

SAĞLIK TURİZMİNDE REKABET GÜCÜNÜN ARTIRILABİLMESİ AMACIYLA UYGULANABİLECEK STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ TEKNİKLERİNİN MALİYET LİDERLİĞİ BAĞLAMINDA İNCELENMESİ

Şerife ZOBU¹

Ahmet TERZİ²

Özet

Sağlık turizmi, kişi ya da kişilerin koruyucu, tedavi edici, rehabilite edici ve geliştirici sağlık hizmetlerinden yararlanmak amacıyla farklı ülkelere seyahat etmesi ve o şehir ya da ülkede konaklamasıdır. Dünya genelindeki turizm faaliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturan sağlık turizmi en başta sağlık, yönetim, ekonomi, muhasebe, tanıtım ve rekabet gibi kavramlar ile iç içe olduğu için gerek devletler gerekse sağlık alanında faaliyet gösteren özel girişimler açısından son derece önemli bir faaliyet alanı olarak görülmektedir. Sağlık turizmi işletmelerinde rekabet kavramını oluşturan unsurlar arasında hasta ihtiyaçlarının tam ve net karşılanması, hizmetin hızlı, ulaşılabilir ve yüksek kalitede olması ile birlikte hizmet maliyetlerin azaltılmasının sağlanması yer almaktadır. Sağlık turizmi hizmetinde maliyetlerin düşürülmesinin sağlanabilmesi için hizmetin sağlık turistine sunulmadan önce planlama ve hazırlık aşamasında stratejik yönetim muhasebesi araçlarının kullanılması gerekmektedir. Ancak maliyet azaltım teknikleri kullanılırken hizmetin kalitesinden ödün vermemek kilit noktayı oluşturmaktadır. Bu çalışmada, sağlık turizminde rekabet gücünü arttırmak için uygulanabilecek stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin maliyet liderliği bağlamında incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda ilk önce maliyet liderliği ve rekabet gücü ile ilgili yapılan çalışmalara, sonrasında maliyet liderliği ve stratejik yönetim muhasebesi ile ilgili literatürde yapılan çalışmalara değinilmiştir. Daha sonra stratejik yönetim muhasebesi ve maliyet liderliğinin literatür tanımlarına yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise sağlık turizminde maliyet liderliğinin elde edilebilmesi için kullanılabilecek stratejik yönetim muhasebesi araçlarına değinilmiş ve sağlık turizmi hizmeti veren işletmelerin rekabet üstünlüğünü sağlayabilmesine yönelik öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sağlık Turizmi, Stratejik Yönetim Muhasebesi, Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları, Maliyet Liderliği, Rekabet Üstünlüğü

EXAMINATION OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING TECHNIQUES THAT CAN BE APPLIED TO INCREASE COMPETITIVENESS IN HEALTH TOURISM IN THE CONTEXT OF COST LEADERSHIP

Abstract

Health tourism is the travel of a person or persons to different countries and accommodation in that city or country in order to benefit from preventive, therapeutic, rehabilitative and developmental health services. Health tourism, which constitutes a significant part of tourism activities around the world, is seen as an extremely important field of activity for both states and private enterprises operating in the field of health, as it is intertwined with concepts such as health, management, economy, accounting, promotion and competition. The elements that make up the concept of competition in health tourism businesses include meeting patient needs fully and clearly, providing fast, accessible and high quality service, as well as reducing service costs. In order to ensure cost reduction in health tourism services, it is necessary to use strategic management accounting tools in the planning and preparation stages before the service is offered to health tourists. However, the key point is not to compromise on the quality of service when using cost reduction techniques. In this study, it is aimed to examine strategic management accounting techniques that can be applied within the scope of cost leadership to increase competitiveness in health tourism. In line with the purpose of the study, first the studies in the literature on cost leadership and competitiveness were mentioned, and then the studies in the literature on cost leadership and strategic management accounting were mentioned. Then, literature definitions of strategic management accounting and cost leadership are included. In the last part of the study, suggestions are presented so that businesses providing health tourism services can achieve competitive advantage by using strategic management accounting tools to achieve cost leadership in health tourism.

¹. serifzobu@hotmail.com ORCID:0000-0002-6315-2007

². ahmetterzi@yandex.com, ORCID:0000-0003-4193-3782

Keywords: *Health Tourism, Strategic Management Accounting, Strategic Management Accounting Tools, Cost Leadership, Competitive Advantage*

1.GİRİŞ

Sağlık, çoğu zaman kişinin yalnızca fizyolojik açıdan iyilik halinde olması şeklinde ifade edilse de Dünya Sağlık Örgütü bu tanımları yetersiz kabul etmekte ve sağlık kavramını; kişinin zihinsel, ruhsal, toplumsal ve fizyolojik yönlerden tam bir iyilik hali içinde olması biçiminde tanımlamaktadır. Bireyin bağlantılı olduğu biyolojik ve fiziksel etmenlerin, sahip olunan ekonomik refah seviyesinin, kültürel ve sosyal çevrenin birey sağlığı üzerinde etkileri olduğu bilinmektedir. Bu nedenle kişilerin bu faktörlerden etkilenme şekli, sağlıklı olma hali veya sağlıksız olma hali olarak açıklanabilmektedir. Sağlıksız olma halini önleme, tedavi ve rehabilite etme hizmetleri sağlık odaklı hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Sağlık hizmetlerinden yararlanmak isteyen bireylerin bu eylemi kendi şehir ve ülkelerinde veya yabancı şehir ve ülkelerde gerçekleştirme seçenekleri mevcuttur. Bireyin yaşadığı ülkeden yabancı bir ülkeye seyahat etmesi turizm olarak adlandırılırken, seyahatin amacı sağlık hizmeti almak olduğunda ‘Sağlık Turizmi’ kavramından bahsedilmektedir. Sağlık turizmi; kişi ya da kişilerin koruyucu, tedavi edici, rehabilite edici ve geliştirici sağlık hizmetlerinden yararlanmak amacıyla farklı ülkelere seyahat etmesi ve o şehir ya da ülkede konaklaması olarak ifade edilmektedir. Dünya genelindeki turizm faaliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturan sağlık turizmi en başta sağlık, yönetim, ekonomi, muhasebe, tanıtım ve rekabet gibi kavramlar ile iç içe olduğu için gerek devletler gerekse sağlık alanında faaliyet gösteren özel girişimler açısından son derece önemli bir faaliyet alanı olarak görülmektedir.

Sağlık turizmi bireylere, Medikal Turizm, Termal Turizm (Spa ve Wellness), Üçüncü Yaş ve Engelli Turizmi olarak dört farklı şekilde sunulan hizmetler olarak sınıflandırılmıştır (Sağlık Turizmi Daire Başkanlığı, 2022). Adından da anlaşılacağı üzere tıp ve turizmi birleştiren medikal turizm; organ nakli, dental, estetik cerrahi ve elektif cerrahi gibi sağlık hizmetleri almak için yurtdışına seyahat eden kişilere uygulanan sağlık turizmi türüdür. Termal turizm; termal kaynaklara sahip bir destinasyonun sağlık açısından iyilik hali içinde olmak ve rahatlamak amacıyla ziyaret edilmesidir. Wellness turizmi; masaj, esanslı banyolar, çeşitli terapiler ve cilt bakımı gibi koruyucu sağlık hizmetlerinden faydalanmak için yapılan seyahatlerdir. Yaşlı ve engelli bireylerin gereksinimlerini karşılayan, onları daha zinde tutmayı amaçlayan ve vakitlerini güzel geçirmelerini sağlayan turizm türüne geriatri ve engelli turizmi denmektedir. Yaşlı olarak sınıflandırılan 65 yaş ve üstü kişiler yaklaşık olarak dünya nüfusunun %9,5’ini oluşturmaktadır. Sayıları ve nüfus içerisindeki oranları giderek artan bu yaş grubu ve bakıma muhtaç engelli bireyler birlikte düşünüldüğünde, sağlık hizmetlerinin yeterliliğinin ve sunumunun önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Yaşlı ve engelli kişilerin sağlık hizmetlerinden yararlanmak için refakatçileriyle birlikte seyahat ettikleri göz önüne alındığında, bu turizm türünün sağlık turizmi pazarında önemli bir yer tuttuğu görülecektir.

Hangi türü olduğuna bakılmaksızın sağlık turizminde hizmet sunumunun kalitesini; sağlık hizmeti veren kuruluşlarda hizmetin kalitesi, nitelikli personel sayısı, tetkik ve tedavilerde ileri teknoloji kullanımının yaygınlığı, yabancı dil bilgisi, tanıtım ve pazarlama stratejileri, uygun fiyatlı tedavi, ülkenin sağlık sisteminin yapısı ve prosedürü, anlaşılabilir kurum sayısı, hastanelerde bekleme süreleri, destek hizmetlerinin kalitesi gibi unsurlar belirlemektedir. Belirtilen unsurları sağlayan sağlık kuruluşları müşterilerin talep ettiği hizmetleri sunabilmekte ve sağlık turizmi pazarında rekabetçi bir kurumsal kimliğe ulaşabilmektedir.

Dolayısıyla rekabetçi bir işletme olabilmenin vazgeçilmez unsurları yüksek kalite, düşük maliyet ve hizmetlere hızlı erişim olarak öne çıkmaktadır. İşletmelerin düşük maliyet ve yüksek kalite ile hizmet vermeleri maliyet liderliğinin elde edilmesi açısından son derece önemlidir. Bu bağlamda, sağlık hizmeti veren kuruluşlar sağlık hizmeti maliyetleri, destek hizmetleri maliyetleri, personel maliyetleri gibi konularda yönetim muhasebesi tekniklerini kullanarak rakipleri karşısında stratejik rekabet üstünlüğü elde edebileceklerdir. Ancak maliyet liderliğinin elde edilebilmesi için personelin belirlenen yöntemleri uygulaması ve üst yönetimin de bu uygulamaları mutlaka desteklemesi gerekmektedir. Bu sayede küresel açıdan hem ülkeler hem de işletmeler için oldukça büyük bir pazar haline gelen sağlık turizminden arzu edilen pay alınabilecektir.

Türkiye’de sağlık maliyetlerinin küresel rekabet baz alındığında yüksek olması, buna rağmen özel ve kamuya ait hastanelerde maliyet muhasebesi uygulamalarına dair zorlayıcı bir mevzuatın olmaması, hastanelerde maliyet analizleri çalışmalarının (akademik çalışmaları bile olsa) yapılmasına genellikle izin verilmemesi, akademik çalışmalar ve uygulamalar için en ideal saha olarak kabul edilebilecek üniversite hastanelerinde dahi stratejik maliyet yönetimi uygulamalarına arzu edilen düzeyde önem verilmemesi ve maliyet ve yönetim muhasebesi sisteminin eksikliği; stratejik maliyet çalışmaları yapabilecek niteliklere sahip personelin hastanelerde (en azından yeterli sayıda) olmayışı ve çoklu yönetsel ve finansal yapının olması gibi sebepler küresel rekabette hedeflenen başarının elde edilememesine neden olmaktadır (Terzi, 2022: 47).

Bu çalışmada, sağlık turizminde rekabet gücünü arttırmak için maliyet liderliği kapsamında uygulanabilecek stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın kavramsal çerçevesinde ilk olarak maliyet liderliği ve rekabet gücü ile ilgili yapılan çalışmalar verilmiş, sonrasında maliyet liderliği ve stratejik yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmalara yer verilmiştir. Daha sonra stratejik yönetim muhasebesi ve maliyet liderliği ile ilgili literatür tanımlarına yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise sağlık turizminde stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanarak maliyet liderliği kazanımı doğrultusunda rekabet üstünlüğü sağlanabileceği ifade edilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Çalışmanın bu bölümünde öncelikli olarak, maliyet liderliği ve rekabet gücü ile ilgili yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Daha sonra ise maliyet liderliği ve stratejik yönetim muhasebesi konularına ilişkin yapılan çalışmalara değinilmiştir.

2.1. Maliyet Liderliği ve Rekabet Gücü ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Küresel rekabette işletmelerin faaliyetlerinde verimlilik elde etmeleri, değişen piyasa koşullarını takip ederek müşteri taleplerine hızlı cevap verebilmeleri ile mümkün olabilmektedir. Üretim sektöründe işletmeler arası rekabet kavramının ortaya çıkma nedenleri arasında üretilen ürünlerin yaşam süresinin kısa olması, yüksek maliyetler ve teknolojik gelişmelere bağlı değişimlerin hızı gibi unsurlar yer almaktadır. İşletmeler yoğun rekabetin yaşandığı piyasa ortamında, ürünlerini yenilemek, yeni ürünler tasarlamak ve

ürün sunumlarında farklılığa gitmek gibi tüketici arzu ve taleplerini karşılamayı amaçlayan yenilikler yaparak karlılıklarını korumayı amaçlarlar. Yapılan literatür araştırması sonucunda maliyet liderliğinin rekabet üstünlüğü üzerindeki etkilerine ilişkin sonuçlara ulaşılmıştır.

Çivi (2001: 23) yaptığı bir çalışmada, hizmet sunum işletmelerinde teknoloji ve insan gücünün doğru kullanımının ve maliyetleri düşük tutabilmenin rekabete önemli katkı sağladığını vurgulamaktadır. Bu doğrultuda emek, malzeme, teknoloji ve eğitim faktörlerinin bir araya geldiği sağlık işletmelerinde rekabet üstünlüğünü elde edebilmenin önemli bir unsurunun düşük maliyetli hizmet sunumu olduğu ifade edilmiştir. Başka bir çalışmada Ağyar (2006: 43) maliyet liderliğinin sağlık sektöründe rekabet üstünlüğünü beraberinde getireceğini, hastanelerin mümkün olan en düşük maliyetle hizmet sunumunu sağlamaları ve bunu yaparken yüksek verimlilik elde edebilmeleri durumunda rakiplerin bir adım önüne geçebileceklerini belirtmiştir. Sağlık işletmeleri için rekabetin önemini vurgulayan bir başka çalışmada rekabeti oluşturan faktörler: kaliteli hizmet sunumu doğrultusunda müşteri değerini arttırmak, düşük fiyat ile müşteri sürekliliğini sağlamak ve taleplere hızlı cevap vererek müşteri memnuniyetini kazanmak şeklinde sıralanmaktadır (Akın, 2005: 23). Yazar, rekabeti yaratan faktörlerin doğru yönetilmesi durumunda sağlık hizmeti piyasasında rekabet üstünlüğünün elde edilebileceğini iddia etmektedir. Üretim işletmelerinden farklı olarak sağlık işletmeleri, değişen ve gelişen teknoloji ve diğer unsurlara bağlı olarak yoğun bir rekabet ortamında faaliyet göstermektedir. Bu rekabet ortamında üstünlük elde etmek isteyen sağlık işletmeleri, maliyet yönetim stratejilerini uygulayarak müşterilere hızlı cevap verebilecek, yüksek kaliteli hizmet sunumu sağlayabilecek, geniş bir alanda hizmet alma fırsatları sunabilecek, bunların yanı sıra ifade edilen tüm hizmetlere müşterilerin en doğru ve mümkün olan en düşük maliyetle ulaşmalarını sağlayabilecek bir yol izlemek zorundalardır (Yılmaz, 2008: 302).

İşletmelerin içinde bulunduğu rekabet ortamında rekabet üstünlüğü sağlayan unsurlar: düşük maliyet, uygun fiyat, yeniliğe açıklık, yüksek ürün ve işletme güvenilirliği, kaliteli ve hızlı sunum, anlaşılır destek hizmeti, gelişmiş teknoloji düzeyi, güvenli ve hızlı teslimat olarak belirtilmektedir (Demir, 2009: 5). Maliyet liderliğinin rekabet üstünlüğü sağladığının ifade edildiği bir başka çalışmada, maliyet liderliğinin işletmelerin satış hacmini yükselterek kar elde ettiği ve zaman tasarrufuna büyük olanak sağladığı belirtilmektedir (Barca ve Esen, 2012: 96). Ayan (2013: 53) çalışmasında, maliyet liderliği stratejisinin işletmenin her faaliyet sürecinde uygulanmasının önemli olduğunu, ancak özellikle üretim sürecinde uygulanarak daha yüksek rekabet avantajı elde edilebileceğini ifade etmiştir. Kahveci (2013: 24) rekabet üstünlüğünü ele aldığı bir çalışmada, işletmelerde kaynak kullanımı, bilgi ve tecrübe düzeyi, uygulanan strateji gibi faktörlerin rakip işletmelerden farklı biçimde kullanılmasının rekabet üstünlüğü sağlayacağını ifade etmektedir. Sağlık sektörü gibi rekabetin yüksek olduğu piyasalarda maliyet liderliği; işletmenin marka değeri, performans ölçüm sonuçları ve ürün ve hizmet güvenilirliği gibi hususlardan doğrudan etkilenmektedir (Akçagün ve Dal, 2014: 152). Okutmuş ve Kahveci (2015: 547) yaptıkları çalışmada; maliyet liderliği stratejisinin büyük işletmeler açısından bir zorunluluk olduğunu belirtmişlerdir. Bununla birlikte maliyet liderliği hedefine ulaşabilmek için kaliteden verilecek tavizlerin maliyet liderliği stratejisi ile uyumlayacağını, bu nedenle “düşük maliyet – yüksek kalite” düsturu ile hareket edilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Küreselleşme, üretim ve bilgi teknolojisindeki gelişmeler işletmelerin pazarlama, üretim ve muhasebe sistemlerini değişime zorlamış ve bu değişim süreci, aynı piyasa için hizmet ya da mamul üretimi yapan işletmelerin rekabete girişmesine sebep olmuştur. Bir pazardaki yoğun rekabet; düşük maliyeti, düşük fiyatı, yüksek müşteri tatminini, yüksek kaliteyi ve daha fazla mal ve hizmet çeşitlemesini zorunlu kılmaktadır. Bu yoğun rekabet ortamı, işletmeleri geleceğe yönelik plan yapmaya yöneltmesinden dolayı özellikle maliyetlerin yönetilmesini ön plana çıkarmaktadır (Karcıoğlu ve Öztürk, 2015: 308). Maliyet liderliği stratejisi, rakiplere göre daha düşük maliyetle, ancak ürün kalitesinden ödün vermeden üretim anlayışına dayanmaktadır. Dolayısıyla işletme, sektördeki en düşük maliyetli üretici olarak kârlılığını yükseltebilmekte ve bu sayede rekabet avantajı sağlayabilmektedir (Mirzayeva ve Türkay, 2016: 75). Yapılan bir başka çalışmada, minimum maliyetle ürün ve hizmet sunumunu daha düşük fiyattan gerçekleştiren işletmelerin rekabet gücü kazanmasının ve değer kavramını oluşturmasının verimliliği artırdığı belirtilmektedir (Yiğit, 2017: 47). Maliyet liderliği, işletmenin sektördeki rakipleriyle kendisini kıyaslayarak ürün kalitesinden ödün vermeden daha düşük maliyet ile rekabet gücü elde etme anlayışına dayanmaktadır (Saldanha, 2019: 3). Kemer (2022: 120) maliyet liderliği ve rekabet kapasitesini konu aldığı bir çalışmada, rekabet ortamının belirleyicileri olarak teknoloji kullanımını, üretim kapasitesini, malzeme ve ekipmanların eksiksiz olmasını, hedef pazar tarafından tanınmasını, ihracat performansını ve maliyet liderliğini belirtmekte ve bunlar arasında en fazla etkinin maliyet liderliğinde olduğunu ifade etmektedir. Literatürde rekabetin hizmet sektöründe hızlı bir şekilde artması ile birlikte hastane yöneticilerinin, gereksiz işlemleri ortadan kaldırarak, manuel işlemleri teknolojiye taşıyarak ve maliyetleri düşürme fikrine odaklanarak rekabet ortamında başarılı olabilecekleri belirtilmiştir (Kurtluk ve Altındağ, 2022: 744).

2.2. Maliyet Liderliği ve Stratejik Yönetim Muhasebesi ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Günümüzde işletmelerin değişen rekabet ortamında karşılaştığı zorlukları yönetebilmesi ve finansal hedeflerine ulaşabilmesi için stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinden yararlanması gerekmektedir. Stratejik yönetim muhasebesi yapısı gereği uzun dönemli planları içermektedir ve rekabetçi ortamda düşük maliyet, toplam kalite yönetimi, tam zamanında üretim, benchmarking, marka değerlendirme, stratejik maliyet yönetimi gibi teknikler kullanarak rekabet üstünlüğünü sağlayabilmektedir.

İşletmeler, çevresinde gelişen ve değişen rekabet koşulları nedeniyle kendi stratejilerini göz önüne alarak muhasebe ve maliyetleme bölümlerinde finansal olan ve finansal olmayan bilgileri mercek altına almakta, bu ortamın gerekliliklerinden biri olan stratejik yönetim muhasebesi konusuna önem vermektelerdir (Şener ve Dirlik, 2012: 6). Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının işletmelerde kullanım oranlarının incelendiği bir çalışmada, kalite maliyetleme, hedef maliyetleme ve stratejik maliyetleme yöntemleri, işletmelerde en çok kullanılan stratejik yönetim muhasebesi araçları olarak belirlenmiştir (Aksoylu ve Akın, 2013: 1011). Bu açıdan ele alındığında, maliyet faktörünün işletmelerin karlılığı açısından büyük öneme haiz olduğu ifade edilebilir. Demir ve Gökçen'in (2013: 19) yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesinin farklı yönlerini açıkladıkları bir çalışmada, stratejik yönetim muhasebesi rakipler üzerinde odaklanmayı gerektirdiği için stratejik karar alma sürecinde maliyet liderliğinin elde edilmesi, stratejik rekabeti sağlayan

bir konu olarak belirtilmektedir. İşletmelerde üretim teknolojileri ve bilgi teknolojilerinin ihtiyaçlar doğrultusunda değişmesi, maliyetlerin hesaplanması yerine yönetilmesi ihtiyacını doğurmuştur. İşletmede dış çevre dikkate alınarak maliyetlerin planlanması ve kontrol edilmesi stratejik yönetim muhasebesinin gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (Yalçın, 2015: 31). Literatürde stratejik yönetim muhasebesinin faydalarının açıklandığı başka bir çalışmada, stratejik yönetim muhasebesinin özellikleri, rakipler hakkında bilgi toplama, stratejik pozisyonun eşleştirilmesi ve maliyet düşürme fırsatları olarak belirtilmekte ve dolayısıyla maliyet liderliğinin rekabetçi ortamda işletmeler için bir avantaj olduğu vurgulanmaktadır (Yalçın, 2015: 3). İşletmelerin maliyet liderliğini elde edebilmeleri için, gelişen teknolojiler ile birlikte gereksiz faaliyetleri ortadan kaldırmaları (yalın üretim) ve çeşitli üretim süreçlerinde en uygun maliyet yönetim tekniklerini uygulamaları gerekmektedir. Bu sayede stratejik yönetim muhasebesi işletmeler tarafından kullanılabilir ve gelecekle ilgili kararlara öncülük edebilecektir (Yılmaz, 2016: 9). Koçyiğit ve arkadaşları tarafından (2019: 64) yapılan bir çalışmada, stratejik kararlar alınırken muhasebe tarafından üretilen bilgilerden yararlanılması gerektiği belirtilmiş, yapılan çalışma sonucunda hastanelerde de benzer bir anlayışın oluşmaya başladığını tespit edilmiştir. Günümüzde değişen koşullarla birlikte işletmelerin yönetim muhasebesinden stratejik yönetim muhasebesine geçişinin nedenleri arasında, küresel rekabetin artması, teknolojik değişim, ürün yaşam sürelerinin kısalması, ticaret koşullarının değişmesi, müşteri memnuniyeti gibi faktörler yer almaktadır. Stratejik yönetim muhasebesini uygulayan işletmeler rekabet avantajı sağlamak ve bu rekabetten karlı çıkabilmek için hem kendi maliyet yapılarını hem de rakiplerinin maliyet yapısını dikkate almaktadırlar (Kayıhan, 2019: 3646).

Sağlık işletmelerinde maliyet artırıcı unsurlar; elde bulundurulması gereken tıbbi cihazların fazlalığı, bekleme sürelerinin uzunluğu, hizmet sunumundaki ortalama kalite standartlarının yüksek oluşu ve uygun tesislerin kurulumunun zorunluluğu şeklinde sıralanabilir. Sağlık sektöründeki bu faktörler doğrudan sağlık turizmine fayda sağlamaktadır. Kendi ülkesinde yüksek maliyetli ve erişilemeyen tıbbi tedaviler nedeniyle başka ülkelere tedavi almak için seyahat eden kişiler, maliyet faktörünün önemli olduğunun en belirgin göstergesidir. Mali tasarruf sağlama çabası, yüksek maliyetli tıbbi teknolojiler, kaynakların etkin kullanılması hedefi, maliyet yönetim stratejisi ve rekabetçi fiyatlar sağlık sektöründe de stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır (Özer, 2021: 210). Sağlık işletmelerinin rekabetçi bir ortamda başarılı olabilmesi için maliyet yönetim stratejilerini etkili bir şekilde kullanmaları, kayıtları doğruyu yansıtacak şekilde tutmaları ve giderleri sürekli izlemeleri gerekmektedir (Şenol, 2023: 123). Tüm bunların bir işletmede başarılı bir şekilde yapılabilmesi, iyi bir muhasebe bilgisine, nitelikli personele ve üst yönetimin açık desteğine bağlıdır. Bu desteğe bağlı olarak nitelikli personeller tarafından uygulanacak stratejik maliyet yönetim teknikleri, maliyet liderliği ve yüksek karlılığı beraberinde getirecek, nihayetinde işletmeler buldukları sektörde yüksek rekabet gücü elde edebilecek ve pazar paylarını arttırabileceklerdir.

3. STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ

Küreselleşme ile birlikte son yıllarda işletmeleri ilgilendiren teknoloji, pazar payı, ekonomik sürdürülebilirlik, kalite ve maliyet gibi kilit konulardaki değişimler gibi temel unsurlar işletmelerin dış

çevresi ile olan rekabet ortamını oluşturmaktadır. Dolayısıyla işletme yöneticisi, rakipleri ve müşterileri göz önüne alarak işletmenin geleceği için karar verme ve uygulama aşamasında stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanmaktadır (Akmeşe, 2018: 4). Stratejik Yönetim Muhasebesi kavramı 1981 yılında Simmonds tarafından literatüre kazandırılmıştır (Cadez ve Guilding, 2008: 836). Stratejik yönetim muhasebesini Yönetim muhasebesinden ayıran temel fark “işletmenin kendisi ve rakip işletmeler hakkında bilgi sahibi olma stratejisi” olarak kabul edilmektedir. Bu kapsamda finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgiler de karar alma sürecinde işletme yöneticilerine yardımcı olmaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi, bir işletmenin dış çevresinde meydana gelen değişikliklere adapte olabilmesi için yönetim fonksiyonlarını muhasebe ile bağdaştırması olarak tanımlanmaktadır (Yüzbaşıoğlu, 2004: 394). Dolayısıyla yönetim muhasebesinden farklı olarak, işletmenin rakiplerini konu aldığı için rekabet ortamı stratejik yönetim muhasebesinin çıkış noktasıdır. İşletme yönetimi, işletmenin geleceğine ışık tutması için iç ve dış çevreyle ilgili bilgileri analiz eden, performansını ölçen, maliyetini azaltan, stratejik plan yapan ve bunların uzun dönemli uygulanmasını karar verilmesini sağlayan stratejik yönetim muhasebesine ihtiyaç duymaktadır (Akmeşe, 2018: 4). Stratejik yönetim muhasebesi işletmelerde planlama ve rekabet stratejisi olmak üzere iki farklı şekilde kullanılmaktadır (Cescon vd., 2019: 607).

3.1. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçları

Literatürde Stratejik Yönetim Muhasebesi araçları, Maliyetleme, Planlama/Performans, Stratejik Karar Verme, Müşteri Muhasebesi ve Rakiplerin Muhasebesi olarak beş ayrı kategoride sınıflandırılmış ve Hedef Maliyetleme, Özellik Maliyetleme (Feature Costing), Değer Zinciri Maliyetleme, Yaşam Seyri Maliyetleme, Kalite Maliyetleme; Benchmarking, Bütünleşik Performans Ölçümü; Marka Değerleme, Stratejik Maliyet Yönetimi, Stratejik Fiyatlama; Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi, Rakiplerin Durumunu İzleme, Rakiplerin Performans Değerlendirmesi; Müşteri Kârlılık Analizi, Müşteri Yaşam Boyu Kârlılık Analizi ve Müşterileri Varlık Olarak Değerleme olarak on altı alt bölümde tanımlanmıştır (Cadez ve Guilding, 2008: 839)

3.1.1 Hedef Maliyetleme

Hedef maliyetleme bir Japon maliyetleme tekniği olarak bilinmektedir. Hedef maliyetleme işletmelerde ürün ya da hizmetin planlanma ve tasarım aşamasında maliyet azaltımını gerçekleştirerek rekabet avantajı elde etmek amacıyla kullanılan stratejik bir maliyet yönetim tekniğidir. Yapılan çalışmalarda hedef maliyetlemede yapılan faaliyetler şu şekilde belirtilmektedir: Yeni ürünün piyasadaki satış fiyatını ve satış hacmini belirlemek, hedef maliyeti belirlemek, işlevsel maliyet analizi yapmak, ürünün maliyetini tahmin etmek, hedef maliyet ile tahmini maliyeti kıyaslamak, maliyet fazlalığı durumunda tekrar maliyet analizi gerçekleştirmek ve son olarak karar vermek (Karcıoğlu ve Öztürk, 2015: 309). Çoklu ürün tasarımı ve planlaması aşamasında kullanılan, temel amacı maliyeti azaltmak olan hedef maliyetlemenin işletmelere sağladığı avantajlar ise, işletmenin çevresi ile bilgi paylaşımı, hızlı ürün geliştirme, müşteri talebine hızlı cevap verme ve sürekli gelişimi sağlaması olarak açıklanmaktadır (Smith, 2007: 467).

Geleneksel yönteminde beklenenden yüksek maliyetlerin oluşması durumunda tasarım evresine geri dönülmektedir. Hedef Maliyetleme Yönteminde maliyet hedefi daha baştan belirlenir ve bu sayede departmanların tamamı üzerinde motive edici bir etki sağlanırken aynı zamanda hedeflere ulaşılması

bakımından zorlayıcı bir etki de söz konusu olmaktadır. İletişimin ve iş birliğinin yüksek düzeyde sağlanması hedeflenen maliyeti işletmenin tamamı için ulaşılması gereken bir hedef haline getirmektedir (Terzi, 2021: 375). Hedef Maliyetleme, pazarın istekleri ile uyumlu bir ürün amaçlamaktadır. Müşterileri istekleri, arzu edilen ürüne müşterinin ödemeye gönüllü olduğu tutar tespit edilmelidir. Bunun için ilk aşamada “kabul edilebilir” satış fiyatı tespit edilmelidir. Kabul edilebilir fiyat uzun vadeli şirket planları ile uyumlu olmalıdır. Hedef kâr belirlendikten sonra, belirlenen hedef kârın hedef fiyattan çıkarılması ile işletmenin maliyet hedefi tespit edilmelidir. İkinci evre işletmenin üretim düzeyine geçmesidir. Bu aşamada tasarımcılar, tespit edilen maliyet hedefine uygun şekilde ürünü tasarlayabilecekleri fikirler üzerine yoğunlaşmalıdırlar. Son aşamada maliyet hedefleri ile uyumlu bir biçimde tasarlanan ürünün bileşenlerinin tedarik edilmesi sürecine geçilmektedir. Tedarik yönetimi de bu aşamada ortaya çıkacak sonuçlardan sorumlu tutulmalıdır. (Terzi, 2021: 377).

3.1.2 Özellik Maliyetleme

Özellik maliyetlemenin ortaya çıkmasındaki temel neden ürün ya da hizmetin özelliklerinin bir maliyet unsuru oluşturmalarıdır. Farklı müşteri talebi ve geniş pazar payı, ürün özellikleri üzerinde etki oluşturarak üretim sürecinde maliyetleri arttırmaktadır. Dolayısıyla bir ürünün üretim sürecindeki özelliklerinin tasarım ve planlama aşamasında maliyetlerinin belirtilmesi işletme yöneticilerine yardımcı olmaktadır (Haapio, 2012: 16).

3.1.3 Değer Zinciri Maliyetleme

Bir ürünün en başından en sonuna kadar olan tasarım, planlama, üretim, satış süreçlerinde ve sonrasında ortaya çıkan faaliyetler değer zinciri olarak nitelendirilmektedir. İşletmelerde rekabet üstünlüğü kazanmak için her bir zinciri oluşturan birincil faaliyetlerin ve destekleyici faaliyetlerin maliyetini yönetmek ve stratejik açıdan analizini yapmak değer zinciri maliyetleme olarak tanımlanmaktadır (Ekinci, 2018: 437). Değer zinciri maliyetleme işletmelere dışardan bakılmasını sağladığı için nerede, ne zaman ve nasıl bir değer arttırabileceğini ve maliyet düşüreceğini belirleme imkânı veren, işletmenin ilişkilerinin daha iyi anlaşılmasını sağlayan stratejik bir analiz aracıdır (Yalçın, 2015: 20).

3.1.4 Yaşam Seyri Maliyetleme

Ürün veya hizmetin en başından en sonuna kadar olan tasarım, üretim ve kullanım ömrünü tamamlaması sürecinde ortaya çıkabilecek belli başlı maliyetleri analiz ederek yönetime yardımcı olan maliyetleme yaklaşımıdır. Yaşam seyri maliyetleme, ürün üretiminden önce, ürün yaşam süresinde ve yaşam süresinin sonrasında oluşabilecek maliyetleri belirlemektedir. Dolayısıyla maliyetlerin ortaya çıktığı en önemli bölüm olan ürünün üretiminden önce hedef maliyetleme ile birlikte kullanılarak işletmenin geleceğini görmesi açısından yönetimin kararlarına ışık tutmaktadır (Aksu ve Apak, 2014: 61).

3.1.5 Kalite Maliyetleme

Kalite maliyetleme unsurları; önleme maliyetleri, değerlendirme maliyetleri, içsel başarısızlık maliyetleri ve dışsal başarısızlık maliyetleri olarak sınıflandırılmaktadır ve işletmede kalite açısından eksik kalan alanları tespit ederek bu alanların geliştirilerek kaliteli üretim yapılmasını sağlamaktadır. Kalite maliyetleme yaklaşımında, önleme ve değerlendirme maliyetleri kaliteye uygun maliyetler olarak

belirtilmekte; içsel başarısızlık ve dışsal başarısızlık maliyetleri ise kaliteye uygun olmayan maliyetler olarak ifade edilmektedir. (Apak, 2018: 32).

3.1.6 Benchmarking (Kıyaslama)

İşletmelerde stratejik yönetim muhasebesi aracı olarak kullanılan kıyaslamanın temel amacı rakip işletmelerin performans ve maliyetlerine ilişkin bilgi ve deneyimlerini öğrenerek rekabet avantajı sağlamaktır (Doğan ve Demiral, 2008: 5). Kıyaslama yalnızca işletme dışı ile ilgili olanaklar sunmakla kalmamakta, aynı zamanda işletme içindeki bölümlerde kıyaslama yaparak işletmeyi en iyi haline getirme imkânı da sunmaktadır.

3.1.7 Bütünleşik Performans Ölçümü

Stratejik yönetim muhasebesinin planlama, kontrol ve performans ölçümü kategorisinde yer alan bütünleşik performans ölçümü, bünyesinde müşteri taleplerini dikkate alan finansal olmayan bilgileri içermektedir (Cadez ve Guilding, 2008: 857).

3.1.8 Marka Değerleme

İşletmenin maliyet anlayışında ve pazar payında stratejik rekabet avantajı için marka yönetimi güçlü bir etkidir. İşletmeler için fayda sağlayan marka harcamaları, marka değerlendirme olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla işletmeler marka değerlendirme ile üretim ve pazarlama hatlarında rakipleriyle kıyaslama yaparak gelecekte oluşabilecek fırsat ve tehditleri belirlemektedir (Guilding vd., 2000: 118).

3.1.9 Stratejik Maliyet Yönetimi

Stratejik maliyet yönetimi adından da anlaşılacağı üzere, işletmenin rekabet konularında ortaya çıkan maliyetlerin yönetimini ifade etmektedir. İşletmelerde alınan kararların, ticari faaliyetlerin, belirlenen hedeflerin, üretilen ürünlerin ve ortaya çıkan maliyetlerin sürdürülebilir rekabetçi avantajı sağlaması için stratejik açıdan değerlendirilmesidir (Horngren vd., 2010: 4).

3.1.10 Stratejik Fiyatlama

Stratejik Fiyatlama temel olarak müşteriye fayda sağlamayı amaçlamaktadır. İşletmelerin fiyatlama sürecinde diğer işletmelerin fiyat bilgilerini, fiyat değişimlerine tepkilerini, fiyat esnekliğini, ölçek ekonomisini ve deneyimlerini analiz etmektedir (Cinquini ve Tenucci, 2007: 8).

3.1.11 Rakiplerin Maliyet Değerlendirmesi

Rakiplerin maliyet değerlendirme, bir işletmenin kendi maliyetlerini rakiplerin birim maliyetleriyle karşılaştırarak, üretim maliyetlerini izlemesini ve ölçek ekonomisini değerlendirilmesini içeren bir maliyet değerlendirme sürecidir (Heinen ve Hoffjan, 2005: 18).

3.1.12 Rakiplerin Durumunu İzleme

İşletmeler stratejik rekabetin gerekliliği olarak rakiplerinin bilgi düzeyini, uygulamalarını, kararlarını ve planlarını izleyerek; rakiplerin amacını, kaynaklarını, davranışlarını stratejilerini, analiz ederek ve tahmin ederek yönetime bilgi sağlama anlayışına dayanmaktadır (Cadez ve Guilding, 2008: 857).

3.1.13 Rakiplerin Performans Değerlendirmesi

Rakiplerin muhasebesi kategorisinde yer alan rakiplerin performans değerlendirme, işletmeye rekabetçi avantaj sağlamada rakiplerinin finansal tablolarını analiz ederek karşılaştırmalı performans değerlendirmesini yapmaktadır (Cadez ve Guilding, 2008: 857).

3.1.14 Müşteri Karlılık Analizi

İşletmelerin mevcut veya hedef müşterisinden elde ettiği kâra değer vermesi, Müşteri Karlılık Analizi yaklaşımını ortaya çıkarmıştır. Müşteriden elde edilen gelir ve sunulan hizmetlerin maliyetinin kısa dönemde analiz edilmesi ve müşterinin ürün yaşam süresi boyunca sağlayacağı gelir ve sunulan hizmetlerin maliyetinin analiz edilmesi, müşteri karlılık analizinin iki farklı boyutunu oluşturmaktadır (Özpeynirci ve Kalaycı, 2016: 23). Dolayısıyla müşteri kârlılık analizi işletme yönetimine stratejik rekabet ortamında müşteriye verilen önemi göstermek açısından yarar sağlamaktadır.

3.1.15 Müşteri Yaşam Boyu Karlılık Analizi

Müşteri yaşam boyu kârlılık analizi, işletme ile müşterinin uzun yılları kapsayan karşılıklı iletişim halinde olduğu stratejik yönetim muhasebesi aracıdır (Cadez ve Guilding, 2008: 857).

3.1.16 Müşterileri Varlık Olarak Değerleme

Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından müşterileri varlık olarak değerlendirme aracı, müşterilerin işletmeye kattığı değerini önemini ortaya koyan, her bir müşteriye farklı uygulama sağlayan yaklaşım olarak tanımlanmaktadır (Cadez ve Guilding, 2008: 857).

4. MALİYET LİDERLİĞİ

Maliyet liderliği, adından da anlaşılacağı üzere maliyetlerde üstünlük elde etmektir. Maliyet liderliğinin amacı, işletmelerde ürün ve hizmet sunumunun kalitesinden ödün vermeden yapılan tüm faaliyetlerin maliyetlerini minimum düzeyde tutmaktır. Bu amaca ulaşmak için ise yöneticilere büyük sorumluluklar düşmektedir. İşletmeler maliyet liderliği stratejisini kullanarak, ulaşmak istediği müşterilerin beklentilerini kalite standartları çerçevesinde müşteride değer algısı oluşturarak rekabet edebilecek düzeyde karşılamalıdır. Bu sayede maliyet liderliği stratejisini uygulayarak sürdürülebilir rekabet avantajını elde edebilmektedir. Dolayısıyla müşteriye düşük maliyetli ürün sunma açısından değer kazandırarak rekabet avantajı elde etmekte ve bunun sonucunda piyasadaki pazar payını ve karlılığını arttırabilmektedir.

Maliyet liderliği stratejisi literatüre Porter'in (1985: 5) çalışmalarıyla girmiştir. İşletmelerin en az maliyet ile en yüksek kapasitede çalışması ve teknoloji ile üretim miktarını artırması maliyet liderliğinin amacı olarak tanımlanmaktadır (Valipour, 2012: 15). Porter maliyet liderliğini elde eden işletmelerin avantajlarını şöyle belirtmektedir: rakiplerine göre daha düşük fiyat uyguladıkları için işletmelerin müşteri tutundurma düzeyi daha yüksektir, yeni işletmelerin pazardan pay almasını zorlaştırırlar, ikame ürün riskiyle daha az karşılaşılır ve tedarikçilere karşı daha güçlü konumdadırlar (Porter,1985: 5). Kendisini rakipleriyle kıyaslayarak maliyet liderliği elde etmek isteyen işletmeler, bütün faaliyetlerinde düşük maliyetli ve kaliteden taviz vermeden ürün ve hizmet sunumunu gerçekleştirmelidirler (Heracleous, 2003: 11). İşletmenin maliyet lideri konumuna ulaşması için piyasada farklı bir izlenimi olmalıdır. Bu izlenimin,

deneyim ve tecrübe, farklı düşünme becerisi, inovasyona açıklık, yüksek pazar payı, kolay erişim, donanımlı üretim tesisi, kaliteli insan kaynağı ve teknoloji kullanımı ile elde edilebileceği açıklanmaktadır (Erkut, 2009: 253). Rekabet ortamında işletmelerin diğer işletmelere göre fark yaratabilmesi ve karlılığını artırabilmesi için, ürün geliştirme, hammadde, reklamcılık, dağıtım ve pazarlama gibi unsurları kullanırken veya tedarik ederken ortaya çıkan maliyetleri en aza indirmesine bağlıdır (Kamaşak, 2010: 49). Maliyet liderliği stratejisi, işletmelerin mal ve hizmetlerinin tasarım ve üretimi hususunda daha ucuz hammaddeye ulaşarak, seri üretimi ve insan kaynaklarının etkin kullanımını sağlayarak rakiplerine göre daha düşük maliyetle sunmasını gerçekleştiren bir strateji çeşididir (Akbaş, 2011: 110). Maliyet liderliği stratejisi, işletmelerin üretim yaparken kaliteden ödün vermeden düşük maliyetle üretim yapması ve diğer faaliyetlerinde maliyetleri en aza indirmesi, aynı zamanda rekabet üstünlüğü elde etmede kullanılan bir yöntem olarak tanımlanmaktadır (Barca ve Esen, 2012: 99). İşletmenin rekabet ortamında fark yaratması, rakiplerinden daha düşük maliyet uygulayarak kar elde etmeyi amaçlaması ile olmaktadır. İşletme, tesislerinin etkin kullanımı, teknolojik araç kullanımı, müşteri odaklı reklam, hedefe uygun pazarlama ve hızlı teslimat ile mümkün olduğunca kaliteli ürün ve hizmet sunarak ortalamanın üzerinde bir kazançta sahip olmalıdır (Altan, 2013: 46). Bir işletmenin içinde bulunduğu yüksek rekabet ortamında maliyet lideri olması için, fiyat ve maliyet arasındaki dengeyi kurarak piyasada üstünlüğü elde etmesi gerekmektedir (Yalçın, 2015: 17). İşletmelerin önemli bir pazar payı elde etmesi, rakiplerine göre daha kolay ulaşılabilen ve daha düşük maliyetli ürünler üretmesi maliyet liderliğinin gereklilikleri arasında sayılabilir (Subrahmanyam ve Azad, 2019: 144). Maliyet liderliği, tesislerden verimli sonuçlar alınmasını, kazanılan deneyimi, maliyet ve gider kontrolünü sıkı takip etmeyi, alışık olunmayan müşteri gruplarından kaçınmayı gerektirmekte ve aynı zamanda araştırma, tasarım, planlama, pazarlama, tanıtım ve satış hacmindeki maliyetleri minimum seviyede tutmayı gerektirmektedir (Özdemir ve Taşçı, 2019: 53). Maliyet liderliği stratejisi, düşük fiyat uygulanmasından daha çok üretim sürecinin her aşamasında maliyetlerin düşürülmesini hedeflemektedir. Bu hedefe ulaşan işletmelerin rakiplerine göre rekabet avantajı daha yüksek olacağı için karlılığının da daha yüksek oranda olacağı belirtilmektedir (Ramazan vd., 2020: 93). Maliyet liderliğini elde etmiş bir işletme; malzeme, makine, teçhizat, sermaye, arazi, kiralar vs. gibi işletmenin üretimdeki her bir aşamada sorumlu olduğu konularda düşük maliyetle faaliyetini gerçekleştirmeli, bunu gerçekleştirirken pazar payını arttırmalı ve kalitesini korumalıdır (Kimiti, 2022: 43). İşletme ürün ve hizmetlerini sunarken kullandığı tüm kaynaklarında ve gerçekleştirdiği tüm faaliyetlerinde minimum maliyeti hedeflerken, piyasa fiyatı ile kendi fiyatı arasındaki farkı da dikkate almalıdır. Bu sayede elde edilecek karda da rakipleriyle arasında, nispi de olsa, bir fark oluşacaktır. (Özdemir, 2022: 51).

Maliyet liderliği kısaca, işletmelerin üretimde ve üretimi ilgilendiren hammadde, ulaşım, teçhizat, malzeme, tanıtım, tasarım, planlama, araç, makine ve teknoloji gibi konularda en az maliyetle faaliyetini gerçekleştirerek rekabet avantajı elde etmesini sağlayan bir strateji türüdür. Rakip firmalara üstünlük sağlamak isteyen işletmeler, yönetim ve uygulama aşamasında bu stratejiden faydalanmak zorundadır.

5. SAĞLIK TURİZMİNDE REKABET GÜCÜNÜN ARTIRILABİLMESİ AMACIYLA STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ TEKNİKLERİNİN MALİYET LİDERLİĞİ BAĞLAMINDA İNCELENMESİ

Dünya genelindeki turizm faaliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturan sağlık turizmi sağlık, yönetim, ekonomi, muhasebe, tanıtım ve rekabet gibi kavramlar ile iç içedir. Bu açıdan gerek devletler gerekse sağlık alanında faaliyet gösteren özel girişimler açısından son derece önemli bir faaliyet alanı olarak görülmektedir. Dolayısıyla bu kavramlar sağlık işletmelerinin hem vatandaşlara hem de sağlık turistine sağlık hizmetini verirken dikkat etmesi gereken konular olarak ortaya çıkmaktadır.

Stratejik yönetim muhasebesi anlayışında, işletmeler rekabetçi ortamda stratejik durumunu güçlendirmeyi amaçlamaktadır. Stratejik yönetim muhasebesi işletme dışı muhasebe analizlerini de kapsadığı için işletmeler, gelişmiş teknoloji, kaliteli ürün sunumu, verimli kaynak kullanımı ile birlikte maliyet azaltma yöntemlerini kullanarak rakipleri karşısında güçlü konumda olmayı amaçlamaktadırlar. Dolayısıyla işletmeler stratejik açıdan etkili olan unsurlardan biri olan maliyet liderliğini elde ederek rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. İşletmenin faaliyet konusuna giren dış unsurların maliyetlerinin azaltılması ile işletmede karlılığın artırılacağı düşünülmektedir. Akbaş (2008:3) değer zinciri maliyeti üzerine yaptığı bir çalışmada, işletmenin dış faktörleri olan tedarikçiler, dağıtıcıları ve müşterileri analiz ederek işletmenin stratejik maliyet yönetimi konusunda güçlü konumda olacağını belirtmektedir. Bu doğrultuda dış faktörlerden yoğun bir şekilde yararlanan sağlık turizmi hizmetini veren işletmelerde, stratejik yönetim muhasebesi araçlarından değer zinciri maliyetleme aracının kullanılması, sağlık turizmi işletmeleri arasında rekabeti artıran bir yöntem olarak ifade edilebilir.

Her işletmede olduğu gibi rekabetin yoğun yaşandığı sağlık işletmelerinde de stratejik rekabet üstünlüğü başarı göstergesidir. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından marka değerlendirme ise işletmenin rekabetçi konumda olmasını sağlayan önemli bir araçtır. Marka değerlemede maliyet yaratan unsurların belirlenmesi, maliyetlerin yönetilmesi, kontrol edilmesi, işletmeye değer katmayan işlemlerin ortadan kaldırılarak maliyetlerin azaltılması, maliyet azaltım tekniklerinin kullanılması ve rakiplerin dikkate alınması işletmeyi stratejik olarak öne çıkaran faaliyetlerdir (Fırat ve Badem, 2008: 218). Dolayısıyla sağlık turizmi işletmelerinde de stratejik yönetim muhasebesinin marka değerlendirme aracı kullanılarak hem maliyet azaltım teknikleri ile maliyet liderliği elde edilebilir hem de bu sayede stratejik açıdan rekabet üstünlüğü sağlanabilir.

Her bir üretim faktörünün maliyet unsuru olarak kabul edildiği hizmet ve üretim işletmelerinde, gereksiz maliyetlerin maliyet azaltım teknikleri kullanılarak ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Bu amaç doğrultusunda Doğdubay ve Sarioğlan'ın (2010: 9) büyük ölçekli otel işletmeleri üzerinde maliyet azaltımını inceledikleri çalışmada, otel işletmelerinin maliyet azaltım tekniklerini kullanması sonucunda mevcut kaynakların en verimli şekilde kullanımının ve yüksek kalitede hizmet sunumunun sağlanarak verimliliğin arttığı belirtilmektedir. Bu bağlamda sağlık işletmelerinin de hizmet işletmesi sınıfına girmesi nedeniyle otel işletmelerinin kullandığı maliyet azaltım tekniklerini kullanabileceği, bu sayede verimlilik artışının sağlanabileceği ve maliyet liderliği için önemli bir anahtar olabileceği göz ardı edilmemelidir.

Dalğar ve diğerlerinin (2019: 394) bir üretim işletmesinde hedef maliyet yöntemi üzerine yaptıkları bir çalışmada, tasarım aşamasında kullanılan hedef maliyetleme yönteminin işletmeye hız, kalite ve güvenilirlik sağladığı; bunun yanı sıra ürünün yaşam seyri boyunca maliyetlerinin de düşürülebileceği tespit edilmiştir. Böylelikle işletmenin rakipleri karşısında stratejik üstünlük sağladığı ifade edilmektedir. Yapılan çalışmalarda, sağlık işletmelerinde de hedef maliyetleme yönteminin kullanıldığı belirtilmektedir.

Ceran ve Özdemir (2013: 476) tarafından yapılan bir çalışmada, sağlık işletmeleri için maliyet unsurlarının yıllık bütçede fazla yer kapladığı belirtilmiştir. Maliyet azaltım tekniklerinin yöneticiler açısından önemi vurgulanmış ve ayrıca maliyet kalemlerinin hedeflendiği gibi belirlenmesinin önemine değinilmiştir. Ayrıca hastaların memnuniyeti göz önünde bulundurulmuş ve sağlık işletmelerinde maliyet azaltım tekniği olarak hedef maliyet yöntemi ve stratejik pazarlama muhasebesinin kullanılmasının verimli sonuçlar doğuracağı ifade edilmiştir. Bu çalışmadan hareketle sağlık turizmi hizmeti veren işletmelerin de hedef maliyetleme ve stratejik pazarlama muhasebesi araçlarını kullanmalarının rekabet avantajı yaratacağı söylenebilir. Sağlık turistine, arzu ettiği hizmet sunulmadan önce tedavi maliyetlerinin belirlenmesi, sonradan ortaya çıkabilecek maliyetlerin öngörülerek engellenmesi müşteri memnuniyetini artıracığından işletmenin tercih sebebi olmasını da sağlayacaktır. Doğru maliyet bilgisi, doğru fiyat ve müşteri memnuniyetinin anahtarı olarak kabul edilmelidir. Bu bağlamda maliyet liderliği hem müşteri memnuniyeti hem de verimlilik açısından işletmeler için vazgeçilemez bir hedef olmalıdır.

Sağlık işletmelerinde hizmet kalitesinin niteliği oldukça önem arz eden bir konudur. Hastanın ihtiyacına göre sunulan hizmetin kalite standartları çerçevesinde olmasının gerekli olduğu ve bu standartların belirlenirken belirli bir maliyetinin olduğu bilinmektedir. Atış ve Kurtlar'ın (2015: 66) hastanelerde kalite maliyetlerini inceledikleri bir çalışmada, sağlık hizmetinin kalitesinde maliyetlerin belirlenmesinin kaynak kullanımı açısından önemli olduğu vurgulanmaktadır. Gereksiz işlemlerin ortadan kaldırılması ile mevcut kaynakların başka işlemlerin çıktısının verimliliğinde kullanılmasının doğru maliyet kavramının belirlenmesi ile oluştuğu şeklinde ifade edilmektedir.

Arı (2018: 344) ürün yaşam seyri maliyet yöntemini konu edindiği bir çalışmada, ürün yaşam seyri maliyetlemenin işletme karlılığı açısından önemli olabileceğini ifade etmiştir. Ayrıca bir üründe kaliteli tasarımın ve hata oranının az (sıfır ya da sıfıra yakın) olmasının sonradan ortaya çıkabilecek maliyetleri de engellediğini tespit etmiştir. Dolayısıyla stratejik yönetim muhasebesi araçlarından biri olan ürün yaşam seyri maliyetleme yönteminin, maliyetleri önleyen bir unsur olarak, sağlık işletmelerinde kullanılmasının önemine vurgu yapmıştır.

Tedavi hizmeti almaya gelen sağlık turistinin sağlık tesisine gelmeden önce alacağı tedavi şeklinin ilgili kişilerce değerlendirilip planlama yapılmasının maliyetleri azaltacağı düşünülmektedir.

Sağlık işletmeleri bireyselleştirilmiş hizmet sunumu gerçekleştirilmesi nedeniyle diğer işletme türlerinden ayrılmakta ve rekabet ortamında üstünlük sağlaması için maliyet ve fiyat konusuna önem vermesi gerekmektedir. Sağlık işletmelerinde rekabet üstünlüğünün gereksiz maliyetlerin ortadan kaldırılarak verimliliğin artırılması ve karlılığın elde edilmesi ile sağlanacağı belirtilmektedir. Doğan ve Yağlı'nın (2019: 474) yalın yönetim anlayışı doğrultusunda maliyet azaltımının yararlarını açıkladığı bir çalışmada, gereksiz maliyetleri ortadan kaldırma veya azaltmanın işletmelerin yalın yönetimi benimsemesi ile oluştuğu

açıklamaktadır. Değer katmayan faaliyet ve unsurların ortadan kaldırılmasını gerektiren yalın yönetim anlayışı, sağlık hizmetlerinde bekleme süresinin kısalması, tetkik ve rapor sonuçlarının hızlanması, iş fonksiyonlarının basitleştirilmesi ve günlük hasta tedavi kapasitesinin artması gibi avantajlar sağladığı için sağlık işletmelerinin rekabet ortamında stratejik olarak güçlü konumda olmasını sağlayabilmektedir.

Kurtlu ve Çakır'ın (2019: 107) konaklama işletmesinde maliyet minimizasyonunu incelediği çalışmasında, maliyet azaltım tekniklerini kullanarak konaklama işletmelerinin de üretim işletmeleri gibi karlılığı artırmak, hissedarlarını ve müşterilerini memnun etmek gibi unsurları amaçlamaktadır. Yapılan çalışmada maliyet azaltım teknikleri ile verimliliğin, kaliteli hizmet sunumunun ve kaynakların etkin kullanımının sağlandığı açıklanmaktadır. Dolayısıyla hizmet işletmesi kategorisinde yer alan sağlık turizmi işletmelerinin de maliyet azaltım tekniklerini kullanarak hem karlılığını hem de verimliliğini artırabileceği düşünülmektedir. Bu sayede maliyet liderliğini de kazanarak stratejik rekabet üstünlüğü sağlayabilecektir.

Deniz ve diğerleri (2021: 56) sağlık işletmelerinde gereksiz maliyetlerin unsurlarını hasta, çalışan ve sağlık işletmesine değer katmayan faaliyetler, atıl kapasite, uzun bekleme süreleri, malpraktis, aşırı stok, gereksiz taşıma/transfer olarak sıralamaktadırlar. Gereksiz işlemlerin ortadan kaldırılması ile maliyetlerde azalma sağlanacağı belirtilmekte ve maliyetlerin azalması ile birlikte sağlık harcamalarının azalacağı, uzun bekleme sürelerinin kısalacağı, etkin ve verimli çıktılar alınacağı ve hasta memnuniyetinin sağlanacağı ifade edilmektedir. Tüm bunların sonucunda ise, sağlık işletmelerinde kalite odaklı hizmet sunumu gerçekleşmekte ve sağlık işletmesinin rakipleri karşısında stratejik üstünlük sağlayacağı belirtilmektedir. Bu görüşe ek olarak Ünlü ve diğerlerinin (2022: 121) sağlık hizmetlerinde kalite kontrol çemberini konu aldıkları bir çalışmada, kalite kontrol çalışmalarının personel üzerinde olumlu etki oluşturacağı, tedavi sırasında hata paylarının azalacağı, tedavi sonrasında olumsuz durumların ortadan kalkacağı, kaliteli hizmet sağlanacağı, hasta ve çalışan memnuniyetinin artacağı ve böylelikle verimlilikte de artış meydana geleceği vurgulanmıştır.

6. SONUÇ

Kişilerin fiziksel, ruhsal ve sosyal yönden tam bir iyilik halinde olması sağlık kavramını açıklamaktadır. Sağlık kurum ve kuruluşlarının, insanların sağlıksız olma halini önleme, tedavi ve rehabilite etme hizmetleri, sağlık odaklı hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Sağlık hizmetlerinden yararlanmak isteyen bireylerin bu eylemi yaşadığı ülkeden başka ülkelere seyahat ederek gerçekleştirmesi Sağlık Turizmi kavramını ortaya çıkarmıştır. Hangi türü olduğuna bakılmaksızın sağlık turizminde hizmet sunumunu, sağlık hizmeti veren kuruluşlarda hizmetin kalitesi, nitelikli personel sayısı, tetkik ve tedavilerde ileri teknoloji kullanımının yaygınlığı, yabancı dil bilgisi, tanıtım ve pazarlama stratejileri, uygun fiyatlı tedavi, ülkenin sağlık sisteminin yapısı ve prosedürü, anlaşmalı kurumlar, hastanelerde bekleme süreleri, destek hizmetlerinin kalitesi gibi unsurlar artırmaktadır. Bu unsurları işletme bünyesinde kaliteden ödün vermeden sağlamanın belirli maliyetleri olduğu açıktır. Kendi ülkesinde yüksek maliyetli ve erişilemeyen tıbbi tedaviler nedeniyle başka ülkelere tedavi almak için seyahat eden kişiler, sağlık sektöründe maliyet faktörünün ne denli önemli olduğunun temel göstergesi olarak kabul edilebilir. Mali tasarruf sağlama arzusu, sürekli değişen ve gelişen tıbbi teknolojiye duyulan ihtiyaç, kaynakların etkin kullanılmasının

gerekliliği ve rekabetçi fiyatlar sağlık sektöründe stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin uygulanmasını zorunlu kılan nedenlerin başında gelmektedir. Sağlık işletmelerinin, rekabetçi bir ortamda başarılı olabilmeleri için maliyet yönetim stratejilerini etkili bir şekilde kullanmaları, muhasebe kayıtlarını doğru şekilde tutmaları ve ihtiyaç duyulan tüm muhasebe tekniklerini en uygun biçimde uygulamaları gerekmektedir. Sağlık işletmelerinin gereksiz maliyetleri ortadan kaldırması, ürün ya da hizmetin kaliteli sunumu için gerek duyulan ve müşteri tarafında önem atfedilen diğer faaliyetlere odaklanabilmeyi de beraberinde getirecektir. Bu sayede çıktısı daha verimli olan hizmetlere yönelerek, stratejik açıdan yoğun rekabet ortamında rekabet üstünlüğü sağlama ve aynı zamanda gereksiz maliyetleri ortadan kaldırarak maliyetleri yönetmede lider konuma ulaşma potansiyeline sahip olunabilecektir.

Bu çalışmada, sağlık turizminde rekabet gücünü arttırmak için maliyet liderliği kapsamında uygulanabilecek stratejik yönetim muhasebesi tekniklerinin incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın amacı doğrultusunda ilk önce maliyet liderliği ve rekabet gücü ile ilgili yapılan çalışmalara, sonrasında ise maliyet liderliği ve stratejik yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmalara değinilmiştir. Daha sonra stratejik yönetim muhasebesi ve maliyet liderliğinin tanımlarına yer verilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise sağlık turizminde stratejik yönetim muhasebesi araçlarını kullanarak maliyet liderliği kazanımı doğrultusunda rekabet üstünlüğü sağlanabileceği tezi, yapılan uygulamalardan hareketle, desteklenmeye çalışılmıştır.

Sağlık işletmelerinde rekabeti oluşturan unsurlar arasında hasta ihtiyaçlarının tam ve net karşılanması, hizmetin hızlı, ulaşılabilir ve yüksek kalitede olması ile birlikte hizmet maliyetlerin azaltılmasının sağlanması yer almaktadır. Rekabet unsurlarının maliyet liderliği bağlamında ele alınması ve tüm üretim faaliyetlerinin bu planlama çerçevesinde yürütülmesi sağlık işletmeleri için sürdürülebilirlik açısından da önemlidir. Yapılan çalışmalar neticesinde elde edilecek maliyet liderliği; işletmelerin düşük maliyetli, ancak yüksek kaliteli hizmet sunmasına ve müşterilerin sunulan hizmetlere hızlı erişmesine fırsat verecektir. Bu bağlamda, maliyet liderliğini elde eden işletmeler, sağlık hizmeti maliyetleri, destek hizmetleri maliyetleri, personel maliyetleri gibi konularda yönetim muhasebesi tekniklerini kullanarak rakipleri karşısında stratejik rekabet üstünlüğü elde edebileceklerdir.

Sağlık sektöründe hizmeti veren işletmelerin rekabet üstünlüğü sağlayabilmeleri yeni teknolojilerin kullanımı, tesis - altyapı yeterliliği, tıbbi malzeme ve ekipmanların eksiksiz olması, sağlık turisti hedef pazar tarafından tanınması gibi unsurların yanı sıra hizmet maliyetlerini azaltarak stratejik açıdan güçlü konumda olabilmelerine bağlıdır. Stratejik yönetim muhasebesi araçlarından özellik maliyetleme, yaşam seyri maliyetleme, kalite maliyetleme, hedef maliyetleme ve değer zinciri maliyetleme gibi çeşitli maliyetleme yaklaşımlarının sağlık işletmelerinde kullanılması, yöneticilere geleceğe yönelik karar almada ve planlamaların yapılmasında öncülük etmekte ve kolaylık sağlamaktadır. Sağlık turizmi işletmeleri çeşitli maliyet yönetim tekniklerini uygulayarak gereksiz maliyetleri azaltarak veya ortadan kaldırarak maliyet liderliği elde edebilmektedirler. Bunun sonucunda bulunduğu sektörde maliyet liderliği konumunu elde ederek rekabet üstünlüğü sağlayabileceklerdir. Bu bağlamda, sağlık sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin stratejik maliyet yönetim tekniklerini uygulamaları, yöneticilerin bu uygulamaları desteklemeleri ve bu alanda uzman akademisyenlerden yararlanmaları önerilmektedir.

KAYNAK

- Ağyar, E. (2006). *Hastane işletmelerinin yönetimi açısından çağdaş maliyetleme yöntemlerinden faaliyet tabanlı maliyetleme ve kalite maliyetlemenin değerlendirilmesi: Bir uygulama.* (Doctoral Dissertation, Akdeniz University (Turkey)).
- Akçagün, E., & Dal, V. (2014). The Use of M.Porter's Generic Strategies in The Turkish Apparel Industry and Strategy Proposals For Companies. *Tekstil ve Konfeksiyon*, 24(2), 151-157.
- Akbaş, H. E. (2008). *Endüstri işletmelerinde değer zinciri analizinin mamul maliyetleri üzerine etkileri ve uygulama örneği* (Doctoral Dissertation, Marmara University (Turkey)).
- Akbaş, H. (2011). Sanayi İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetimi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 4(2), 107-124.
- Akın, B. (2005). Rekabetçi Üstünlük ve Teknoloji: Küresel Bir Yaklaşım. *Verimlilik Dergisi*, 4, 57-80.
- Akmeşe, K. A. (2018). *Konaklama işletmelerinde stratejik yönetim muhasebesi uygulamaları ve bütünlük bilgisi sistemlerinin işletme performansına etkisi* (Doctoral Dissertation, Necmettin Erbakan University (Turkey)).
- Aksu, İ., & Apak, İ. (2014). Yeni Mamul Geliştirme Kararlarında Mamul Yaşam Seyri Maliyetleme Yaklaşımı ve Bir Örnek İşletme Uygulaması. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(48), 235-253.
- Aksoylu, S., & Aykan, E. (2013). Effects of Strategic Management Accounting Techniques on Perceived Performance of Businesses. *Journal of Us-China Public Administration*, 10(10), 1004-1017.
- Altan, A. (2013). Maliyet Liderliği Stratejisi Kapsamında Değer Mühendisliği Tekniğinin Uygulanmasının Bir Model Vasıtasıyla Analiz Edilmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 4(7).
- Apak, İ. (2018). Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının işletmelerin finansal performansı üzerine etkisi (Doctoral Dissertation, Aksaray University (Turkey)).
- Arı, M. (2018). Çevresel Maliyet Yönetiminin Ürün Yaşam Seyri Maliyetleme Açısından İncelenmesi. *Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 336-353.
- Atış, C., & Kurtlar, M. (2015). Bir Kamu Hastanesi İşletmesinde Kalite Maliyetlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Uygulama. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(2), 64-81.
- Ayan, A. (2013). Maliyet Liderliği Stratejisi Kapsamında Değer Mühendisliği Tekniğinin Uygulanmasının Bir Model Vasıtasıyla Analiz Edilmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 4 (7).
- Barca, M., & Esen, Ş. (2012). Rekabet Avantajı Sağlama ve Sürdürmede Stratejik Yaklaşımlar. *e-Journal of New World Sciences Academy*, 7(2), 89-107.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. *Accounting Organizations and Society*, 33 (7-8), 836-863.
- Cescon, F., Costantini, A., & Grassetti, L. (2019). Strategic Choices and Strategic Management Accounting in Large Manufacturing Firms. *Journal of Management and Governance*, 23(3), 605-636.
- Ceran, Y., & Özdemir, Ş. (2013). Sağlık İşletmelerinde Paket İşlem Fiyat Uygulamasının Hedef Maliyetleme Yöntemi ve Stratejik Pazarlama Muhasebesi Açısından Değerlendirilmesi ve Özel X Diyaliz Merkezinde Bir Uygulama. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 13(26), 450-478.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007). Is The Adoption of Strategic Management Accounting Techniques Really "Strategy-Driven"? Evidence From A Survey. Pisa. *Munich Personal Repec Archive*, 1-28.

- Çivi, E. (2001). Rekabet Gücü: Literatür Araştırması. *Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 8(2), 21-38.
- Dalğar, H., Ögünç, H., & Kocaman, G. (2019). Süt Ürünleri Üreten İşletmelerde Hedef Maliyetleme Yönteminin Uygulanması. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 12(2), 377-396.
- Demir, M. (2009). Uluslararası ticaret performansı açısından yeniliğin önemi: Türkiye imalat sanayi örneği (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Demir, V., & Gökçen, B. (2013). Stratejik Yönetim Muhasebesi ve Vergi Planlaması İlişkisi: Vergi Planlamasına Dayalı Maliyetleme VPDM. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (41), 17-32.
- Deniz, D., Ünlü, T. N., & Sevimli, E. (2021). Sağlık Kuruluşlarında Yalın Yönetim ve Yalın Uygulama Örnekleri. *Sağlık Performans ve Kalite Dergisi*, 18(1), 41-60.
- Doğan, N. Ö., & Yağlı, B. Ş. (2019). Sağlık Sektöründe Yalın Düşünce: Bir Literatür Derlemesi. *Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi*, 22(2), 467-490.
- Doğan, S., & Demiral, Ö. (2008). İşletmelerde Stratejik Yönetimin Etkinliğini Artırmada Önemli Bir Araç: Kıyaslama. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 4 (7), 1-22.
- Doğdubay, M., & Sarıoğlan, M. (2010). Büyük Ölçekli Otel İşletmelerinin Yiyecek-İçecek Ünitelerinde Maliyet Azaltılması ve Maliyet Azaltılmasında Kontrol Sistemlerinin Uygulanabilirliği. *Verimlilik Dergisi*, (4).
- Ekinci, M. A. (2018). Stratejik Yönetim Muhasebesi Kapsamında Ürün Yaşam Süreci Maliyetlemenin Diğer Maliyetleme Teknolojileri ile İlişkileri. 2. *Uluslararası Türk Dünyası Eğitim ve Sosyal Bilimler Kongresi*
- Erkut, H. (2009), *Yönetimin Kanatları: Stratejik Yönetimin Temelleri*, İstanbul: Yalın Yayıncılık.
- Fırat, D., & Badem, A. C. (2008). Marka Değerleme Yöntemleri ve Marka Değerinin Mali Tablolara Yansıtılması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (38), 210-219.
- Guilding, C., Cravens, K. S., & Tayles, M. (2000). An International Comparison Of Strategic Management Accounting Practices. *Management Accounting Research*, 11(1), 113-135.
- Haapio, J. (2012). Feature-Based Costing Method For Skeletal Steel Structures Based on Process Approach.
- Heinen, K. C., & Hoffjan, A. (2005). The Strategic Relevance of Competitor Cost Assessment - an Empirical Study of Competitor Accounting. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 3(1), 17-33.
- Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M., Rajan, M., Ittner, C., & Baldwin, A. A. (2010). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 789-790.
- Kahveci, E. (2013). İhracat Performansı Ölçütleri ve İhracat Performansını Etkileyen Faktörler. *Verimlilik Dergisi* 1, 43-74.
- Kamaşak, R. (2010). Jenerik Karşılaştırma Sisteminin İşletme Karlılığı ve Pazar Performansına Etkisi. *Yönetim-İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, 21 (65).
- Karcıoğlu, R., & Öztürk, M. (2015). BİST' e Kayıtlı Sanayi İşletmelerinde Hedef Maliyetleme ve Kaizen Maliyetlemenin Uygulanma Düzeyinin Belirlenmesi. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(1), 307-328.
- Kayıhan, B. (2019). Stratejik Yönetim Muhasebesi Tekniklerinden Marka Değerleme ve Bir Uygulama. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (4): 3630-3650.

- Kemer, O. B. (2022). İhracat Davranışları ve Maliyet Liderliği Stratejisinin İşletmenin Rekabet Kapasitesine Etkisi: Bir Uygulama. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 108-132.
- Kimiti, P. (2022). Cost Leadership Strategy and Performance of Milk Processing Firms in Kenya. *Kenyatta University D*, 86.
- Koçyiğit, S. Ç., Doğan, E., & Sula H. H. (2019). Hastane İşletmelerinde Stratejik Maliyet Yönetiminin Uygulanabilirliğini Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Özel Hastaneler Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 18(56), 63-85.
- Kurtlu, A., & Çakır, Ş. (2019). Konaklama İşletmelerinde Maliyet Minimizasyonu Sağlamada Kaizen Maliyetlemenin Rolü. *Safran Kültür ve Turizm Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 93-110.
- Kurtluk, E., & Altındağ, E. (2022). Rekabet Stratejilerinin Özel Hastane Performansına Etkisi. *Verimlilik Dergisi*, (4), 741-754.
- Mirzayeva, G., & Türkay, O. (2016). Rekabet Stratejilerinin Değerlendirilmesi: Bakü'deki Otel İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. *Uluslararası Türk Dünyası Turizm Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 74-83.
- Okutmuş, E., & Kahveci, A. (2015). Maliyet Liderliği Stratejisi Boyutunda Demontaj Analizi Yöntemi İle Maliyet Minimizasyonunun Sağlanması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(3), 539-558.
- Özdemir, A. (2022). Porter Jenerik Rekabet Stratejileri: Türkiye Perakende Market Zincirleri. *Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(4), 50-59.
- Özdemir, B., & Taşcı, D. (2019). Kaynak Temelli Görüş Ekseninde Örgütsel Yapı Maliyet Liderliği Stratejisi İlişkisi: Türkiye'nin İlk 1000 Büyük Sanayi Kuruluşu'nda Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (42), 180-190.
- Özer, Ö. (2021). Stratejik yönetim muhasebesi araçlarının hastane performansına etkisi: Şanlıurfa örneği (Doctoral Dissertation, Hasan Kalyoncu University (Turkey)).
- Özpeynirci, R., & Kalaycı, E. (2016). Bankalarda Müşteri Karlılık Analizi: Bir Alan Araştırması. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 21-36.
- Porter, M. E. (1985), *Competitive Advantage*, New York: Free Press, pp. 250-270
- Ramazan, K., Öncü, M. A., & Mesci, M. (2020). Maliyet Liderliği Stratejisi İle İşletme Performansı Arasındaki İlişkide Örgütsel Öğrenmenin Aracılık Etkisi: Seyahat Acentaları Üzerine Bir Çalışma. *Ekonomi Kültürü ve Toplum Dergisi*, (62), 323-343.
- Saldanha, E. S. (2019). The Mediation Effects of Business Strategy on The Relations Between Industrial Competition and Performance. *Timor Leste Journal of Business and Management*, 1, 1-11.
- Subrahmanyam, S., & Azad, S. (2019). Carrefour's Competitive Strategy–Cost Leadership and Differentiation: A Case Study. *Pacific Business Review International*, 11(8), 137-145.
- Şener, R., & Dirlik, S. (2012). Stratejik Yönetim Kapsamında Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının Kullanım Düzeyi Üzerine Ampirik Bir Araştırma. *31. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (S. 93-123). Muğla: İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü.*
- Şenol, A. (2023). Sağlık Turizminin Muhasebe Stratejileri Açısından İncelenmesi. *Sosyal, İnsan ve İdari Bilimlerde Yenilikçi Çalışmalar*, 117-133.
- Terzi, A. (2021). Hedef Maliyetleme Uygulamalarında Yaşanan Sorunlar ve Çok Boyutlu Nedenleri Üzerine Bir Tartışma, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14 (1), 363-395.
- Terzi, A. (2022). Stratejik Maliyet Yönetimi ve Türkiye'deki Sağlık Kurumlarında Uygulanmasının Gerekliği Üzerinde Bir Çalışma. Öztay, O.H. ve Sarıbaş, S. (Ed.), *Sosyal Bilimler Alanındaki Gelişmeler 1* içinde (ss. 46 – 66). Duvar Yayınları; İzmir.

- Ünlü, T. N., Sevimli, E., & Deniz, D. (2022). Kalite Kontrol Çemberi Üzerine Kavramsal Bir Çerçeve ve Sağlık Hizmetlerinde Uygulamaları. *Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi*, 8(1), 112-124.
- Valipour, H., Birjandi, H., & Honarbakhsh, S. (2012) “The Effects of Cost Leadership Strategy and Product Differentiation Strategy on The Performance of Firms”, *Journal of Asian Business Strategy*, 2(1), 14-23.
- Yalçın, S. (2015). Rekabet Avantajı Sağlamada Stratejik Maliyet Yönetiminin Muhasebe Uygulamalarıyla İlişkileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (15).
- Yalçın, S. (2015). Ürün Tasarım ve Ürün Hayat Seyrinde Maliyetlerin Stratejik Yönetimi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (23).
- Yılmaz, B. (2008). Hastane İşletmelerinde Rekabet Üstünlüğü Sağlamada Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme Yönteminin Rolü. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8(15), 301-318.
- Yılmaz, R. (2016). Global Boyutlu Rekabet ve Stratejik Yönetim Muhasebesinde Yeni Trendler (New Trends in Strategic Management Accounting and Global-Scale Competition). *Osmaneli-Bilecik/Turkey*.
- Yiğit, S. (2017). İşletmelerde Yeni Ürün Geliştirmenin Rekabet Avantajı Yaratılması Açısından Değerlendirilmesi ve Cam Sektöründe Bir Uygulama, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Girişimcilik Dergisi*, 2 (Güz), 43-54.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde Stratejik Yönetim ve Planlama Açısından Stratejik Maliyet Yönetimi ve Enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (12), 387-410.