



INTERNATIONAL JOURNAL OF ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE ACADEMIC RESEARCH

Available online, ISSN: 2757-959X | www.ijerdersi.com | Economic and Administrative Academic Research

A Research to Compare the Applicability of Modern Costing Methods in Private and State Hospital Enterprises: Example of Region Tr72

Seval ELDEN ÜRGÜP^a

**Corresponding Author*

ARTICLEINFO

Research Article

Received : 03/08/2022
Accepted : 27/09/2022

Keywords:

Strategic Cost Management, Hospital, Cost

ABSTRACT

The aim of this study is to measure the applicability of strategic cost management by comparing private and public hospitals operating in Kayseri, Sivas and Yozgat provinces. For this purpose, the questionnaire form developed by Bekçi and Özal (2010) was applied to the private and public hospitals operating in the TR 72 Region (Kayseri, Sivas, Yozgat) to the hospital partners, senior managers and other personnel related to the study area. As a result of the questionnaires applied to the sample group, a total of 33 questionnaires were evaluated and SPSS 23 computer package program was used in the evaluation of the questionnaires. Obtained data were analyzed with frequency, percentage distribution and t test. According to the findings of the study, senior managers in public and private hospitals found that modern costing methods such as just-in-time production, activity-based costing, target costing, value engineering, kaizen costing, total quality control, product life cycle costing, strategic cost management and transformation accounting methods are all applicable. their thoughts have been identified. As a result of the study, he sees the strategic cost management, which is among the modern costing methods, as applicable, and applies strategic cost management in hospital enterprises.

Uluslararası İktisadi ve İdari Akademik Araştırmalar Dergisi, 2(2), 2022, 113-125

Modern Maliyetleme Yöntemlerinin Özel ve Devlet Hastane İşletmelerinde Uygulanabilirliğinin Karşılaştırılmasına Yönelik Bir Araştırma: Tr72 Bölgesi Örneği

MAKALE BİLGİSİ

Araştırma Makalesi
Geliş : 03/08/2022
Kabul : 27/09/2022

Anahtar Kelimeler:

Stratejik Maliyet Yöntemi, Hastane, Maliyet.

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Kayseri, Sivas ve Yozgat illerinde faaliyette bulunan özel ve devlet hastanesi karşılaştırması yaparak stratejik maliyet yönteminin uygulanabilirliğinin ölçülmesidir. Bu amaçla, TR 72 Bölgesinde (Kayseri, Sivas, Yozgat) faaliyette bulunan özel ve devlet hastanelerine Bekçi ve Özal (2010) tarafından geliştirilen veri toplama aracı olarak kullanılan anket formu hastane ortakları, üst düzey yöneticiler ve çalışma alanı ile ilgili diğer personele uygulanmıştır. Örneklem grubuna uygulanan anketler neticesinde toplam 33 adet anket değerlendirmeye tabi tutulmuş ve anketlerin değerlendirilmesinde SPSS 23 bilgisayar paket programından faydalanılmıştır. Elde edilen veriler frekans, yüzde dağılımı, t testi ile analiz edilmiştir. Çalışmanın bulgularına göre, devlet ve özel hastanelerdeki üst düzey yöneticiler modern maliyetleme yöntemlerinden tam zamanında üretim, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, değer mühendisliği, kaizen maliyetleme, toplam kalite kontrolü, ürün yaşam döneminde maliyetleme, stratejik maliyet yöntemi ve dönüşüm muhasebesi yöntemlerinin tamamının uygulanabilir olduğunu düşündükleri tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda, modern maliyetleme yöntemleri arasında bulunan stratejik maliyet yöntemini uygulanabilir olarak görmekle birlikte hastane işletmelerinde stratejik maliyet yöntemini uygulamaktadır.

^a selden@cumhuriyet.edu.tr <https://orcid.org/0000-0002-7464-3485>

GİRİŞ

İnsanlığın varlığından itibaren gelişen üretim teknikleri maliyet muhasebesi uygulamalarını üzerinde de geliştirici bir etki yaratmıştır. Üretim basit bir sistem üzerinde ilerlerken bölüm metodu uygulamaları benimsenmiş, ancak zaman içerisinde üretimde meydana gelen aşamalar safha maliyetlerinin ayrıca hesaplanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Süreç içerisinde bilgiye duyulan yoğun ihtiyaç maliyet muhasebesinin ileri teknikleri üzerinde geliştirici bir etki yaratmıştır. Bu bilgi ihtiyacı kimi zaman bir otoriteye hesap verme kaygısı üzerinde şekillense de son zamanlarda sıklıkla karşılaşılan rekabet etme arzusu ve karar verebilme kaygısıyla da varlığını büyük ölçüde hissettirmiştir. (Yükçü, 2012: 64).

Kendi içerisinde gelişmeye uğrayan muhasebe bilgi sistemi bu gelişim sırasında, işletme içi ve işletme dışı menfaat gruplarına beklenti duydukları bilgileri sağlayan finansal muhasebe, yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi şeklinde çeşitlenerek farklı muhasebe türlerini meydana getirmiştir. Söz konusu bu muhasebe türleri 20. Yüzyılın sonlarına kadar işletmelerin ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamak konusunda yeterli olmuş ancak küreselleşme ile birlikte gözle görülür bir artış yaşayan rekabet, muhasebenin mevcut bilgileri ilgililere sunması işlevinden sıyrılmasını sağlayarak, işletmelerin geleceğe yönelik planlarını yapan, stratejilerini belirleyen ve olası gereksinimlerini önceden tespit eden bir işlev üzerinde konumlandırmıştır. Bu doğrultuda 21. Yüzyıl itibariyle işletme başarısını ölçme konusunda daha doğru ve güvenilir bilgi sunan “Stratejik Maliyet Yöntemi” yaklaşımı ortaya çıkmıştır. (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2013:52).

Stratejik maliyet yöntemi gerek finansal gerekse de finansal olmayan bilgileri üretmekte ve stratejik yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri kaynakları maksimum faydayla kullanacak maliyet ve yönetim bilgisi sağlamaktadır. Eski zamanlarda işletmeler ilk olarak satış ve kazançlarda, nakit akışında, hisse senedi fiyatlarındaki artışlar gibi finansal başarıyı ifade eden ölçütler üzerine odaklı ilerlerken günümüzde ise; pazar payı, mamul kalitesi, müşteri memnuniyeti ve gelişme fırsatı gibi finans dışı işlemleri barındıran stratejik başarı ölçütleri üzerinde odaklanma amacıyla stratejik yöntemi benimsemektedir. (Erden, 2004:255).

Birey ve toplum hayatında önemli bir yer tutan sağlık ve bu konudaki hizmetler için yapılan harcamalar giderek artmakta ve ülkeler gayri safi yurtiçi hasıllarını, bireyler ise gelirlerinin önemli bir kısmını sağlık harcamaları için ayırmaktadır. Sağlık hizmetlerine atfedilen bu önem neticesinde sağlık hizmetlerinin maliyetleri gündemden düşmeyen bir konu olmakta, kamu ve özel sektörün yürüttüğü politikalar sağlık hizmetlerini doğrudan etkilemekte ve dolayısıyla sağlık hizmetleri ile ilgili alınacak herhangi bir kararın bilimsel kanıtlar çerçevesinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Tıp biliminde ve tıbbi teknolojilerde yaşanan gelişmelerdeki artış ile birlikte hastanelerin önemi de artışa geçerek sağlık harcamalarının ciddi bir bölümünün ayrıldığı toplumsal ve ekonomik unsurları barındıran kuruluşlar haline gelmiş ve bu gelişmelere paralel olarak hastane yönetiminin önemi de artmıştır. Hastanelerin yönetim faaliyetlerinde bilgi temini ciddi bir unsur teşkil etmektedir. Öyle ki herhangi bir konuda alınacak kararın hedefine ulaşması, o konudaki bilgilerin niteliği, niceliği ve güncelliğine bağlı olarak gerçekleşmektedir. Bu doğrultuda maliyet muhasebesi; hastane yöneticilerine kuruluş hakkındaki finansal bilgileri sunmayı amaçlayan ve daha doğru kararlar almalarına olanak sağlayan önemli bir araç olmaktadır. Hastane maliyet muhasebesi; hastane işletmesinin hizmet üretim maliyetlerini belirlemek adına hastanenin genel muhasebe sisteminden edindiği finansal bilgileri kendine özgü yöntemler ile kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bir finansal bilgi sistemini temsil etmekte ve başlıca amacı; birim maliyetleri belirlemek, maliyet kontrolüne, planlama ve karar verme gibi konulara yardımcı olmaktadır. Hastanelerin maliyet muhasebesi sistemi içerisinde, değerlendirilen maliyet verileri

doğrultusunda gerçekleşen hizmet maliyetlerinin değerlendirilmesini yaparak hastane yöneticilerine alacakları kararlar konusunda yol gösteren çalışmalar, hastane maliyet analizi olarak açıklanmaktadır. Hastane maliyet muhasebesi ve hastane maliyet analizleri iç içe olmaları dolayısıyla bir arada değerlendirilmektedir. (Erkol ve Ağırbaş, 2011:88).

Ülkelerin gelişmişlik seviyeleri hakkında ciddi bir göstere teşkil eden sağlık hizmetleri, rekabet ortamında yaşanan artış ile birlikte daha kaliteli bir hizmet sunmaya yönelik çalışmalara maruz kalmış ve bu doğrultuda hastanelerde yeni maliyet kalemleri ortaya çıkmıştır. Dışarıdan bakıldığında hastaneler her ne kadar kar amacı gütmeyen kuruluşlar gibi görünse de hizmetlerin verimli, kaliteli ve zamanında sunulması gerekliliği katlanılması gereken bir maliyeti de beraberinde getirmiştir. Hastane maliyetlerinin doğruluğu, hastane girdilerinin planlanması, kontrolünün sağlanması ve sağlık hizmetlerinin fiyatlandırılması açısından oldukça önemlidir. Söz konusu önemin gerekleri ise; hastane maliyetlerini daha açık şekilde ortaya koyan, stratejik kararların alınmasını ve maliyet verilerinin aktif kullanımını sağlayan maliyet yönetim yaklaşımlarının hastanelerde kullanılması ile gerçekleşmektedir (Çarıkçı, Acar, 2017:276).

1. MALİYET KAVRAMI

Maliyet kavramı, bir şeyi elde etmek için katlanılan her türlü fedakarlıklar toplamıdır (Savcı, 2000:9). Maliyet, en geniş anlamı ile bir amaca ulaşmak için onu elde edinceye değin harcanan değerlerin tümüdür. Buradan çıkarılacak anlam ise, kişi ya da işletmelerin yaptıkları her faaliyetin bir maliyeti olduğudur. Bir öğrencinin öğrenim görmesi, bir işletmenin masa üretmesi, bir marketin satış yapması gibi, daha birçok faaliyetin maliyeti vardır (Gürsoy, 1999:23).

1.1. Modern Maliyetleme Yöntemleri

Modern maliyet yöntemleri, küreselleşme sonucu ekonomik ve teknolojik gelişmelerin geleneksel maliyet yöntemlerini yetersiz kılması nedeniyle ortaya çıkan ve hızla yaygınlaşan sistem, yöntem ve teknikler olarak tanımlanabilir. Bu sistem, yöntem ve teknikler, müşteri odaklı üretilmiş mamul veya hizmetlerin maliyetlerini tasarım aşamasından başlayarak satış sonrası destek hizmetlerine kadar daha doğru, tam ve anlamlı hesaplanmasını sağlamakta ve böylece karar alma sürecine destek olarak işletmelerin küresel bir piyasada yoğun rekabet koşullarında faaliyetlerini sağlıklı bir şekilde sürdürmelerini sağlamaktadır.

Çağdaş maliyet yöntemlerinde bulunması gereken özellikler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kaplan, 1984: 96-98'den aktaran Gürdal, 2007: 16-17):

- Çağdaş bir maliyet yöntemi işletmede kullanılan diğer yöntemler ile entegre bir şekilde kullanılabilir, kullanılmalıdır,
- Mamul maliyetlerini doğru yansıtmalı ve mamul yaşam dönemi maliyetlerine odaklanmalıdır,
- Kalite ve kalitesizlik maliyetlerini hesaplama olanağı vermelidir,
- Çok çeşitte mamulün üretildiği esnek üretim ortamlarında her mamulün maliyetini hesaplayabilecek esneklikte olmalıdır,
- Genel üretim maliyetlerinin dağıtımını mümkün olduğunca azaltılarak bir mamul ya da evreye direkt yüklenebilmelidir,
- Mamullerin maliyetlerinin oluşumunu daha iyi ifade eden daha uygun ve gerçekçi, finansal ve finansal olmayan dağıtım anahtarları kullanılmalıdır.

Küresel rekabet ortamında işletmelerin rekabet avantajı yakalamaları çağdaş maliyet yöntemlerini kullanmalarına bağlı olmaktadır. Çağdaş maliyet yöntemlerinin işletmelerde

kullanılması sonucu işletmelere sağlayacağı avantajlar aşağıda sıralanmaktadır (Ellram, 2000: 42):

- İşletmelerin mamul geliştirme amaçlarını anlaşılır ve kesin bir şekilde tanımlamalarını sağlamaktadır,
 - Müşterinin mamulden ne beklediğini ve bu mamul için ne kadar ödemeye razı olduğunu anlamayı kolaylaştırmaktadır,
 - İşletmelerin rekabetçi konumlarını oluşturmalarına yardımcı olmakta ve rekabet avantajı sağlamak için çözüm geliştirilecek sorunları belirlemektedir,
 - Kar planlaması, piyasa araştırması, değer analizi, yönetim muhasebesi, bütçe kontrolü ve finansal yönetim arasında bağlantı kurulmasını sağlamaktadır,
 - En üst kademedен en alt kademeye tüm işletme çalışanlarının mamul ve süreç değişikliklerine katılmalarını sağlamaktadır,
 - Mamul tasarım aşamasında tedarikçilerin sürece katılımını sağlayarak tedarikçilerle işletme ilişkilerinin gelişmesine yardımcı olmaktadır,
 - Maliyet amaçlarının doğru belirlenmesini sağlamaktadır.
- Modern maliyetleme yaklaşımları;
- Mamul yaşam döneminde maliyetleme,
 - Değer mühendisliği, (DM)
 - Kalite Maliyetleri,
 - Hedef maliyetleme, (HM)
 - Kaizen maliyetleme,
 - Tam Zamanında Üretim ortamında maliyet yönetimi, (TZÜ)
 - Dönüşüm muhasebesi,
 - Faaliyet tabanlı maliyetleme, (FTM)
 - Öğrenme eğrileri,
 - Stratejik maliyet yöntemi ve analizidir (SMY)

1.2. Stratejik Maliyet Yöntemi Kavramı

SMY'nin kapsamlı bir tanımı Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Certified Management Accountants - ICMA) tarafından yapılmıştır. SMY, işletme stratejileriyle özellikle de, işletmenin bütün kaynaklarının aşırı kullanımı ve nakit akışı, pazar payları, miktarlar, fiyatlar ve gerçek maliyetlerin görece düzeyi ve yönüyle ilgili olarak yönetime yönelik maliyet muhasebesi bilgilerinin hazırlanmasını ve analiz edilmesini içermektedir (Ceran, 2002: 162).

SMY, kaynakların tüketimiyle ilgili olarak değerlendirilen müşteriye daha doğrusu pazara yönelik ürün ve süreç bilgileriyle birlikte stratejik planlama ve kontrol süreçlerini destekleme olarak da tanımlanabilir. SMY kavramı, maliyetlerin etkili bir biçimde yönetimini, işletmenin dış çevresini ve işletme dışındaki çevre etmenlerini de ele alarak hareket edilmesini, düşük maliyetlere ulaşarak maliyet önderliği ya da üstün ürünleri pazara sürerek ürün farklılaştırma stratejileriyle rekabet edilebilirliği içeren maliyet analizini ve ürün maliyetlerinin hesaplanmasında faaliyetlerin dikkate alınmasını ve dağıtımların faaliyetlere göre faaliyet ölçütleri yardımıyla gerçekleştirilmesini öngören bir sistemi ifade etmektedir (Yüzbaşıoğlu, 2004: 401).

2. LİTERATÜR TARAMASI

Stratejik maliyet yöntemi ile ilgili literatür incelendiğinde bu konu ile genellikle teorik çalışma olduğu ve genellikle üretim işletmelerinde uygulanabilirliğinin test edildiği görülmektedir. Hastane işletmelerine uygulanabilirliği ile ilgili ise, az sayıda yapıldığı tespit

edilmiştir. Literatürdeki bu boşluğu kapatmak adına bu çalışmanın yol göstereceği düşünülmektedir. Literatürde karşılaşılan çalışmalar aşağıdaki gibidir:

Vargün ve Doğan (2020), İç Anadolu Bölgesi'nde yer alan özel hastanelerin stratejik maliyet yöntemine ait bilgi düzeylerini ölçmeyi amaçlamışlardır. Ayrıca, söz konusu yöntemin kullanılıp kullanılmayacağını da tespit etmeyi amaç edinmişlerdir. Bu amaçlar doğrultusunda ulaşılan sonuçlara göre, özel hastanelerde stratejik maliyet yönteminin bilinmediği ve modern maliyet yöntemlerinin ise çoğunun kullanılmadığı tespit edilmiştir. Buna rağmen, hastanelerde kalite temelli modern maliyetleme sistemlerinin kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Koçyiğit (2018) vd. çalışmalarında, Ankara ilinde faaliyette bulunan 37 özel hastanede stratejik maliyet yönteminin uygulanabilirliği hakkındaki görüşlerini ortaya koymayı amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda anket formunu cevaplayanlar; stratejik maliyet yönteminin hem kendi hastanelerinde hem de özel hastanelerin çoğunda uygulandığı tespit edilmiştir.

Tandoğan (2015) çalışmasında, stratejik maliyet yönteminde başabaş noktası ve değer zinciri analizleri ile işletme fonksiyonlarının performanslarını ölçmede nasıl kullanılması gerektiğini belirlemeyi amaçlamıştır. Çalışmada nitel araştırma yöntemi olan görüşme tekniği seçilmiştir. Görüşmeler, İstanbul, Ankara, İzmir ve Aydın'da faaliyet bulunan dört adet yemek fabrikasındaki çalışan müdürle gerçekleştirilmiştir. Yapılan görüşmeler doğrultusunda söz konusu fabrikalara ait maliyet ve faaliyet bilgileri elde edilmiş ve bu veriler ışığında örnek bir yemek fabrikasına ait veriler meydana getirilmiştir. Oluşturulan yemek fabrikasının fonksiyonlarının ayrılmış maliyet ve gelir verileri kullanılarak işletme fonksiyonu temelinde detaylı bir şekilde performans analizi yapılmıştır. Çalışma sonucunda, halihazırda varolan sorunların ve alınması gereken önlemlerin işletme fonksiyonu temelinde tespit edilmesi gerektiğine ulaşılmıştır.

Sarıdoğan (2013), Türkiye'de lojistik sektöründe yer alan işletmelerin sektör içerisindeki güçlerini artırmak için, stratejik maliyet yöntemi yaklaşımını incelemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, Porter aracılığıyla oluşturulan jenerik ürünlerde rekabet stratejileri ile birlikte gelişmekte olan stratejik maliyet yöntem yaklaşımlarının aynı anda uygulanmasını sağlayarak, maliyetleri azaltıp karı yükselterek rekabet avantajı sağlayabilecekleri tespit edilmiştir.

Bekçioğlu ve Köroğlu (2013), maliyet muhasebesinin tarihsel gelişim sürecini incelemek ve 20. Yüzyılın sonlarında maliyet muhasebesinin yerini alan stratejik maliyet muhasebesinin geçiş sürecini açıklamayı amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda, muhasebe bilgi sistemi içinde yer alan maliyet muhasebesini ve maliyet muhasebesinden stratejik maliyet muhasebesine geçiş süresi incelenmiştir. Bununla birlikte maliyet muhasebesinin eksik kalan yönleri ele alınarak stratejik maliyet yöntemine dair genel açıklamalara değinilmiştir.

Akbaş (2011) çalışmasında, stratejik maliyet yönteminin önemini sanayi işletmeleri açısından ele almıştır. Bu açıdan stratejik maliyet yöntemi yaklaşımının gelişimi, kapsamı, belirgin özellikleri ve ana unsurlarını incelemiştir.

Bekçi ve Özal (2010), Isparta, Burdur ve Antalya illerinde bulunan özel hastanelerde stratejik maliyet yönteminin uygulanabilirliği hakkındaki görüşleri ortaya koymayı amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda, özel hastanelerde stratejik maliyet yönteminin uygulanabilirliği tespit edilmiştir.

Yüzbaşıoğlu (2004) çalışmasında, hedef maliyetleme sürecini incelemek ve stratejik maliyetleme yönetimi ile yakın ilişkisini ortaya çıkararak bu alandaki boşluğu doldurmayı

amaçlamıştır. Çalışma sonucunda, işletmeler açısından hedef maliyetlemenin stratejik maliyet yöntemi için önemli olduğunu ve yapılan araştırmalar neticesinde literatürde terim olarak stratejik hedef maliyet olarak karşımıza çıktığı tespit edilmiştir.

2. YÖNTEM

2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın amacı, Kayseri, Sivas ve Yozgat illerinde faaliyet gösteren özel ve devlet hastanelerinde stratejik maliyet yönteminin uygulanabilirliğini ölçmektir. Ayrıca, özel ve devlet hastanesi karşılaştırması yaparak stratejik maliyet yönteminin uygulanıp uygulanmadığını ölçmek ise çalışmanın diğer amacıdır.

Çalışmada örneklem grubu olarak hastanelerin seçilmesinin temel sebebi, stratejik maliyet yönteminin hizmet işletmeleri üzerinde uygulanabilir olup olmadığının ölçülmek istenmesidir. Literatürde yapılan çalışmalar incelendiğinde, stratejik maliyet yönteminin uygulanabilirliğinin ölçülmesi genellikle üretim işletmeler üzerinde yapılmıştır. Hizmet sektöründe yer alan hastane işletmeleri üzerinde ise, pek fazla uygulanmamıştır. Ayrıca özel ve devlet hastaneleri olarak ele alınıp karşılaştırmanın da yapıldığı görülmüştür. Bu açıdan bakıldığı zaman, bu çalışmanın literatürdeki bu boşluğu kapatmak adına yol gösterici olduğu düşünülmektedir.

2.2. Çalışma Grubu

Araştırmada genel tarama modelleri içerisinde bulunan seçkisiz örneklem yöntemi kullanılmıştır. Uygulamanın yapıldığı örneklem grubunu, TR72 bölgesinde (Kayseri, Sivas, Yozgat) bulunan özel ve devlet hastanelerindeki muhasebe departmanında çalışan personele uygulanmış 19 adet anket oluşturmaktadır. Kayseri İli'nde 16 özel, 14 devlet hastanesi, Sivas İli'nde 1 özel, 4 devlet hastanesi, Yozgat İli'nde ise 1 özel, 2 devlet hastanesi bulunmaktadır. Söz konusu 3 ilden bulunan toplam hastane (özel +devlet) sayısı 38'dir. Çalışmanın verilerini oluşturan anketler yüz yüze ve hastane ortamında toplanmış olup çalışmaya ait örneklem grubunun kısıtlı olmasından dolayı toplamda 33 hastaneye ait veriler elde edilmiştir.

2.3. Verilerin Toplanması ve Puanlanması

Araştırmanın verileri Bekçi ve Özal (2010) tarafından TR72 bölgesindeki özel ve devlet hastanelerinde stratejik maliyet yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak amacıyla geliştirilen anket formu kullanılarak elde edilmiştir. Söz konusu anket formu üç temel bölüm şeklindedir. İlk bölümde, anket formuna cevap veren personele ait demografik özellikler ile birlikte hastaneye ait temel bilgileri sağlayacak sorulardan oluşturulmuştur. İkinci bölümde, hastanelerde stratejik maliyet yönteminin uygulanabilirliğini ölçmemizi sağlayacak maddeler ve üçüncü bölümde de, hastanelerin sektörel durumu, rakipleri ve stratejik maliyet muhasebesi ile ilgili bilgileri ölçen sorular bulunmaktadır.

Anket için Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Etik Kurulu'ndan etik kurul onayı alınmış ve anket, gönüllü olarak çalışmaya katılan ve çalışma grubunda yer alan hastane ortakları, üst düzey yöneticiler ve ilgili diğer personele yüz yüze olarak uygulanmıştır.

Cronbach alpha güvenirlik katsayısı 0,921 olarak hesaplanmıştır. Bulunan bu değer ölçekten elde edilen verilerin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir.

2.4. Kullanılan İstatistiksel Yöntemler

Verileri özetlemek, düzenlemek ve özelliklerini daha iyi görebilmek amacıyla frekans tabloları, kullanılmıştır. Araştırmada öncelikle, demografik özellikler açısından dağılımlar frekans tabloları oluşturularak incelenmiştir. Yeni bir hizmet sunumuna gidilirken önemli olabilecek faktörlerin ve modern maliyet yöntemlerinin uygulanabilirliğinin hastanenin statüsüne göre anlamlı derecede bir farklılığın olup olmadığı ise bağımsız gruplar t testi ile

incelenmiştir. Söz konusu bu istatistiksel yöntemlerin uygulama kısmında SPSS 23.0 paket programı kullanılmıştır.

3. BULGULAR

Araştırmanın bu bölümünde, hastanelerden elde edilen bulgular verilmiştir. Çalışmaya konu olan hastanelerin temel özelliklerini ölçmeyi hedefleyen sorular sorulmuş ve bu sorulara verilen cevaplar doğrultusunda frekans tabloları oluşturulmuştur. Tablo 1'e göre anket formunu yanıtlayan hastanelerdeki personelin % 36.4'ünün muhasebe departmanında, % 33.3'ünün maliyet veya bütçe muhasebecisi pozisyonunda ve geriye kalan % 30.3'lük kısmın ise yönetici ya da müdür pozisyonunda çalıştıkları tespit edilmiştir. Bu üç grupta çalışan hastane personelinin % 57.6'sının lisans, % 30.3'ü önlisans ve geriye kalan % 12.1'lik kısmın ise ortaöğretim mezunu olduğu görülmektedir. Hastanelerin % 57.6'luk bölümü 0 ile 5 yıl arasında sektörde faaliyette bulunmaktadır. Sektörde 6 ile 10 yıl arasında faaliyette bulunan hastaneler ise % 6.1'lik bir pay oluşturmaktadır. 11 ile 15 yıl arasında faaliyette bulunanlar ise % 21.2 'lik bir paya sahip oldukları tespit edilmiştir. Geriye kalan % 54.5'lik kısım ise 16 yıl ve üzerinde sektörde faaliyette buldukları görülmektedir. Hastanelerin sermaye yapılarına bakıldığında ise 33 hastanelerin de yerli sermayeye ait bulunmuş, yabancı sermayeye ait ya da karma sermayeye sahip hastane olmadığı sonucuna varılmıştır. Hastanelerdeki yatak kapasiteleri incelendiğinde ise % 18.2'lik kısmının yatak kapasitesi 0 ile 50 arasında, % 27.3'ü 51 ile 100 arasında, % 12.1'i 101 ile 200 arasında, % 24.2'si 201 ile 300 arasında, % 18.2'si ise 301 ve üzerinde yatak kapasitesinin mevcut olduğu görülmüştür. Hastanelerin şube sahiplik durumlarına bakıldığında ise, % 15.2'sinin herhangi bir şubesi bulunmuyorken geriye kalan % 84.8'lik kısmının ise şubesi mevcuttur. Hastanelerin teknoloji düzeyleri göz önünde bulduğunda ise % 54.5'inin teknolojik düzeyi sektörde faaliyet gösteren diğer hastanelerle aynı durumda olduğu % 39.4'ünün ise teknolojik düzeyi ise diğer hastanelerden daha ileride olduğu görülmektedir. Hastanelerin % 89.5'lik bölümünün alt veya yardımcı bir departman şeklinde muhasebe bölümü mevcutken geriye kalan % 10.5'lik hastanelerin herhangi bir muhasebe departmanı yoktur. Bunların yanı sıra hastanelerin % 87.9'unun kalite belgesine sahip olduğu % 12.1'inin ise herhangi bir kalite belgesinin bulunmadığı ve hastanelerin sosyal güvenlik kurumları ile yapılan antlaşmalara verdiği önem incelendiğinde tamamının önemli bulduğu tespit edilmiştir.

Tablo1. Hastaneler İle İlgili Genel Özellikler

Sorular		Frekans	Yüzde (%)
Katılımcıların Hastanedeki Pozisyonları	Yönetici/Müdür	10	30,3
	Muhasebe	12	36,4
	Maliyet/Bütçe	11	33,3
	Toplam	33	100,0
Eğitim Durumu	Lisans	19	57,6
	Önlisans	10	30,3
	Ortaöğretim	4	12,1
	Toplam	33	100,0
Faaliyet Süresi	0-5 Yıl	6	57,6
	6-10 Yıl	2	6,1
	11-15 Yıl	7	21,2
	16 yıl ve üzeri	18	54,5
	Toplam	33	100,0
Sahiplik Yapısı	Yerli Sermaye	33	100,0
	Yabancı Sermaye	0	0
	Toplam	33	100,0
Yatak Kapasitesi	0-50	6	18,2

	51-100	9	27,3
	101-200	4	12,1
	201-300	8	24,2
	301 ve Üstü	6	18,2
	Toplam	33	100
Şube Sahiplik Durumu	Var	5	15,2
	Yok	28	84,8
	Toplam	33	100,0
Sektördeki Teknoloji Düzeyi	Geri	2	6,1
	Aynı	18	54,5
	İleri	13	39,4
	Toplam	33	100
Muhasebe Departman Durumu	Evet	17	89,5
	Hayır	2	10,5
	Toplam	17	100,0
Sahip Olunan Kalite Belgeleri	Evet	29	87,9
	Hayır	4	12,1
	Toplam	33	100
Sosyal Güvenlik Kurumları ile yapılan Anlaşmaların Önemi	Evet	2	9,1
	Hayır	31	93,9
	Toplam	33	100,0

Tablo 2. Yeni Bir Hizmet Sunumuna Giderken Önemli Olan Faktörler

Değişken	Statü	N	Ortalama	Standart Sapma
Pazar Araştırması	Özel	21	4,9048	0,030079
	Devlet	12	3,6667	1,30268
Maliyet Hesaplaması	Özel	21	4,5238	0,51177
	Devlet	12	4,0000	0,60302
Sunulacak Hizmetin Teknolojik Boyutu	Özel	21	4,7143	0,46291
	Devlet	12	4,1667	0,71774
Sunulacak Hizmetin Taklit Edilebilirliği	Özel	21	3,9048	0,70034
	Devlet	12	3,1667	1,26730
Müşteri Memnuniyeti	Özel	21	4,8095	0,60159
	Devlet	12	4,1667	0,71774
Karlılık	Özel	21	3,6190	0,80475
	Devlet	12	3,8333	0,38925
Zaman	Özel	21	5,0000	0,00000
	Devlet	12	4,1667	0,71774
Kalite	Özel	21	5,0000	0,00000
	Devlet	12	4,0000	0,85280

Tablo 2'ye göre ortalama değerler dikkate alındığında devlet hastanelerinde üst düzey yöneticilerin en çok; zaman daha sonra müşteri memnuniyeti, ve sunulacak hizmetin teknolojik boyutu kavramlarına önem verdikleri, özel hastanelerde ise en çok; zaman ve kalite kavramlarına önem verdikleri tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra hem devlet hem de özel hastanelerde sunulacak hizmetin taklit edilebilirliği ve karlılık en az seviyede önem verdikleri belirlenmiştir.

Tablo 3. Modern Maliyetleme Yöntemlerinin Hastanelerde Uygulanma Düzeyi ile ilgili Görüşler

Değişken	Statü	N	Ortalama	Standart Sapma
Tam Zamanında Üretim	Özel	21	4,8095	0,40237
	Devlet	12	3,3333	0,98473
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Özel	21	4,3333	0,65828
	Devlet	12	3,0000	1,20605
Hedef Maliyetleme	Özel	21	4,3333	1,19722
	Devlet	12	2,8333	1,64225
Değer Mühendisliği	Özel	21	4,6190	0,49761
	Devlet	12	3,6667	0,98473
Stratejik Maliyet Yöntemi	Özel	21	4,5238	0,67964
	Devlet	12	3,6667	0,98473
Kaizen Maliyetleme	Özel	21	4,7143	0,90238
	Devlet	12	3,0000	1,20605
Toplam Kalite Kontrolü	Özel	21	5,0000	0,00000
	Devlet	12	3,8333	0,93744
Mamül Yaşam Döneminde Maliyetleme	Özel	21	4,5238	0,67964
	Devlet	12	3,3333	0,98473
Dönüşüm Muhasebesi	Özel	21	4,1429	0,96362
	Devlet	12	3,1667	1,26730

Tablo 3'teki ortalamalara göre özel hastanede çalışan üst düzey yöneticilerin en çok toplam kalite kontrolünü daha sonra ise tam zamanında üretim, kaizen maliyetleme ve değer mühendisliğinin uygulandığını en az ise; dönüşüm muhasebesi ve faaliyet tabanlı maliyetlemenin uygulandığı tespit edilmiştir. Devlet hastanelerinde ise yöneticiler en çok; değer mühendisliği ve toplam kalite kontrolünü yönteminin uygulandığını en az ise; hedef maliyetleme ve faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin uygulandığını belirlenmiştir.

Tablo 4. Yeni Bir Hizmet Sunumuna Gidilirken Önemli Olabilecek Faktörlere İlişkin t Testi Sonuçları

Değişken	Statü	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
Pazar Araştırması	Özel	21	4,9048	0,030079	3,243	0,007
	Devlet	12	3,6667	1,30268		
Maliyet Hesaplaması	Özel	21	4,5238	0,51177	2,652	0,13
	Devlet	12	4,0000	0,60302		
Sunulacak Hizmetin Teknolojik Boyutu	Özel	21	4,7143	0,46291	2,671	0,12
	Devlet	12	4,1667	0,71774		
Sunulacak Hizmetin Taklit Edilebilirliği	Özel	21	3,9048	0,70034	1,862	0,82
	Devlet	12	3,1667	1,26730		
Müşteri Memnuniyeti	Özel	21	4,8095	0,60159	2,753	0,10
	Devlet	12	4,1667	0,71774		
Karlılık	Özel	21	3,6190	0,80475	-1,028	0,31
	Devlet	12	3,8333	0,38925		
Zaman	Özel	21	5,0000	0,00000	4,022	0,00
	Devlet	12	4,1667	0,71774		
Kalite	Özel	21	5,0000	0,00000	4,062	0,00
	Devlet	12	4,0000	0,85280		

Tablo 4'teki t testi bulgularına göre, pazar araştırmasının hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t= 3,243$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle pazar araştırması hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır ve hastaneler yeni bir hizmet sunumuna giderken pazar araştırmasına önem verdikleri görülmektedir.

Tablo 4'teki t testi bulgularına göre, maliyet hesaplaması hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir ($t=2,652$; $p>0,05$). Farklı bir ifadeyle maliyet hesaplaması hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır.

Tablo 4'teki t testi bulgularına göre, sunulacak hizmetin teknolojik boyutu hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir ($t=2,671$; $p>0,05$). Farklı bir ifadeyle sunulacak hizmetin teknolojik boyutu hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır.

Tablo 4'teki t testi bulgularına göre, sunulacak hizmetin taklit edilebilirliği hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir ($t=1,862$; $p>0,05$). Farklı bir ifadeyle sunulacak hizmetin taklit edilebilirliği hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır.

Tablo 4'teki t testi bulgularına göre, müşteri memnuniyeti hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir ($t=2,753$; $p>0,05$). Farklı bir ifadeyle müşteri memnuniyeti hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır.

Tablo 4'teki t testi bulgularına göre, karlılık hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık göstermediği söylenebilir ($t=-1,028$; $p>0,05$). Farklı bir ifadeyle karlılık hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmamaktadır.

Tablo 4'teki t testi bulgularına göre, zaman hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=4,022$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle müşteri memnuniyeti hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 4'teki t testi bulgularına göre, kalite hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=4,062$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle müşteri memnuniyeti hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 5. Modern Maliyet Yöntemlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin t Testi Sonuçları

Değişken	Statü	N	Ortalama	Standart Sapma	t	p
Tam Zamanında Üretim	Özel	21	4,8095	0,40237	4,962	0,00
	Devlet	12	3,3333	0,98473		
Faaliyet Tabanlı Maliyetleme	Özel	21	4,3333	0,65828	3,540	0,00
	Devlet	12	3,0000	1,20605		
Hedef Maliyetleme	Özel	21	4,3333	1,19722	2,771	0,00
	Devlet	12	2,8333	1,64225		
Değer Mühendisliği	Özel	21	4,6190	0,49761	3,130	0,00
	Devlet	12	3,6667	0,98473		
Stratejik Maliyet Yöntemi	Özel	21	4,5238	0,67964	2,956	0,00
	Devlet	12	3,6667	0,98473		
Kaizen Maliyetleme	Özel	21	4,7143	0,90238	4,642	0,00
	Devlet	12	3,0000	1,20605		
Toplam Kalite Kontrolü	Özel	21	5,0000	0,00000	4,311	0,00
	Devlet	12	3,8333	0,93744		
Mamül Yaşam Döneminde Maliyetleme	Özel	21	4,5238	0,67964	4,106	0,00
	Devlet	12	3,3333	0,98473		
Dönüşüm Muhasebesi	Özel	21	4,1429	0,96362	2,313	0,03
	Devlet	12	3,1667	1,26730		

Tablo 5'teki t testi bulgularına göre, tam zamanında üretim hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=4,962$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle tam zamanında üretim hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 5'teki t testi bulgularına göre, faaliyet tabanlı maliyetleme hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=3,540$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle faaliyet tabanlı maliyetleme hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 5'teki t testi bulgularına göre, hedef maliyetleme hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=2,771$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle hedef maliyetleme hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 5'teki t testi bulgularına göre, değer mühendisliği hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=3,130$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle değer mühendisliği hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 5'teki t testi bulgularına göre, stratejik maliyet yöntemi hastane statüsüne göre anlamlı farklılık oluşturduğu söylenebilir ($t=2,956$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle stratejik maliyet yöntemi hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 5'teki t testi bulgularına göre, kaizen maliyetleme hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=4,642$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle kaizen maliyetleme hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 5'teki t testi bulgularına göre, toplam kalite kontrolü hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=4,311$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle toplam kalite kontrolü hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 5'teki t testi bulgularına göre, mamül yaşam döneminde maliyetleme hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=4,106$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle mamül yaşam döneminde maliyetleme hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

Tablo 5'teki t testi bulgularına göre, dönüşüm muhasebesi hastane statüsüne göre anlamlı bir farklılık gösterdiği söylenebilir ($t=2,313$; $p<0,05$). Farklı bir ifadeyle dönüşüm muhasebesi hastane statüsüne göre anlamlı düzeyde farklılaşmaktadır.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüz şartlarında, özellikle de hizmet işletmelerinde, üretim maliyeti yapısında bazı değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikler özellikle de genel üretim giderleri üzerinde etkili olduğu görülmektedir. Geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımları, genel olarak iş hacmini baz alan dağıtım araçlarından faydalanmaktadırlar. Bu durum, iş hacminden etkilenmeyen genel üretim giderlerinin mal veya hizmetlere yanlış yüklenmesine yol açmaktadır. Bunun yanı sıra, maliyetlerin herhangi bir bölüm veya faaliyet ile ilişkilendirilmeden doğrudan mal ya da hizmete yüklenmekle birlikte, maliyetlerde yanlış hesaplamalara ve maliyetlerin gerçeği yansıtması gibi sorunlara kaynak oluşturmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesi yaklaşımlarından kaynaklanan eksiklikler maliyet hesaplanmalarında yeni yaklaşımların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu yaklaşımlar, yeni bir bütün olarak isimlendirildiğinde stratejik maliyet yöntemini oluşturmaktadırlar. Stratejik maliyet yöntemi, işletmelerin geleceğe dönük stratejik karar almalarında, doğru maliyet hesaplamalarında ve küresel rekabet edebilirliklerini artırma konusunda son derece önemli bir yöntemdir. Yöntemin birçok yaklaşımları bulunmaktadır ve her yaklaşım işletme özelliklerine uygun bir biçimde kullanılmaktadır.

TR 72 bölgesinde bulunan özel ve devlet hastanelerinde, yönetim planlaması açısından stratejik maliyet yönteminin uygulanabilirliğini araştırmak adına yürütülen bu çalışmada aşağıdaki sonuçlara varılmıştır.

Devlet hastanelerindeki üst düzey yöneticiler yeni bir hizmet sunumuna giderken müşteri memnuniyeti, zaman ve sunulacak hizmetin teknolojik boyutu, özel hastanelerde ise zaman ve kalite konuları çok önemliyken, sunulacak hizmetin taklit edilebilirliği ve pazar araştırması hem devlet hem de özel hastane için önem arz etmemektedir.

Devlet ve özel hastanelerdeki üst düzey yöneticilerin modern maliyetleme yöntemlerinden tam zamanında üretim, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, değer mühendisliği, kaizen maliyetleme, toplam kalite kontrolü, mamül yaşam döneminde maliyetleme, stratejik maliyet yöntemi ve dönüşüm muhasebesi yöntemlerinin tamamının uygulanabilir olduğunu düşündükleri görülmektedir.

Sonuç olarak; modern maliyetleme yöntemlerinden olan Stratejik maliyetleme yönteminin hastaneler tarafından uygulanabilirliğini ölçmek adına yapılan bu çalışmaya göre katılımcılar Stratejik maliyetleme yöntemini hastanelerde uygulanabilir buldukları sonucu; Koçyiğit ve diğerleri (2019)'un çalışmasındaki sonuç ile aynı bulunmuş olup, Koçyiğit ve diğerleri (2019) çalışmalarında; Ankara ilinde faaliyet gösteren özel hastanelerdeki üst düzey yöneticilerin, özel hastanelerin birçoğunda stratejik maliyet yönteminin uygulandığını düşündükleri, bununla birlikte hastanelerde stratejik maliyet yöntemini uygulanabilir buldukları sonucuna ulaşmışlardır. Ancak araştırma ile ulaştığımız bu sonuç Bekçi ve Özal'ın (2010) çalışmalarındaki sonuçtan farklı bulunmuştur. Bekçi ve Özal'ın (2010) Stratejik maliyet yönteminin sağlık sektöründe uygulanabilirliğine yönelik bir araştırma adlı çalışmasında, modern maliyetleme yöntemlerinden biri olan SMY'nin hastanelerde uygulanmaz olduğunu düşünüldüğünün ve hastane işletmelerinde Stratejik maliyetleme yönteminin uygulanmadığı sonucuna varılmıştır.

Hastanelerde stratejik maliyet yöntemi bilincinin artarak devam edebilmesine katkı sağlamak için mali işler departmanında görevli yöneticilerin muhasebe ve finansman alanlarında eğitilmiş, maliyet yönetimi konusunda kendini geliştirmiş, kaynakların daha etkili ve verimli kullanılabilmesine katkıda bulunacak yeterliliğe sahip, alanlarında yetkin bireylerden oluşmasının ve üniversite işbirliği ile hastane hizmet içi eğitimlerinin artırılmasının uygun olacağı öngörülmektedir.

TR 72 bölgesinde bulunan özel ve devlet hastaneler ile sınırlandırılarak yapılmış olan bu çalışmanın kapsamının genişletilerek yeni çalışmalar yapılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AKBAŞ, Halil Emre (2011), "Sanayi İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi", Volume:4, Number:2, 107-124.
- BEKÇİ, İsmail ve ÖZAL Halime (2010), "Stratejik Maliyet Yönetiminin Sağlık Sektöründe Uygulanabilirliğine Yönelik Bir Araştırma", Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, Volume:2, Number:3, ss.78-97.
- BEKÇİOĞLU, Selim ve Çağrı KÖROĞLU (2013), "20. Yüzyılın Sonunda Maliyet Muhasebesinin Yerine Geçen Yeni Bir Yaklaşım: Stratejik Maliyet Yöntemi", Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı:4, 50-72.

- CERAN, Y. (2002). “Stratejik Maliyet Yönetimi Enstrümanı Olarak Pazara Dayalı Hedef Maliyet Yönetimi-PDHMY.” Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 2(4):91–119
- ÇARIKÇI, Oğuzhan ve Durmuş ACAR (2017), “Hastane Yöneticilerinin İleri Maliyet Yönetimi Yaklaşımlarına ve Hastane Maliyetlerini Etkileyen Faktörlere İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi”, Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, 20(3): 275-298.
- ERDEN, Aziz (2004), Üretim Ortamlarında Maliyet Yönetim Sistemleri İlişkisi ve Stratejik Maliyet Yönetimi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ERKOL, Ümit ve İsmail AĞIRBAŞ (2011), “Hastanelerde Maliyet Analizi Ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Dayalı Bir Uygulama”, Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası, 64(2), 87-95.
- Ellram, Lisa M. (2000). “Purchasing and Supply Management’s Participation in the Target Costing Process”. The Journal of Supply Chain Management. 36 (1): 39-51.
- GÜRDAL, K. (2007). Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- GÜRSOY, C. T. (1999). Yönetim Ve Maliyet Muhasebesi, (2. Baskı), İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım.
- KAPLAN, R. S. (1984). “Yesterday’s Accounting Undermines Production”. Harward Business Review. No. Temmuz-Ağustos. 94-101.
- KUMAR, Ashvine ve Shafali Nagpal (2011), “Strategic cost management – suggested framework for 21st Century”, Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR) Vol 5 Issue 2 April 2011, 56,ss,118-130.
- KOÇYİĞİT, Seyhan Çil, Emine DOĞAN ve Hüseyin Hilmi (2019), “Hastane İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetiminin Uygulanabilirliğini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Özel Hastaneler Örneği”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 56,ss,63-86.
- ÖZÇELİK, Hakan ve Nurcan YAĞMURLU (2020), “Stratejik Maliyet Yönetimi Uygulamalarını Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 13(1), ss.73-91.
- SARIDOĞAN, Ayşe Atılgan (2013), “Lojistik Sektöründe Rekabet Gücü Odaklı Stratejik Maliyet Yönetimi”, Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi Haziran 2013 Cilt 2 Sayı 2, 69-95.
- Savcı, M. (2000). Maliyet Muhasebesine Giriş, (2. Baskı), Rize, Akademi Yayınevi.
- TANDOĞAN, Uğur (2015), “Stratejik Maliyet Yönetiminde Başbaşa Noktası Ve Değer Zinciri Analizi İle İşletme Fonksiyonlarının Performans Ölçümü: Yemek Fabrikası Örneği”, AKÜ İİBF Dergisi, Cilt:17, Sayı:1, ss.1-18.
- VARGÜN, Hakan ve Murat DOĞAN (2020), “Stratejik Maliyet Yönetim Sistemlerinin Kullanılabilirliğine Yönelik Bir Durum Analizi: Hastane İşletmeleri Örneği”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak- Şubat, 30(157), 145-161.
- YÜKÇÜ, Süleyman ve Gülşah ATAĞAN (2012), “20. Yüzyılın İlk Yarısında Maliyet Muhasebesinin Gelişimi”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, s.2, ss.39-67.

YÜZBAŞIOĞLU, Nedim (2013), “Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları”, Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s.12, ss.387-410.

YÜZBAŞIOĞLU, N. (2004). “ İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları.” Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (12):387–410.