olduğuna karar verilmiştir. Ölçekteki maddeler için Cronbach's alpha (0,785) katsayısına göre elde edilen verilerin güvenilirliği yüksek düzeydedir. Ayrıca bütçeleme araçları ölçeğinin elde edilen verilere uyum sağlayıp sağlamadığını belirlemek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmış ve ölçeğin tek faktörlü yapısına uyum sağladığı belirlenmiştir. Elde edilen uyum iyiliği değerleri Tablo 1'de sunulmuştur.

	Ki-kare	Sd	CMIN/DF	GFI	CFI	TLI	RMSEA
<b>Kriter</b>			<5	>0,90	>0,90	>0,90	<0,10
<b>Değer</b>	6,159	5	1,232	0,944	0,968	0,932	0,069

Tablo 1. Bütçeleme Araçları Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri

**Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları Ölçeği:** Apak'ın (2018) çalışmasından derlenen ölçek 16 maddeden oluşmaktadır. Bu araştırma kapsamında toplanan verilerle öncelikle stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeği maddeleri için keşfedici faktör analizi yapılmış ve ölçek tek boyutlu yapısıyla keşfedilmiştir. Faktör yükünün düşük olması sebebiyle kalite maliyetleme, değer zinciri maliyetleme ve benchmarking maddeleri analizden çıkartılmış ve 13 madde ile analizlere devam edilmiştir. Bartlett testi ( $p=0,000$ ) ve Keiser – Meyer - Olkin katsayısı (0,742) olarak tespit edilmiş ve faktör analizi için örneklem sayısının yeterli olduğuna karar verilmiştir. Ölçekteki maddeler için Cronbach's alpha (0,926) katsayısına göre elde edilen verilerin güvenilirliği yüksek düzeydedir. Ayrıca stratejik yönetim muhasebesi araçları ölçeğinin elde edilen verilere uyum sağlayıp sağlamadığını belirlemek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmış ve ölçeğin tek faktörlü yapısına uyum sağladığı belirlenmiştir. Elde edilen uyum iyiliği değerleri Tablo 2'de sunulmuştur.

	Ki-kare	sd	CMIN/DF	GFI	CFI	TLI	RMSEA
<b>Kriter</b>			<5	>0,90	>0,90	>0,90	<0,10
<b>Değer</b>	74,473	58	1,284	0,814	0,92	0,885	0,076

Tablo 2. Stratejik Yönetim Muhasebesi Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri

**Faaliyet Araçları Ölçeği:** Apak'ın (2018) çalışmasından derlenen ölçek 4 maddeden oluşmaktadır. Bu araştırma kapsamında toplanan verilerle öncelikle faaliyet araçları ölçeği maddeleri için keşfedici faktör analizi yapılmış ve ölçek tek boyutlu yapısıyla keşfedilmiştir. Bartlett testi ( $p=0,000$ ) ve Keiser – Meyer - Olkin katsayısı (0,672) olarak tespit edilmiş ve faktör analizi için örneklem sayısının yeterli olduğuna karar verilmiştir. Ölçekteki maddeler için Cronbach's alpha (0,821) katsayısına göre elde edilen verilerin güvenilirliği yüksek düzeydedir. Ayrıca faaliyet araçları ölçeğinin elde edilen verilere uyum sağlayıp sağlamadığını belirlemek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmış ve ölçeğin tek faktörlü yapısına uyum sağladığı belirlenmiştir. Elde edilen uyum iyiliği değerleri Tablo 3'te sunulmuştur.

	Ki-kare	sd	CMIN/DF	GFI	CFI	TLI	RMSEA
<b>Kriter</b>			<5	>0,90	>0,90	>0,90	<0,10
<b>Değer</b>	1,290	1	1,290	0,969	0,915	0,825	0,076

Tablo 3. Faaliyet Araçları Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri

**Performans Değerlendirme Ölçeği:** Apak'ın (2018) çalışmasından derlenen ölçek 16 maddeden (finansal olmayan performans 8 madde ve finansal performans 8 madde) oluşmaktadır. Bu araştırma kapsamında toplanan verilerle öncelikle performans değerlendirme ölçeği maddeleri için keşfedici faktör analizi yapılmış ve ölçek tek boyutlu yapısıyla keşfedilmiştir. Bartlett testi ( $p=0,000$ ) ve Keiser – Meyer - Olkin katsayısı (0,863) olarak tespit edilmiş ve faktör analizi için örneklem sayısının yeterli olduğuna karar verilmiştir. Ölçekteki maddeler için Cronbach's alpha (0,946) katsayısına göre elde edilen verilerin güvenilirliği yüksek düzeydedir. Ayrıca performans değerlendirme ölçeğinin elde edilen verilere uyum sağlayıp sağlamadığını belirlemek amacıyla doğrulayıcı faktör analizi yapılmış ve ölçeğin tek faktörlü yapısına uyum sağladığı belirlenmiştir. Elde edilen uyum iyiliği değerleri Tablo 4'te sunulmuştur.

	Ki-kare	sd	CMIN/DF	GFI	CFI	TLI	RMSEA
<b>Kriter</b>			<5	>0,90	>0,90	>0,90	<0,10
<b>Değer</b>	107,627	100	1,076	0,776	0,92	0,99	0,039

Tablo 4. Performans Değerlendirme Ölçeği İçin DFA Uyum İyiliği Katsayı Değeri

#### 4. ARAŞTIRMA BULGULARI

Araştırma sonucunda elde edilen verilerle SPSS 23.0 ve Amos 21 programında analizler yapılmıştır. Bu kapsamda ilk aşamada bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları, faaliyet araçları, finansal olmayan performans, finansal performans ve performans değerlendirme arasındaki korelasyonlara bakılmıştır. Analizin ikinci aşamasında ise regresyon analizleri yapılmıştır.

Korelasyon		Bütçeleme Araçları	Faaliyet Araçları	Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Finansal Olmayan Performans	Finansal Performans	Performans Değerlendirme
Bütçeleme Araçları	Korelasyon katsayısı	1	,576**	,637**	,428**	,272**	,383**
	p		,000	,000	,000	,000	,000
Faaliyet Araçları	Korelasyon katsayısı		1	,612**	,562**	,239**	,428**
	p			,000	,000	,001	,000
Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları	Korelasyon katsayısı			1	,467**	,511**	,554**
	p				,000	,000	,000
Finansal Olmayan Performans	Korelasyon katsayısı				1	,567**	,852**
	p					,000	,000
Finansal Performans	Korelasyon katsayısı					1	,914**
	p						,000
Performans Değerlendirme	Korelasyon katsayısı						1
	p						

Tablo 5. Araştırma Değişkenlerinin Aralarındaki İlişkileri İçin Korelasyon Katsayıları

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 tüm korelasyon katsayıları istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Bütün katsayıların pozitif olması bu değişkenler arasında olumlu yönde ilişki olduğunu göstermektedir. Bu demek oluyor ki değişkenlerden herhangi birisinde artma olduğunda diğer değişkenlerde de artma olması beklenir. En yüksek ilişki performans değerlendirme ölçeği ile onun alt boyutu olan finansal performans arasındadır. Finansal performansın alt boyutları dikkate alınmadığında en yüksek ilişkinin stratejik yönetim muhasebesi araçları ile bütçeleme araçları arasında olduğu görülmektedir. En düşük ilişki ise faaliyet araçları ile finansal performans arasındadır.

	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

Tablo 6. Bütçeleme Araçları, Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Faaliyet Araçları Değişkenlerinin Finansal Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları

Bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin finansal performansa etkisi için doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Yapılan ANOVA testine göre model istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Ayrıca model için düzeltilmiş R-kare katsayısı 0,248 olarak hesaplanmıştır. 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 bulunmuştur. 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 oluşturulmuştur.

	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

Tablo 7. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Finansal Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları

Modelde anlamsız bulunan bütçeleme araçları ve faaliyet araçları değişkenleri modelden çıkarılarak yeni bir regresyon modeli oluşturulmuştur. Bir bağımsız değişken içeren model yine anlamlı bulunmuştur. Ayrıca model için düzeltilmiş R-kare katsayısı 0,243 olarak hesaplanmıştır. 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 bulunmuştur. Elde edilen modele göre bağımsız değişkenin finansal performans değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır. Buna göre finansal performans Y, stratejik yönetim muhasebesi araçları X1 ile gösterilirse doğrusal regresyon modeli

$$Y = 0,948 + 0,635 \times X1$$

olarak elde edilir. Ayrıca standart katsayılarına göre, stratejik yönetim muhasebesi araçları 1 br artış finansal performans değişkeninde 0,496 br artışa neden olması beklenmektedir.

	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

Tablo 8. Bütçeleme Araçları, Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Faaliyet Araçları Değişkenlerinin Finansal Olmayan Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları

Bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin finansal olmayan performansa etkisi için doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Yapılan ANOVA testine göre model istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Ayrıca model için düzeltilmiş R-kare katsayısı 0,336 olarak hesaplanmıştır. 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 bulunmuştur. Stratejik yönetim muhasebe araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin katsayıları istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. 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 oluşturulmuştur.

	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

Tablo 9. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları ve Faaliyet Araçları Değişkenlerinin Finansal Olmayan Performansa Etkisi İçin Doğrusal Regresyon Analizi Bulguları

Modelde anlamsız bulunan bütçeleme araçları değişkeni modelden çıkarılarak yeni bir regresyon modeli oluşturulmuştur. İki bağımsız değişken içeren model yine anlamlı bulunmuştur. 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 bulunmuştur. Elde edilen modele göre değişkenlerin ikisinin de finansal olmayan performans değişkeni üzerinde pozitif etkisi vardır. 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 edilir. 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 yapılabilir.

## 5. SONUÇ

Bu araştırmanın amacı stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansı üzerine etkisini araştırmaktır. Bu amaçla Şanlıurfa il ve ilçelerindeki devlet, özel ve üniversite hastanelerinde çalışmakta olan 198 yöneticiden toplanan verilerle yapılan analiz sonucunda önemli sonuçlara ulaşılmıştır.

Stratejik yönetim muhasebesi araçları değişkeninin finansal performansa anlamlı ve pozitif yönlü etkisinin olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan bütçeleme araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin ise finansal performansa etkisinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Genel olarak bakıldığında hastanelerde stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanılmasının daha olumlu sonuçlar verdiğini söyleyebiliriz. Çünkü yapılan araştırma sonucunda stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastanenin finansal performansını olumlu yönde etkilediği sonucuna varılmıştır. Diğer taraftan bütçeleme araçlarının ve faaliyet araçlarının hastanelerde kullanım oranlarının daha az olduğu ortaya çıkmıştır. Çünkü; bütçeleme araçlarının ve faaliyet araçlarının finansal performansa etkisinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Hasta memnuniyeti mali konuların önüne geçmektedir. Yani hasta memnuniyetindeki duyarlılık bütçelemenin 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 memnuniyetinin sağlanacağı hem de mali konularda üst düzeylere çıkılabileceği düşünülmektedir.

Bütçeleme araçları, stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçlarının hastanelerin finansal olmayan performansı üzerine etkisine bakıldığında ise bütçeleme araçlarının hastanelerin finansal olmayan performansına etkisinde anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Diğer taraftan stratejik yönetim muhasebesi araçları ve faaliyet araçları değişkenlerinin katsayıları istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur. Hastanelerin finansal olmayan performanslarını artırmada stratejik yönetim muhasebesi araçlarını ve faaliyet araçlarını kullandıkları görülmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarına bakıldığında pazar payına verilen önem ön plana çıkmaktadır. Elbette finansal olmayan performansta da pazar payı büyük etkiye sahiptir. Hastanelerin yoğun rekabet ortamında hayatta kalabilmeleri için pazar payını ön plana çıkarmaları son derece önemlidir. Hastanelerin hastaları varlık olarak değerlendirmesi hastaların tatmin düzeyini etkilemektedir. Faaliyet araçlarında yer alan swot analizi sayesinde hastanelerde sürekli iyileştirilmelerde artış sağlanabileceği düşünülmektedir. Yine aynı şekilde faaliyet araçlarında yer alan toplam kalite yönetimi hastanelerin bütün birimlerinde kaliteyi artırıcı yönde gelişmeler sunmaktadır. Bu da iyileştirmeleri artırarak hastanenin finansal olmayan performansını yüksek seviyeye çıkartmaktadır.

Performans değerlendirmeye genel düzeyde bakıldığında hem finansal hem finansal olmayan performansı artırmak için hastanelerde stratejik yönetim muhasebesi araçlarına ağırlık verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Stratejik yönetim muhasebesi yöneticilere doğru karar vermede yarar sağlayan bir sistemdir. Ancak araştırma sonucu gösteriyor ki hizmet sektöründe yer alan yöneticiler hasta memnuniyetinin yanı sıra mali konuları da göz ardı etmemelidir. Elbette hastanelerde hasta memnuniyetinin önemi tartışılmaz fakat bununla beraber mali konular da üst seviyeye çıkarılmalıdır.

Yönetim kadrosu hem hasta memnuniyetine hem de mali konulara aynı anda ağırlık vermelidir. 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. Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde hastaneler üzerine daha önce böyle bir araştırmanın yapılmaması

olması çalışmanın önemini ortaya koymaktadır. Ayrıca bu araştırma hastanelere kendilerini daha da iyi geliştirebilmeleri için hangi stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanmaları konusunda yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

Daha sonraki araştırmalarda hastanelerde stratejik yönetim muhasebesi, faaliyet ve bütçeleme araçlarının dışındaki uygulama araçlarının da kullanılıp kullanılmamasının ne derece yararlı olacağı araştırılabilir. Yeni uygulama araçlarının performansa etkisi ölçülebilir. Ayrıca bu araştırmanın farklı bölgelerde yapılarak karşılaştırılması önerilebilir. Bir ticari sektör ile bir hizmet sektörü karşılaştırılabilir. Bu şekilde ortaya çıkan bütçeleme sorunları daha net görülebilir.

## 6. KAYNAKÇA

- Abdel-Maksoud, A., Abdallah, W. and Youssef, M. (2012). An empirical study of the influence of intensity of competition on the deployment of contemporary management accounting practices and managerial techniques in Egyptian firms. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 28(2), 84-97.
- 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.
- Akgün, A.İ. (2017). *Maliyet muhasebesi teori ve uygulamaları*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- 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.
- 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.
- Anbarasu, J. (2008). Basics of Cost Accounting. 1-19.
- Ansari, S., Bell, J., Klammer, T. and Lawrence, C. (2003). *Module contents strategy and management accounting*. McGraw-Hill Primis.
- Apak, İ. (2018). *Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının işletmelerin finansal performansı üzerine etkisi*. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Aksaray Üniversitesi, Aksaray.
- Arikboğa, D. (2016). *Finansal muhasebe* (Gözden Geçirilmiş 4. Basım). İstanbul: Der Yayınları.
- Atrill, P. and McLaney, E. (2015). *Management accounting for decision makers* (8.th. Ed.). London: Pearson.
- 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.
- Berisha, V. (2019). Strategic management of costs: A new tool to gain competitive advantage. *Springer International Publishing AG*, 239-254.
- Bourne, M., Neely, A., Mills, J. and Platts, K. (2003). Implementing performance measurement systems: A literature review. *International Journal of Business Performance Management*, 5(1), 1-24.
- Cadez, S. and Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), 126-146.
- 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.

- Cadez, S. and Guilding, C. (2009). Organizational configurations of strategic choices and strategic management accounting. *Universitat Autònoma de Barcelona Documents de Treball*, 1-25.
- 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. (2010). Strategic management accounting and business strategy: a loose coupling?. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 6(2), 228-259. DOI: 10.1108/18325911011048772.
- Çabuk, Y. (2005). Kalite maliyetleri ve kalite maliyetlerini ölçmede kullanılan yöntemler. *ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi*, 7(7), 1-8.
- Demir, V. (2008). Yönetim muhasebesindeki değişim ve değişimi etkileyen faktörler. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 26, 51-70.
- Dey, P.K., Hariharan, S. and Despić, O. (2008). Managing healthcare performance in analytical framework. *Benchmarking: An International Journal*, 15(4), 444-468.
- 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.
- 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.
- Elyazid, S. (2016). Performance measurement: Quality, cost, and time is new system: So called strategic cost management. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(17), 1-11.
- Ercan C., Dayı F. ve Akdemir E. (2013) Kamu Sağlık İşletmelerinde Finansal Performans Değerlemesi: Kamu Hastaneleri Birlikleri Üzerine Bir Uygulama. *Asia Minor Studies Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler Dergisi* 1(2): 54-71.
- 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.
- Feyiz, M. A. (2019). *Genel muhasebe* (Yenilenmiş ve Güncellenmiş 15. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Fowzia, R. and Afroz, F. (2016). Strategic management accounting techniques of manufacturing organizations of Bangladesh with special reference to satisfaction level. *Daffodil International University Journal of Business and Economics*, 10(2), 123-134.
- Gong, M.Z. and Tse, M.S.C. (2009). Pick, mix or match? A discussion of theories for management accounting research. *JABM: Journal of accounting business and management*, 16(2), 54-66.
- Gökgöz, A. (2017). *Genel muhasebe* (Gözden Geçirilmiş 3.Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Guilding, C. (1999). Competitor-focused accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), 583-595.
- Guilding, C., Cravens, K. S. and Tayles, M. (2000). An international comparison of strategic management accounting practices, *Management Accounting Research*, 11, 113-135.
- 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.
- 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.

- 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.
- 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.
- Hertati, L. And Sumantri, R. (2016). Just in time, value chain, total quality management, part of technical strategic management accounting. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 5(4), 180-191.
- Horngren, C. T., Datar, S. M. and Rajan, M. V. (2012). *Cost accounting a managerial emphasi* (14.th. Ed.). New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Ildır, A. (2014). *Genel muhasebe kavram-uygulama-örnekler* (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- 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.
- Janatuinen, J. (2013). Management accounting in early-stage growth companies - A comparative case study of 5 finnish early-stage growth companies. Aalto University Master Thesis.
- 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: 10.1080/09544120100000014.
- 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.
- Kara, E. (2015). *Muhasebe-1.Cilt-Genel muhasebe-Envanter*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- 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.
- Karcioğlu, R. (2000). *Stratejik maliyet yönetimi maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar* (1. Baskı). Erzurum: Aktif Yayınevi.
- Kariuki, S.N. and Kamau, C.G. (2016). Organizational contingencies influencing the adoption of strategic management accounting practices among manufacturing firms in Kenya. *International Journal of Advanced Research in Management and Social Sciences*, 5(4),167-182.
- Khan, I. (2018). Enhancing management accounting practices in manufacturing companies: A special reference to top-level management. *Asian Business Review*, 8(3), 163-170. DOI: <https://doi.org/10.18034/abr.v8i3.168>
- Khan, İ., Parvin, N. and Sayeeda, N. (2019). Cost accounting practices in Bangladesh: A study of the pharmaceutical sector. *International Journal of Trend in Scientific Research and Development (IJTSRD)*, 3(5), 1864-1879.
- 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.
- Lay, T.A. and Jusoh, R. (2012). Business strategy, strategic role of accountant, strategic management accounting and their links to firm performance: An exploratory study of manufacturing companies in Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 7(1), 59-94.

- 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.
- Lockamy III, A. (2003). A constraint-based framework for strategic cost management. *Industrial Management & Data Systems*, 103(8), 591-599.
- Mat, T.T. (2010). Management accounting and organizational change: Impact of alignment of management accounting system, structure and strategy on performance. *Edith Cowan University Theses: Doctorates and Masters*
- Moon, P. and Bates, K. (1993). Core analysis in strategic performance appraisal. *Management Accounting Research*, 4(2), 139-152.
- 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.
- Niraj, R., Gupta, M. and Narasimhan, C. (2001). Customer profitability in a supply chain. *Journal of Marketing*, 65(3), 1-16.
- Noordin, R., Zainuddin, Y. and Tayles, M. (2009). Strategic management accounting information elements: Malaysian evidence. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 4(1), 17-34.
- 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.
- Pasch, T. (2019). Essays on the design of the management accounting system: Determinants, components and effects. Rusland: Utrecht University School of Economics.
- Poroy Arsoy, A. (2017). *Finansal muhasebe* (2. Baskı). Bursa: Dora Yayıncılık.
- 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>.
- Ramljak, B. and Rogošić, A. (2012). Strategic management accounting practices in Croatia. *The Journal of International Management Studies*, 7(2), 93-100.
- 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.
- 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.
- Santos, L.L., Gomes, C. and Arroiteia, N. (2012). Management accounting practices in the Portuguese lodging industry. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 8(1), 1-14.
- Santos, L.L., Gomes, C., Arroiteia, N. and Almeida, P. (2014). The perception of management accounting in the Portuguese lodging industry. *Global Business and Technology Association*. DOI: 10.13140/2.1.2631.3282.
- Savcı, M. (2019). *Maliyet muhasebesi* (Güncellenmiş 14. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Sevilengül, O. (2020). *Genel muhasebe* (Gözden Geçirilmiş 19. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

- 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.
- Smith, M. and Dikolli, S. (1995). Customer profitability analysis: An activity-based costing approach. *Managerial Auditing Journal*, 10(7), 3-7.
- Soyhan, N., Ađar, 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.
- 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.
- Sulaiman, S. and Mitchell, F. (2005). Utilising a typology of management accounting change: An empirical analysis. *Management Accounting Research*, 16, 422-437.
- Teke, C. (2017). *Maliyet muhasebesi* (2. Basım). İstanbul: Nobel Yayıncılık.
- Thapayom, A. (2019). Strategic management accounting techniques and organizational sustainable performance: Evidence from industrial estates in Rayong Area, Thailand. *Journal of Modern Management Science* 12(1), 51-74.
- Toramanlı, G. (2019). *Genel muhasebe ve dönem sonu işlemleri* (1. Baskı). İstanbul: Nobel Yayıncılık.
- Tunçel, M., Vuran Doęan, Ö. ve Ardıç Çobaner, A. (2012). Performans sistemine medyanın bakışını anlamak: Performans konulu sağlık haberleri üzerine bir araştırma. *Sağlıkta Performans ve Kalite Dergisi*, 3, 93-118.
- Türedi, H. (2011). *Genel muhasebe dönem içi ve dönem sonu işlemleri* (Genişletilmiş ve güncelleştirilmiş 3. Baskı). Trabzon: Derya Kitabevi.
- Vaivio, J. (2008). Qualitative management accounting research: Rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(1), 64-86. DOI: 10.1108/11766090810856787.
- Wyner, G. A. (1996). Customer valuation: Linking behavior and economics. *Marketing Research*, 8(2), 36-38.
- Yener, E. (2010). Muhasebe ile ilgili temel kavramlar. F.C. Ertař (Ed.), *Genel muhasebe* (9-32). İstanbul: Lisans Yayıncılık.
- Yıldız, F. (2016). *KPSS ve kurum sınavları için muhasebe konu anlatımı* (Genişletilmiş 6. Baskı). İstanbul: 4T Yayınevi.
- Yılmaz, V. ve Turan, A. (2019). Kamuda performans yönetiminin önemi. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, XLVI(1), 313-342.