

Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi Alanında Bibliyometrik Bir Analiz (A Bibliometric Analysis in the Field of Management Accounting in Health Services)

Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT^a  ^a Semra ALTSOY^b  ^b

^a Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF Sağlık Yönetimi Bölümü, Ankara, Türkiye. seyhan.cil@hbv.ed.tr

^b Avrasya Üniversitesi, SHMYO Optisyon Programı, Trabzon, Türkiye. semraksoy@hotmail.com

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Sağlık hizmetleri Hastaneler Yönetim muhasebesi	Amaç – Günümüzde hastaneler, sağlık hizmeti sunmalarıyla birlikte, işletmecilik faaliyetlerinin de gerçekleştiği yerler haline gelmiştir. Bu durum beraberinde yönetim muhasebesinin sağlık kurumlarında daha da mühim hale gelmesine sebebiyet vermiştir. Bu çalışmanın amacı sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili bilimsel çalışmaların sayısal veri açısından incelenerek alanla ilgili bilimsel çalışmaların durumunun gözler önüne serilmesi ve eksiklerin belirlenerek önerilerde bulunulmasıdır.
Gönderilme Tarihi 5 Mart 2021 Revizyon Tarihi 22 Nisan 2021 Kabul Tarihi 15 Haziran 2021	Yöntem – Çalışmada Web of Science veri tabanında 1975-2020 yılları arasında yayımlanan sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmalar belirlenirken topic'te "health (sağlık) "management accounting (yönetim muhasebesi)" ve "hospital (hastane) "management accounting (yönetim muhasebesi)" ifadesi bulunan çalışmalar değerlendirme kapsamına alınmıştır. Bu bağlamda 152 adet çalışmaya ulaşılmıştır. Bu çalışmalardan 35 tanesinin topic'lerinde ortak kelimelerin olmasından dolayı iki grupta da yer aldığı görüldüğünden dolayı bu 35 çalışmaya tek grupta yer verilerek 117 çalışma analize dahil edilmiştir. Çalışma bibliyometrik analiz yöntemiyle yapılmıştır.
Makale Kategorisi: Araştırma Makalesi	Bulgular – Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmalar en çok "Yönetim" bilim dalında, en fazla "2015" yılında, en fazla "Makale" türünde, en fazla "Baran W", "Colella Wg", "Macinati Ms" ve "Pilli Sp" adlı yazarların çalışma yaptığı, en fazla çalışma yapılan ülkenin "ABD" olduğu ve en fazla "İngilizce" dilinde çalışma yapıldığı görülmüştür.
	Tartışma – Ulaşılan bulgular sonucunda; sağlık hizmetlerinde ve hastanelerde yönetim muhasebesi ile ilgili çalışma sayılarının yetersiz olduğu görülmüş olup, bu nedenle ilgili alanda daha fazla akademik çalışma yapılması önerilmektedir.
ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Health services Hospitals Management accounting	Purpose – Today, hospitals, as well as being institution that provides health services, have become organizations where business activities are also very important. This situation caused management accounting to become even more important in health institutions. The aim of this study is to examine the scientific studies on management accounting in health services in terms of numerical data, to reveal the status of scientific studies in the field and to make recommendations by determining the deficiencies.
Received 5 March 2021 Revised 2 April 2021 Accepted 15 June 2021	Design/methodology/approach – In this study, studies on management accounting in health services published between 1975-2020 in the Web of Science database were included. While the studies were determined, the studies with the expressions "health "management accounting"" and "hospital "management accounting"" published in the topic were included in the evaluation. In this context, 152 studies have been reached. Since 35 of these studies have common words in their topics, these 35 are included in one group and 117 studies have been included in the analysis. The study was carried out using bibliometric analysis method.
Article Classification: Research Article	Findings –Studies related to management accounting in health services are mostly in the field of "Management", the most in "2015", the most in the "Articles" type, the most in "Baran W", "Colella Wg", "Macinati Ms" and "Pilli Sp". It has been observed that the country where most of the studies have been done is "USA" and that the most studies are done in "English".
	Discussion –In the findings reached; It has been observed that the number of studies on management accounting in health services and hospitals is insufficient, and more academic studies are recommended.

Önerilen Atıf/ Suggested Citation

Çil Koçyiğit, S., Altsoy, S. (2021). Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi Alanında Bibliyometrik Bir Analiz, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13 (2), 1384-1396.

1. GİRİŞ

Yönetim muhasebesi hem genel muhasebeden hem de maliyet muhasebesinden elde edilen verilerle yeni veriler üreterek, işletme yöneticilerinin karar almasında ihtiyaç duydukları sayısal bilgileri sağlayan muhasebe bölümüdür (Sevilengül, 2005: 21). Yönetim muhasebesinde, işletmenin geçmiş verilerinden hareketle geleceğe yönelik kararlar alınırken, planlar oluşturulurken, bütçeler hazırlanırken gereken bilgiler üretilir ve işletme yönetimine sunulur (Çil Koçyiğit, 2020: 22).

Son yıllarda sağlık sektörüne özel sektörün yoğun bir şekilde girmiş olması ve artan rekabetin etkisiyle beraber sağlık hizmetlerinin istenilen kalitede en düşük maliyetle ve maksimum fayda ile sunabilmesini ve artan maliyetlerin yönetilmesini gerekli kılmaktadır. Bu da kıt olan sağlık hizmeti sunan kuruluşların kaynaklarının optimum düzeyde planlanarak kullanılmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda sağlık hizmetlerinde profesyonel bir yönetim muhasebesi ihtiyacı gün geçtikçe daha da artmaktadır. Bu durum beraberinde yönetim muhasebesi alanında bilimsel çalışmaların yapılmasını kaçınılmaz hale getirmiştir. Konunun öneminden dolayı; sağlık hizmeti verilen kurumlarda yönetim muhasebesiyle ilgili çalışmaların bibliyometrik analizinin yapılarak, sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi uygulamalarına ilişkin literatürdeki durumun ortaya konulması amaçlanmıştır.

Literatür incelendiğinde “sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi” ile ilgili bilimsel çalışmaların analizlerinin yapıldığı bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Yapılan bu çalışma “sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi” ile ilgili yapılan birçok çalışmanın sayısal verilerinin bir çalışmada özetlenmesi şeklinde olacağı için önemlidir. Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili bilimsel çalışmaların ortaya konulmasının, alanında ilerlemenin tespit edilmesine, varsa sorun veya eksikliklerin saptanmasına katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmada Web of Science veri tabanında 1975-2020 yılları arasında yayımlanan sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmalara yer verilmiş olup, topic’te (başlık, özet ve anahtar kelimelerde) “health "management accounting"” ve “hospital "management accounting"” kelimeleri bulunan çalışmalar kapsama alınmıştır. Bu kapsamda 117 çalışma analize dahil edilmiştir. Çalışma bibliyometrik analiz yöntemiyle yapılmıştır.

2.KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Muhasebe kavramı elli yıl önce, ekonomik bilgileri tanımlama, ölçme ve aktarma süreci olarak tanımlanmıştır. Muhasebe uzmanları o zamandan beri ekonomik bilgilerin karar vermeye etkisinin olduğunu düşünmektedirler (Bhimani, 2020: 9). Muhasebe, bir işletmedeki mali nitelikte işlem ve olayları sistemli bir şekilde kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, raporlayan ve bu bilgileri yorumlayarak finansal bilgi kullanıcılarına sunan bir bilgi sistemidir. Genel olarak; genel muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, ihtisas muhasebesi vb. olmak üzere türleri bulunmaktadır. Yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerine işletme yönetiminin gelecekle ilgili alacakları kararlarda ihtiyaç duydukları bilgi ve raporları düzenleyen ve yorumlayan bir muhasebe türüdür (Bozdemir, 2019: 36).

Maliyet verilerinin yönetim kararlarında 1850’li yıllardan itibaren kullanıldığı ancak bu verilerin finansal muhasebe kayıtlarında bütünleştirilmesi ve maliyet muhasebesi şeklinde adlandırılmasının 1920’li yıllara dayandığı söylenebilir. Yönetim muhasebesi ile maliyet muhasebesinin ayrılması ise 1950’li yıllara doğru olmuştur. Yönetim muhasebesi uygulamalarının tarihsel süreçte beş aşamada meydana geldiği kabul edilmektedir. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir (Köse ve Ağdeniz, 2018: 510):

- 1812-1920: Süreçler İçin Muhasebe
- 1920-1950: Maliyet Muhasebesi
- 1951-1980: Yönetsel Muhasebe
- 1980’ler: Kurumsal Maliyet Yönetimi
- 1990’lar: Değere Dayalı Yönetim (Köse ve Ağdeniz, 2018: 521).

Yönetim muhasebesinde veri kalitesi kritik öneme sahiptir. Bilgi sistemleri, yönetim muhasebesi alanı için veri sağlar. Bilgi sistemleri, büyük miktarlarda veri toplama, saklama, organize etme, işleme ve dağıtma yetenekleri nedeniyle kuruluşlar tarafından tercih edilmektedir. Bu durum yönetim muhasebecilerine çok

farklı kaynaklardan veri toplama, verileri birleştirme ve verileri yorumlama gibi konularda yarar sağlamaktadır (Knauer, Nikiforow and Wagener, 2020: 97-98). Yönetim muhasebesi sistemlerin sağladığı bilgi türü karar verme kalitesini belirlemektedir. Yönetim muhasebesi sistemi sadece bir bilgi sağlama aracı değil, aynı zamanda üst düzey yöneticilere karar vermeyi kolaylaştırmak için güncellenmiş, güvenilir ve erişilebilir bilgileri sağlayan bir sistemdir (Vásquez and Naranjo-Gil, 2020: 2-3). İş hedefleri, operasyonel süreçler ve karar verme gibi konularda karmaşıklıkların artması, birçok işletmede yeni yönetim muhasebesi yaklaşımlarının (faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, dengeli puan kartları, standart maliyetleme sistemleri vb.) kullanılmasında etkili olmuştur (Bhimani, 2020: 12). Yapılan çalışmalar yönetim muhasebesi alanının önemli ölçüde geliştiğini ortaya koymaktadır. Yönetim muhasebesinin odak noktası, maliyet muhasebesinden hedef maliyetleme ve dengeli puan kartı gibi yaklaşımlara doğru kaymıştır (Balstad and Berg, 2020: 357).

Son zamanlarda sağlık kurumlarının sayısının ve sağlık harcamalarının arttığı görülmektedir. Hastaneler, sürekli hizmet sunma özelliğine sahip kurumlardır. Hastane hizmet maliyetlerinin yönetimini güçleştiren faktörler: hastanelerin çok fazla gider yerine sahip olması, sağlık hizmetlerinin çeşitliliğinden dolayı girdi ve çıktısının fazla olması, kompleks bir yapıya sahip olması şeklinde sayılabilir. Hizmet maliyetlerinin doğru tespit edilmesi ve sistemlerin verimli bir şekilde kullanılması mühim bir mesele durumuna gelmiştir. Gelişen teknoloji mevcut kullanılan cihazların değişmesini beraberinde getirmiş ve bu da genel üretim giderlerinin toplam maliyetler içerisindeki payının artışı sonucunu doğurmuştur. Endirekt maliyetlerdeki artış maliyet kontrolünün yapılmasının zorlaşmasına neden olmuştur. Maliyet bilgilerinden faydalanarak yönetsel kararların alınabilmesi için gider dağıtımının kusursuz yerine getirilmesi zorunludur. Yönetimin karar almasını kolaylaştırmak için maliyet muhasebesindeki işleyişin sistematik olması gerekmektedir (Şener, 2018: 157).

Sağlık kurumlarında hekimler tıbbi alanda (mesleki donanımları sebebiyle) kolay bir şekilde kararlar alabilirler fakat mali konularda bu kararları almakta zorlanmaktadırlar. Dolayısıyla bu alanda bu görevleri yerine getirebilecek çalışana gereksinim duymaktadırlar. Yönetim muhasebesi birimleri, bu ihtiyacı karşılamak amacıyla kullanıldığında, yöneticiler için önemli görevler yerine getirebilmektedir. Sağlık kurumlarında başhekimin her bir mali süreci yürüten başhekim yardımcılarında koordinasyon görevini üstlenmek zorunda kalması, zaten idari, tıbbi ve temsil yükünü üstlenen başhekim için başka bir iş yüküne dönüşebilmesi neticesinde yönetim muhasebesi birimi, işletme amaçları çerçevesinde ilgili birimler arası koordinasyonu sağlama görevini üstlenmiştir. Bununla birlikte yönetim muhasebesi birimi, kurumda belirli bir zaman içinde işe başlayan ve işten ayrılan personellerin devir oranını ve hastane açısından bu durumun oluşturacağı negatif etkilere karşı kurumsal ve mali hafızanın sürdürülmesi görevini de yerine getirebilmektedir (Erdoğan, 2018: 188).

Sağlık hizmetlerinin verildiği kurumlarda yönetim muhasebesine duyulan ihtiyacın gün geçtikçe artması, yönetim muhasebesi alanında bilimsel çalışmaların yapılmasını gerektirmektedir. Bu konunun öneminden dolayı; sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesiyle ilgili çalışmaların bibliyometrik analizinin yapılması uygun görülmüştür.

Bibliyometri terimini Pritchard (1969) ilk olarak, kitaplara ve diğer iletişim araçlarına, matematiksel ve istatistiksel yöntemlerin uygulanması şeklinde tanımlamıştır. Bibliyometrik araştırmalarda, çalışmaların belirli özelliklerinin analiz edilmesi neticesinde bilimsel bulgulara ulaşılmaktadır. Bu teknik aracılığıyla bir alanda yayımlanmış çalışmaların; yılı, konusu, yazar ve kaynakça sayısı, atıfları, yayımlandığı dergi, kullandığı araştırma yöntemi gibi bulgular elde edilir (Boyacıoğlu ve Elmas, 2020: 35) Bibliyometri; yapılan birçok çalışmanın yalnızca bir çalışmada özetlenmesi anlamına gelmektedir. Bibliyometrik yaklaşımın nesnel olması alanın durumunu daha net bir değerlendirmeye tabi tutması açısından önem arz etmektedir (Düşmezkalender ve Metin, 2019: 814-815).

Bibliyometrik analiz; herhangi bir çalışma alanındaki araştırmacıları kısa bir sürede en etkin okuma seviyesine ulaştıran bir tekniktir. Aynı zamanda literatürün makro açıdan incelenmesine imkan veren bir tekniktir. Bir takım konularda yazılan bilimsel çalışmaların özelliklerini ve atıf durumunu inceleyen niceliksel yöntem bibliyometrik analiz olarak da adlandırılabilir.

Bibliyometri sayesinde belirli bir araştırma alanındaki son gelişmeler, araştırma yönleri ve en fazla seçilen konular açığa çıkmaktadır. Bunlara ek olarak bibliyografik analiz, dergilerin, ülkelerin ve kurumların

performanslarını değerlendirmek maksadıyla sıkça kullanılan bir yöntem olma özelliğine de sahiptir (Bozdemir ve Çivi, 2019: 60).

Bibliyometrik çalışmalar neticesinde sağlanan veriler ilgili bilim alanında ilerlemenin yönünün tespit edilmesine, varsa sorun veya eksikliklerin saptanmasına yardımcı olmaktadır (Polat, Saraçoğlu ve Duman, 2019: 46). Bu çalışmalar, belirli ilgi alanlarının tanınmasına ve çalışılmamış alanların tespitine katkı sağladığından dolayı da yaygın olarak kullanılmaktadırlar (Savrun ve Mutlu, 2019: 373).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Yapılan yerli ve yabancı literatür taraması sonucunda, yönetim muhasebesi ile ilgili bibliyometrik analizlerin yapıldığı görülmüş olup, sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi alanında bibliyometrik analiz yapılan çalışmalara ise rastlanılmamıştır.

Aşağıda yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan bibliyometrik analiz çalışmalarına yer verilmiştir.

Dönmez, Karausta ve Ersoy (2011) tarafından yapılan çalışmada; 1970-2008 yılları arasında Social Sciences Citation Index (SSCI)'te yer alan dergilerde, faaliyet tabanlı maliyetleme, hedef maliyetleme, yaşam boyu maliyetleme, kaizen maliyetleme ve kalite maliyetleri konuları ile ilgili literatür taramasının yapılması amaçlanmıştır. Çalışma sonucunda; makalelerin 119 farklı dergide yayınlandığı, 233 çalışmanın büyük bir çoğunlukla doğrudan muhasebeyle ilgisi olmayan dergilerde yayınlandığı görülmüştür. Çalışmaların önemli bir kısmının iki yazarlı çalışmalardan oluştuğu ve çalışmalara katkı sağlayan yazarların önemli bir kısmının A.B.D. yer alan kurumlarda çalıştığı tespit edilmiştir.

Beuren, Machado ve Dal Vesco (2015) tarafından yapılan çalışmada 2001-2010 yılları arasında uluslararası bir muhasebe dergisinde yayınlanan yönetim muhasebesi alanındaki bilimsel çalışmalar; destekleyici teoriler, incelenen konular, araştırma yöntemleri, baş yazarlar açısından incelenmiştir. Bu çalışmada sosyometrik ve bibliyometrik analizler, "Management Accounting Research" dergisinde 2001-2010 yılları arasında yayınlanan 197 makale üzerinde gerçekleştirilmiştir. Bu derginin analiz için seçilmesi, benzer bir çalışma yapan Scapens ve Bromwich'in (2001) araştırmalarına süreklilik sağlamaktadır. Sonuçlar, önceki araştırmaların bulgularıyla bazı benzerlikler taşımakta ve özellikle yeni araştırma konuları açısından yeni gelişmeleri ortaya koymaktadır.

Petera (2017) tarafından yapılan çalışmada amaç; yüksek kaliteli dergilerde stratejik yönetim muhasebesi alanındaki araştırmaları haritalama tekniğiyle ortaya koymaktır. Bu amacı gerçekleştirmek için makalede bibliyometrik analiz ve içerik analizi yöntemleri kullanılmıştır. Yüksek kaliteli dergi makalelerinin bibliyometrik analizi temelinde (Scopus ve Web of Science Core Collection'da indekslenen) temel bibliyometrik özellikler ölçülmüştür.

Akgün ve Karataş (2017) tarafından yapılan çalışmada; "Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi"nde 2000-2016 döneminde yayımlanmış 380 makalenin bibliyometrik özelliklerine bakıldığında; Maliyet-Yönetim Muhasebesi ve Denetim alanlarındaki konulara ağırlık verildiği, Dokuz Eylül, Ankara ve Gazi Üniversitelerinin en fazla adres gösterilen kurumlar olduğu, en çok yerli kaynaklara atıf yapıldığı, en fazla yardımcı doçent unvanına sahip yazarların katkı yaptığı gibi sonuçlar elde edilmiştir.

Tosunoğlu ve Cengiz (2017) tarafından Türkiye'deki yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmaların genel profilinin değerlendirilmesi amacıyla yapılan çalışmada; "maliyet yönetimi", "maliyet muhasebesi" ve "performans ölçümü ve değerlendirme" konuları ile ilgili çalışmaların çoğunlukta olduğu tespit edilmiştir. Çalışmalarda çoğunlukla firmalara odaklanıldığı, ikincil veri kaynağı tercih edildiği ve çoğunlukla örnek olay çalışması yönteminin kullanıldığı görülmüştür.

Bozdemir ve Çilhoroz (2019) tarafından yapılan çalışmada Web of Science akademik yayın veri tabanı incelenerek hastane işletmelerinde maliyet analizi ile ilgili bilimsel çalışmalar analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda bibliyografik eşleştirme sonuçlarına göre en fazla eşleştirme yapılan; Doküman; Weisbrod, 1980, Kaynak; Pharmacaecenomics, Yazar; Reynolds, Drew, Organizasyon; Univ Groningen, Ülke; ABD olduğu görülmüştür.

Balstad ve Berg (2020) tarafından yapılan çalışmada; hangi dergilerin yönetim muhasebesi araştırmalarını yayınladığı ve bu dergilerde en çok hangi kaynaklardan alıntı yapıldığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda en çok alıntı yapılan derginin AOS, ardından ise MAR olduğu görülmüştür.

Lucas (2020) tarafından yapılan çalışmada amaç; hem en çok çalışılan terimleri hem de yönetim muhasebesi bilimsel yayıncılığındaki yeni eğilimleri ortaya koymak olmuştur. Bu çalışma, yüksek lisans bilimsel yayınlarının hem geleneksel hem de güncel terimleri üzerine bir bibliyometrik çalışmadan oluşmaktadır. Araştırma sonucu; "maliyetler", "bütçeler" ve "performans değerlendirmeleri" gibi terimlerin en çok çalışılan ifadeler olduğunu göstermektedir.

Zor (2020) tarafından yapılan çalışmada amaç, Türkiye’de yönetim muhasebesiyle ilgili çalışmaların eksik taraflarını belirlemek ve gelecekte yapılacak çalışmalar için çözüm önerileri sunmaktır. Türkiye’de yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmaların uluslararası çalışmaların nispeten gerisinde olduğu görülmüştür. Güncel olmayan konuların çalışılması, yapılan çalışmaların teorik dayanaklardan mahrum olması, literatür incelemelerinin yerinde olmayışı ve bulguların yapılacak çalışmalara katkı sağlayacak nitelikte olmaması gibi sonuçlara ulaşılmıştır.

4.YÖNTEM

Bu çalışma sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi alanında 1975-2020 yılları arasında yayımlanan çalışmaların bibliyometrik açıdan incelenerek alandaki son 45 yıldaki eğilimin ortaya konulması amacıyla yapılmıştır.

4.1.Araştırmanın Modeli

Bu çalışmada araştırma kapsamında belirlenen veri tabanı doküman analizine tabi tutularak, nitel bir çalışma gerçekleştirilmiştir.

4.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini **yönetim muhasebesi** konusunda yayınların bulunduğu Web of Science veri tabanında yer alan çalışmalar oluşturmaktadır. Araştırmaya Web of Science veri tabanında 1975-2020 yılları arasında yayımlanan sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmalar dahil edilmiştir. Araştırmada örneklem sınırlandırmasına gidilmemiş, evren kapsamında ulaşılan bütün çalışmalara yer verilmiştir. Sözkonusu çalışmalar belirlenirken topic’te (başlık, özet ve anahtar kelimelerde) “health "management accounting”” ve “hospital "management accounting”” kelimeleri bulunan çalışmalar değerlendirme kapsama alınmıştır. Bu bağlamda 152 adet çalışmaya ulaşılmıştır. Bu çalışmalardan 35 tanesinin topic’lerinde ortak kelimelerin olmasından dolayı iki grupta da yer aldığı görüldüğünden dolayı bu 35 çalışmaya tek grupta yer verilerek 117 çalışma analize dahil edilmiştir.

4.3.Verilerin Toplanması

Web of Science veri tabanından faydalanarak bibliyometrik analizin yapıldığı bu çalışmada, verilerin toplanmasında sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ilgili yayımlanan çalışmaların topic’lerinden (başlık, özet, anahtar kelimeler) yararlanılmıştır.

4.4. Verilerin Analizi

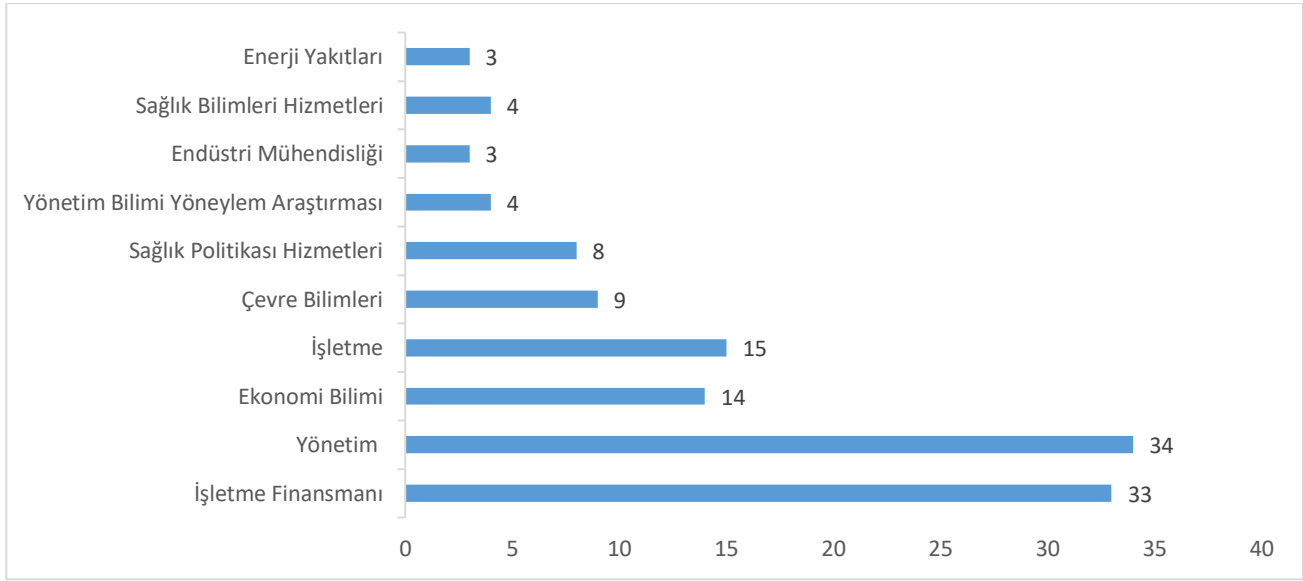
Araştırma kapsamı bağlamında belirlenen çalışmaların analizinde; bilim dalı, yıl, tür, kurum, fon sağlayan finansman kuruluşları, yazar, ülke, dil, atıf sayısı açılarından yönelimleri grafikler bazında ortaya konulmuştur. Grafiklerin oluşturulmasında 45 yıllık verilerin grafiklerde gösterilmesinin bilgi karmaşasına yol açacağı düşünüldüğünden, temel olarak ilgili kategoride ilk 10’da bulunan çalışmalara yer verilmekle beraber, türlerine göre dağılımda ve dillere göre dağılımda ise herhangi bir kısıtlamaya gidilmeyerek bütün çalışmalara yer verilmiştir. Bu bağlamda analizde dikkate alınan kıstaslar aşağıdaki gibidir:

- Çalışmaların bilim dallarına göre dağılımı grafiğinde en fazla çalışma yapılan 10 bilim dalına yer verilmiştir.
- Çalışmaların yıllara göre dağılımı grafiğinde son 10 yılın (2011-2020) verilerine yer verilmiştir.
- Çalışmaların türlerine göre dağılımı grafiğinde herhangi bir kısıtlamaya gidilmeyerek çalışmaların mevcut türlerine yer verilmiştir.
- Çalışmaların çalışma yapılan kuruluşlara göre dağılımı grafiğinde en fazla çalışma yapılan 10 kuruluş göz önünde bulundurulmuştur.
- Çalışmaların fon sağlayan finansman kuruluşlarına göre dağılımı grafiğinde; birçok çalışmanın çeşitli kuruluşlar tarafından finanse edildiğinin görülmesinden dolayı, finansman sağlayan kuruluşlardan rastgele seçilen 10 kuruluşa yer verilmiştir.

- Çalışmaların yazarlara göre dağılımı grafiğinde en fazla çalışma yapan 10 yazara yer verilmiştir.
- Çalışmaların ülkelere göre dağılımı grafiğinde en fazla çalışma yapılan 10 ülkeye yer verilmiştir.
- Çalışmaların dillere göre dağılımı grafiğinde herhangi bir kısıtlamaya gidilmemiş, mevcut dillere yer verilmiştir.
- Çalışmaların atıf sayısına göre dağılımı en fazla atıf alan 10 çalışmaya yer verilmiştir.

5.BULGULAR

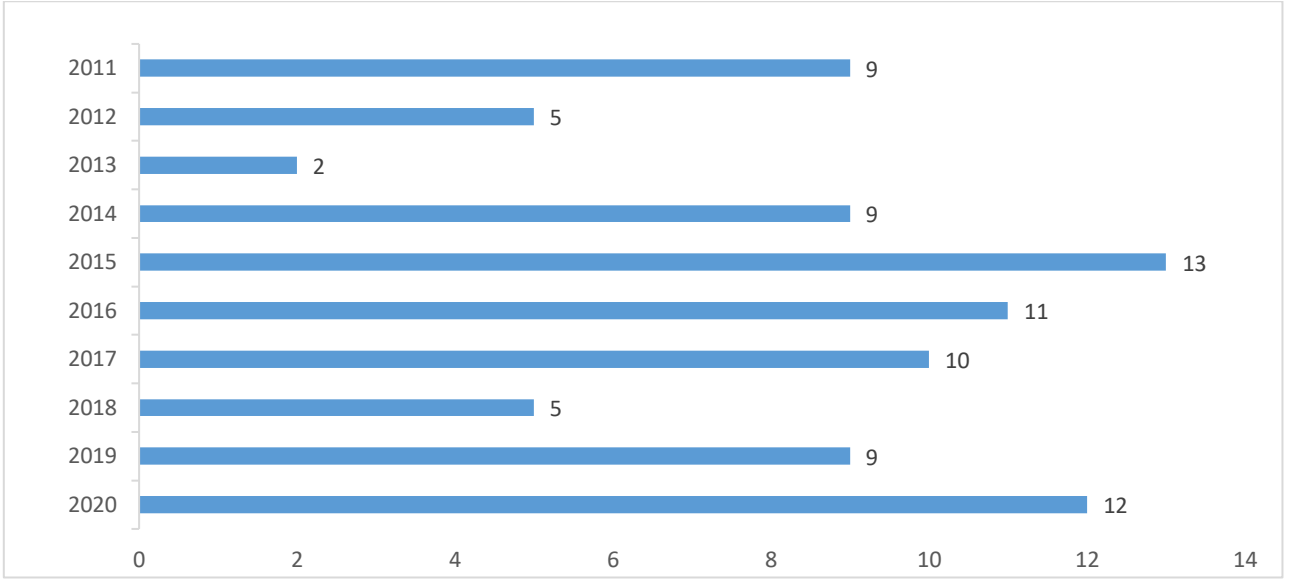
Health (sağlık) Management Accounting (yönetim muhasebesi) ve Hospital (hastane) Management Accounting (yönetim muhasebesi) anahtar kelimesi kullanılarak ulaşılan 117 adet çalışmaya ait bilgiler aşağıdaki grafiklerde yer almaktadır. Grafiklerin oluşturulmasında yukarıda da değinildiği gibi 45 yıllık verilerin grafiklerde gösterilmesinin bilgi karmaşasına yol açacağı düşünüldüğünden, temel olarak ilgili kategoride ilk 10'da bulunan çalışmalara yer verilmekle beraber, türlerine göre dağılımda ve dillere göre dağılımda ise herhangi bir kısıtlamaya gidilmeyerek bütün çalışmalara yer verilmiştir.



Grafik 1. Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi İle İlgili Çalışmaların Bilim Dallarına Göre Dağılımı¹

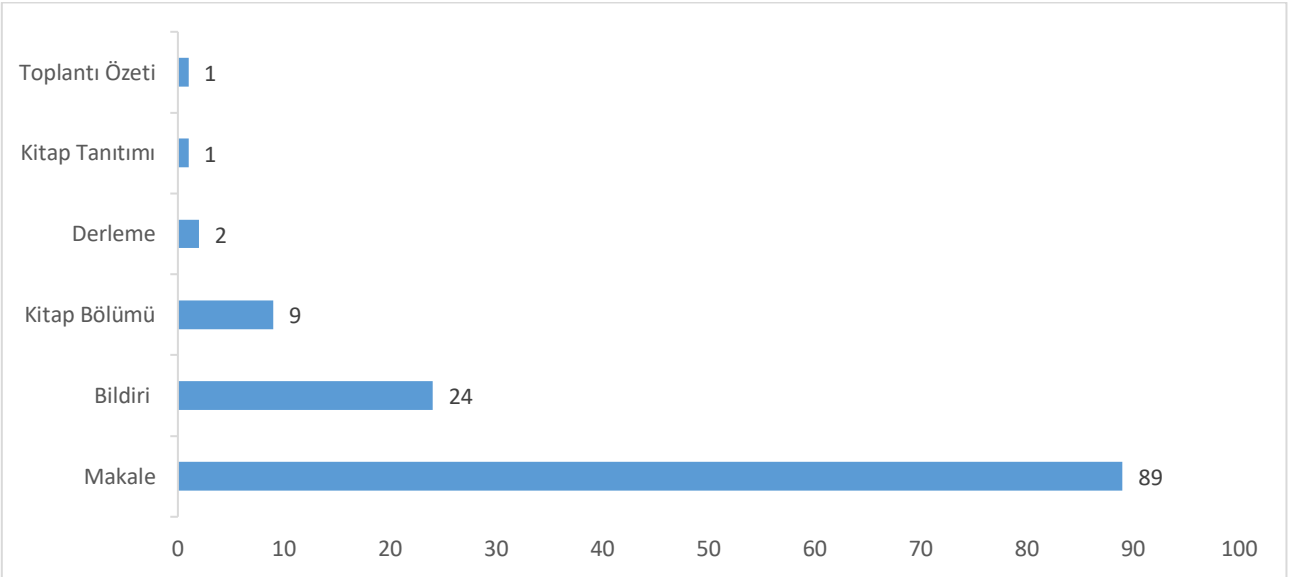
Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar bilim dallarına göre incelendiğinde; en çok 34 adet ile “Yönetim” ve 33 adet ile “İşletme Finansı” bilim dallarında çalışma yapıldığı görülmüştür. Daha sonra 15 adet çalışma ile “İşletme” ve 14 adet ile “Ekonomi Bilimi” dalı en çok çalışma yapılan bilim dalları arasında yerini almaktadır.

¹ Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmaların bilim dallarına göre dağılımında bilim dallarına ilişkin sayıların araştırma kapsamı olan 117 sayısını geçmesinin nedeni; bazı çalışmaların Web of Science tarafından birden fazla bilim dalı içinde sınıflandırılmış olmasından kaynaklanmaktadır.



Grafik 2. Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi İle İlgili Çalışmaların 2020-2011 Yılları Arasında Dağılımı

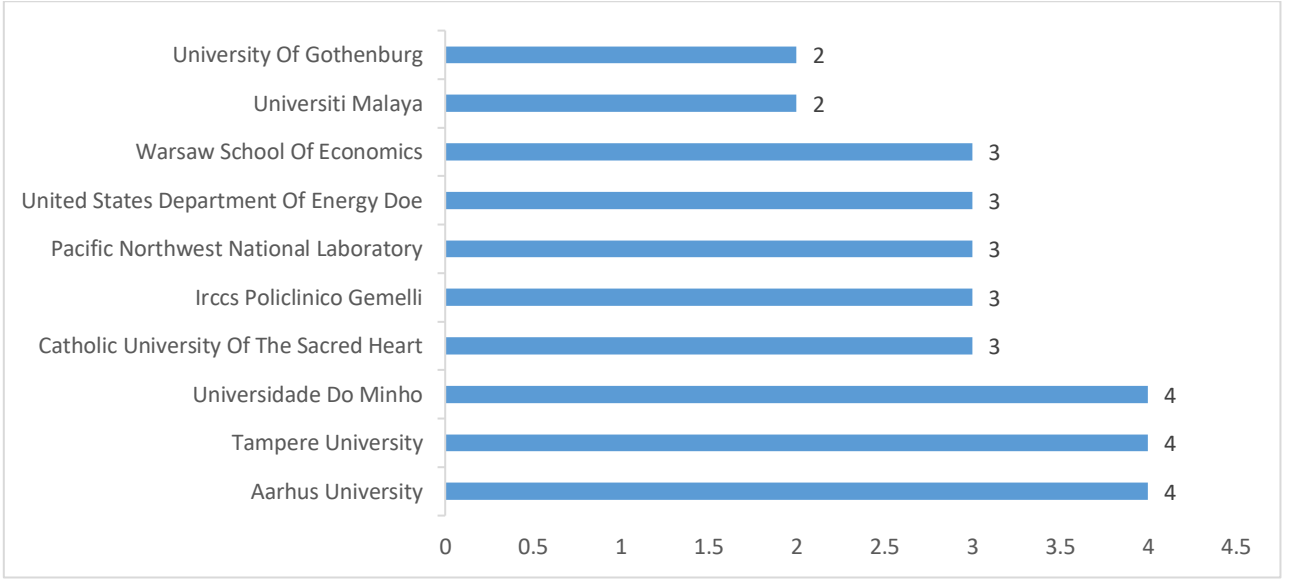
Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar son 10 yıl itibariyle incelendiğinde; en çok çalışmanın 13 adet çalışma ile “2015” yılında ve 12 adet çalışma ile de “2020” yılında yapıldığı gözlenmektedir. Daha sonra 11 adet çalışma ile “2016”, 10 adet çalışma ile “2017”, 9’ar adet çalışma ile de “2011, 2014 ve 2019” yıllarının geldiği görülmektedir. 2 adet çalışma ile “2013” yılının son sırada yerini aldığı görülmektedir.



Grafik 3: Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi İle İlgili Çalışmaların Türlerin Göre Dağılımı²

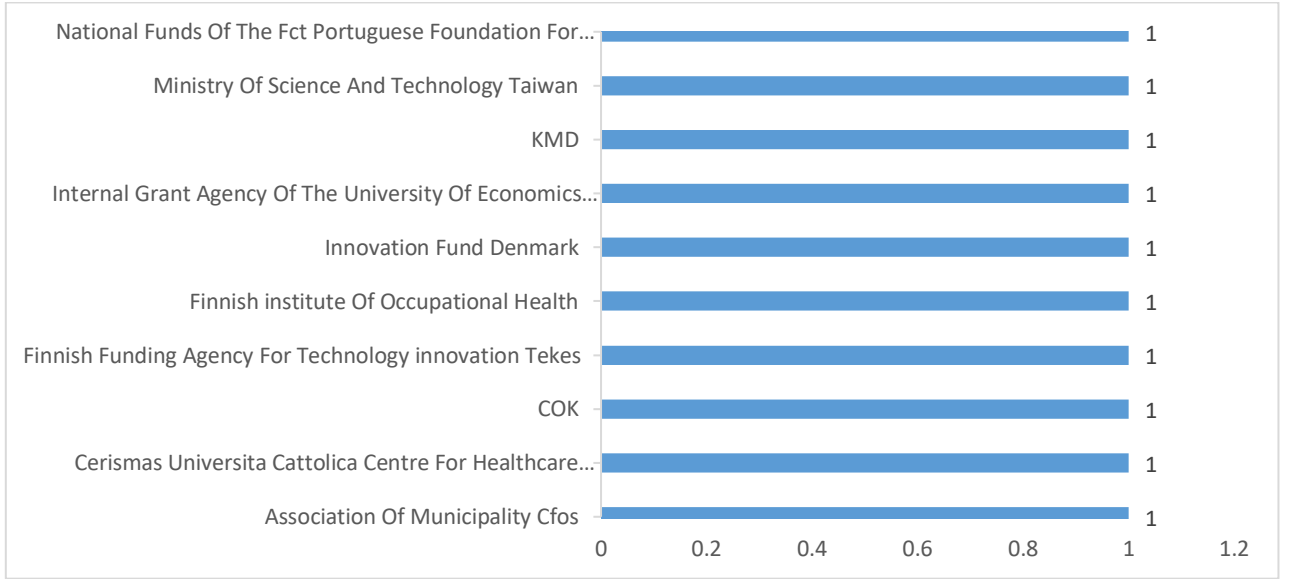
Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar türlerine göre incelendiğinde; 89 adet çalışma ile “Makale” türünün ilk sırada yer aldığı görülmektedir. Daha sonra da 24 adet çalışma ile “Bildiri” ve 9 adet çalışma ile de “Kitap Bölümü” sıralamada yer almaktadır. 2 adet çalışma ile “Derleme” türü, 1’er çalışma ile de “Kitap Tanıtımı” ve “Toplantı Özeti” türlerinin son sırada yerlerini aldığı görülmektedir.

² Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili çalışmaların türlerine göre dağılımında türe ilişkin sayıların araştırma kapsamı olan 117 sayısını geçmesinin nedeni; bazı çalışmaların Web of Science tarafından birden fazla tür içinde sınıflandırılmış olmasından kaynaklanmaktadır.



Grafik 4. Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi İle İlgili Çalışmaların Çalışma Yapılan Kuruluşlara Göre Dağılımı

Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar çalışma yapılan kuruluşlara göre incelendiğinde 4'er adet çalışma ile "Universidade Do Minho", "Tampere University", ve "Aarhus University" ilk sırada yer almaktadır. 3'er adet çalışma ile de "Catholic University of the Sacred Heart", "Ircs Policlinico Gemelli", "United States Department of Energy Doe" ve "Warsaw School of Economics" ikinci sırada yer almaktadır.



Grafik 5. Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi İle İlgili Çalışmaların Fon Sağlayan Finansman Kuruluşlarına Göre Dağılımı

Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar fon sağlayan finansman kuruluşlarına göre incelendiğinde; birçok çalışmanın çeşitli kuruluşlar tarafından finanse edildiği görülmüştür. Bundan dolayı burada finansman sağlayan kuruluşlardan rastgele seçilen 10 kuruluşa yer verilmiştir. 1'er adet çalışmaya fon sağlamış olan bu kuruluşlar aşağıdaki gibidir:

"National Funds of The Fct Portuguese Foundation for Science And Technology".

"Ministry of Science and Technology Taiwan",

"KMD"

"Internal Grant Agency of The University of Economics Prague",

“Innovation Fund Denmark”,

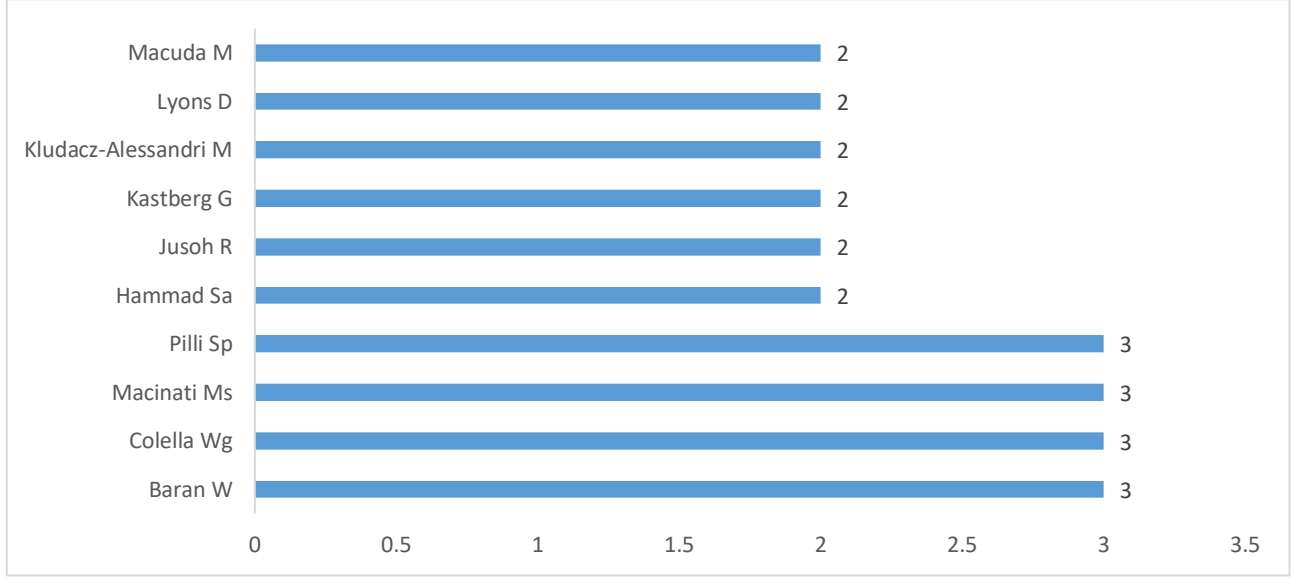
“Finnish Institute of Occupational Health”,

“Finnish Funding Agency for Technology innovation Tekes”,

“COK”,

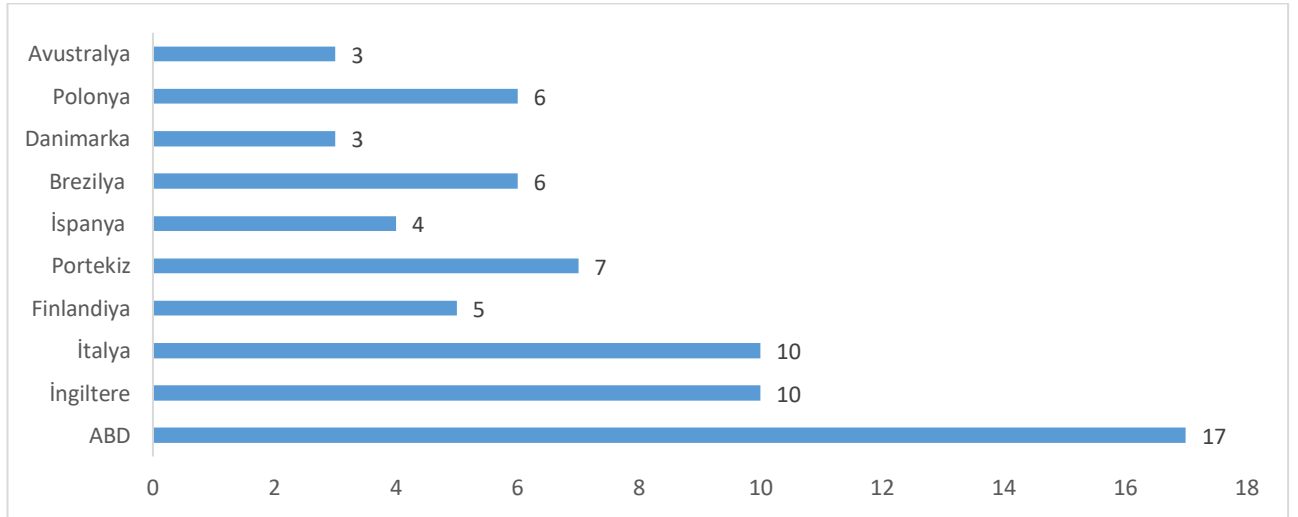
“Cerimas Universita Cattolica Centre for Healthcare Management Studies and Research” ve

“Association of Municipality Cfos”.



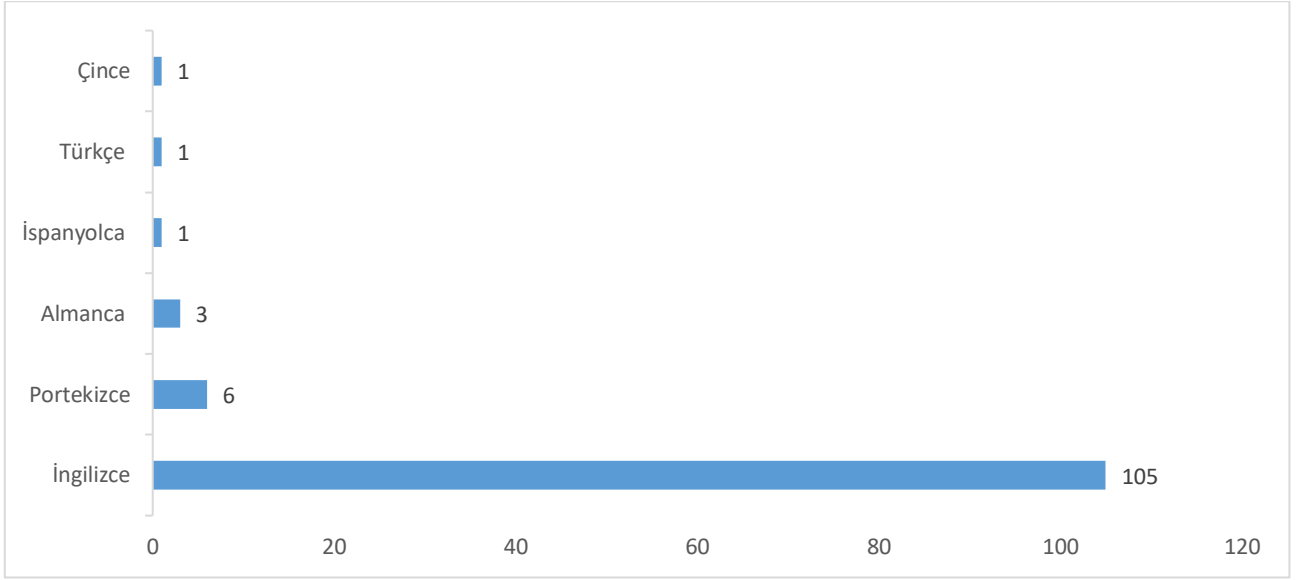
Grafik 6. Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi İle İlgili Çalışmaların Yazarlara Göre Dağılımı

Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmaların yazarlara göre incelenmesi sonucunda; en çok 3'er adet çalışma ile “W. Baran”, “Wg. Colella”, “Sp. Pilli” ve “Ms. Macinati” adlı yazarların ilk sırada yer aldığı görülmektedir. 2'şer adet çalışma ile de “Sa. Hammad”, “R. Jusoh”, “M. Kludacz-Alessandri”, “M. Macuda”, “G. Kastberg” ve “D. Lyons’un yer aldığı görülmektedir.



Grafik 7. Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi İle İlgili Çalışmaların Ülkelere Göre Dağılımı

Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar ülkelere göre incelendiğinde; en çok çalışma yapılan ülkenin “ABD” olduğu (17 çalışma) görülmektedir. Daha sonra 10'ar adet çalışma ile “İtalya” ve “İngiltere” ikinci sırada, 7 adet çalışma ile de “Portekiz” üçüncü sırada yer almıştır.



Grafik 8. Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi İle İlgili Çalışmaların Dillere Göre Dağılımı

Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmaların dillerine göre incelenmesi sonucunda; en çok “İngilizce” dilinde yazılan çalışmanın olduğu görülmektedir. Daha sonra 6 adet çalışma ile “Portekizce”, 3 adet çalışma ile de “Almanca” dilinde yazılan çalışmaların olduğu görülmüştür. 1’er adet çalışma ile “İspanyolca” “Türkçe” ve “Çince” dilleri son sırada yer almıştır.



Grafik 9. Sağlık Hizmetlerinde Yönetim Muhasebesi İle İlgili Çalışmaların Aldıkları Atıf Sayısına Göre Dağılımı

Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalara alınan atıflar sayı açısından incelendiğinde; “The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: an Exploratory Study” adlı çalışmanın 258 atıf sayısı ile ilk sırada, “A Hybrid Profession - The Acquisition of Management Accounting Expertise by Medical Professionals” adlı çalışmanın da 216 atıf sayısı ile ikinci sırada yer aldığı görülmektedir. Daha sonra 117 atıf sayısı ile “Management Accounting Systems, Top Management Team Heterogeneity And Strategic Change” adlı çalışma üçüncü sırada yerini almaktadır. “Management of Obesity in Primary Care: Nurses' Practices, Beliefs and Attitudes” adlı çalışma 90 atıf sayısı ile dördüncü sırada, “How CFOs Determine Management Accounting Innovation: An Examination of Direct and Indirect Effects” adlı çalışma 76 atıf sayısı ile beşinci sırada, “Are Overhead Costs Strictly Proportional To Activity - Evidence From Hospital-Service Departments” adlı çalışma 60 atıf sayısı ile altıncı sırada, “The Lean-Performance Relationship in Services: A Theoretical Model” adlı çalışma 39 atıf sayısı ile yedinci sırada, “Critical Theorising in Management Accounting Research” adlı çalışma 33 atıf sayısı ile sekizinci sırada, “A Management Accounting

Perspective on Safety” adlı çalışma 32 atıf sayısı ile dokuzuncu sırada ve “Conceptualising Integrated Thinking in Practice” adlı çalışma 31 atıf sayısı ile 10. sırada yer aldığı görülmektedir.

6. SONUÇ VE TARTIŞMA

Sağlık kurumlarına işletme yaklaşımı ile bakıldığında, amaçlarının var olan kaynakları en uygun şekilde kullanarak üretilen hizmet kapasitesini en yüksek seviyede tutup bu şekilde toplum refahını artırmaya çalışmak olduğu söylenebilir. Bunu gerçekleştirirken, karlılık ve sürdürülebilir finansman gibi birçok faktör göz önünde bulundurulmaktadır. Diğer taraftan sağlık kurumlarından söz ediliyorsa, üretilen sosyal fayda da göz ardı edilmemesi gereken diğer bir faktördür. Bu iki yaklaşım bir arada değerlendirildiğinde, sağlık kurumlarının işletme bilimi ilkeleri temeline göre yönetilmesi gerekmektedir.

Sağlık kurumları da diğer işletmeler gibi finansal özelliklere sahip önem arz eden kararlar almak durumunda olmaktadır. Sağlık kurumları; yüksek kalifikasyon, yoğun işlem hacmi, sağlık açısından ciddi faaliyetler yürütmesi ve sunulan hizmetin sosyal yönü dolayısıyla, zor ve çok çeşitliliğe sahip kararlar alınmasını gerektirmektedir. Çünkü sağlık kurumlarında üretilen hizmet çok çeşitliliğe sahiptir. Diğer taraftan hastane organizasyon şemasına bakıldığında en üst kademede başhekimin olduğu görülmekte ve başhekimler yönetim görevlerini doktorlukla birlikte devam ettirmek zorunda kalmaktadırlar. Bu yoğun iş temposu nedeniyle doktorlar tıbbi açıdan daha kolay bir şekilde kararlar alabilirken, mali açıdan karar almakta zorlanmaları, bu açıdan hekimlere yardımcı bulunacak personele ihtiyaç duyulmasına neden olmuştur. Yönetim muhasebesi birimleri, bu ihtiyacı karşılamak amacıyla, yöneticiler ve dolayısıyla sağlık kurumları yöneticileri için önemli roller üstlenebilmektedir. Dolayısıyla hastanelerde yönetim muhasebesine ihtiyaç duyulması kaçınılmaz olmuştur. Gerek işletmeler gerekse de sağlık işletmeleri açısından önem arz eden yönetim muhasebesi ile ilgili bibliyometrik analiz bu açıdan önemli hale gelmiş ve bu çalışma gerçekleşmiştir.

Yapılan bu çalışma neticesinde sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesiyle ilgili çalışmalar incelendiğinde:

- Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar bilim dallarına göre incelendiğinde; en çok “Yönetim” ve “İşletme Finansı” bilim dalında çalışma yapıldığı görülmektedir.
- Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar 2011 ile 2020 yılları arasında incelendiğinde; en çok “2015” yılında, en az ise “2013” yılında çalışma yapıldığı görülmektedir.
- Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar türlerine göre incelendiğinde; en çok “Makale” türünde, en az ise “Kitap Tanıtımı” ve “Toplantı Özeti” türlerinde çalışma yapıldığı görülmektedir.
- Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar çalışma yapılan kuruluşlara göre incelendiğinde; en fazla “Universidade Do Minho”, “Tampere University” ve “Aarhus University”de çalışma yapıldığı görülmektedir.
- Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmaların yazarlara göre incelenmesi sonucunda; en çok “W. Baran W”, “Wg. Colella”, “Sp. Pili” ve “Ms. Macinati” tarafından çalışma yapıldığı görülmektedir.
- Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar ülkelere göre incelendiğinde; en çok “ABD”de çalışma yapıldığı görülmüştür. Bu sonuç Bozdemir ve Arslan Çilhoroz (2019)’un çalışması ile tutarlıdır. ABD’den sonra en çok çalışma yapılan ülkeler “İtalya” ve “İngiltere” şeklindedir.
- Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar dillerine göre incelendiğinde; en çok “İngilizce” en az “İspanyolca” “Türkçe” ve “Çince” dillerinde çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu, dünya üzerinde birçok ülkenin resmî dilinin ve en çok konuşulan dilin İngilizce olmasının getirdiği bir sonuçtur.
- Sağlık hizmetlerinde yönetim muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalara alınan atıflar sayı açısından incelendiğinde; en çok “The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study” isimli çalışmanın atıf aldığı görülmektedir.

Ulaşılan bulgular sonucunda; sağlık hizmetlerinde ve hastanelerde yönetim muhasebesi ile ilgili çalışma sayılarının yetersiz olduğu görülmüş olup, bu nedenle ilgili alanda daha fazla akademik çalışma yapılması önerilmektedir. Özellikle yapılan analizler neticesinde Türkçe dilinde konu ile ilgili çok az çalışmaya rastlanılmasından dolayı, Türkçe dilinde daha fazla çalışmanın literatüre kazandırılması tavsiye edilmektedir. Son olarak yapılan bu çalışmanın başka veri tabanlarını da kapsayacak şekilde alanının genişletilerek yapılmasının literatüre katkı sağlayacağı söylenebilir.

KAYNAKÇA

- Akgün, M. ve Karataş, B. (2017). Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinde Yayımlanan Makalelerin Bibliyometrik Analizi (2000-2016), *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 17 (52), 19-34.
- Balstad, M. T. and Berg, T. (2020). A long-term bibliometric analysis of journals influencing management accounting and control research, *Journal of Management Control*, 30 (4), 357-380.
- Beuren, I. M., Machado, D. G. ve Dal Vesco, D. G. (2015). Sociometric and Bibliometric Analysis of Research Published in Management Accounting Research, *Contabilidade Gestao E Governanca*, 18 (1), 83-105.
- Bhimani, A.,(2020). Digital data and management accounting: why weneedtoe think research methods, *Journal of Management Control*, 31, 9-23.
- Boyacıoğlu, E. Z. ve Elmas, Ç. (2020). Turizm ve Kadın” Olgusunun Bibliyometrik Yaklaşım ile İncelenmesi, *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 17 (1), 35.
- Bozdemir, E. (2019). Sağlık İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Analizi, Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ankara.
- Bozdemir, E. ve Arslan Çilhoroz, İ. (2019). Hastane İşletmelerinde Yapılan Maliyet Analizi Çalışmalarının Görsel Haritalama Tekniğine Göre Bibliyometrik Analizi, 3. Uluslararası 13. Ulusal Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresi, Sakarya.
- Bozdemir, E. ve Çivi, F., (2019). Standart Maliyet Yönteminin Görsel Haritalama Tekniğine Göre Bibliyometrik Analizi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak (81), 59- 84.
- Çil Koçyiğit, S. (2020). Hastane İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Dönmez, A., Karausta T. ve Ersoy, A. (2011). Social Sciences Citation Index’e Kayıtlı Dergilerde Çağdaş Yönetim Muhasebesi Yöntemlerine İlişkin Literatür Taraması ve Analizleri (1970-2008), *Journal of Yasar University*, 25 (7), 4357-4377.
- Düşmezkalender, E. ve Metin, M., (2019). Alternatif Turizme Yönelik Bibliyometrik Bir Araştırma, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, 22 (2), (e-ISSN: 2564-7458).
- Erdoğan, S., (2018). Hastanelerde Yönetim Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması ve Sağlayabileceği Faydalar, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı, İstanbul.
- Knauer, T.,Nikiforow, N. And Wagener, S., Determinants of information system quality and data quality in management accounting, *Journal of Management Control* (2020) 31, 97-121.
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş., (2018). Yönetim Muhasebesinin Yeni Paradigması: Bütünleştirme, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı* (20), 518-541.
- Lucas, A. (2020). Current Trends In Management Accounting Research: A Bibliometric Study Based On Digital Libraries, *14th International Technology, Education and Development Conference (INTED)*, Valencia, Spain, 2511-2524.
- Petera, P. (2017). Strategic Management Accounting: Bibliometric Analysis and Ideas for Future Research, *30th International Business-Information-Management-Association Conference*, Madrid, Spain, 4229-4240.
- Polat, Z. A., Saraçoğlu, A. ve Duman, H., (2019). Harita Dergisi’nin Bibliyometrik Analizi, *Harita Dergisi*, 161, 46-56.
- Savrun, B. ve Mutlu, H. M., (2019). Kent Lojistiği Üzerine Bibliyometrik Analiz, Kent Akademisi, *Kent Kültürü ve Yönetimi Hakemli Elektronik Dergi*, 12 (2).
- Sevilengül, O., (2005). Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi, 12. Baskı.
- Şener, Z., (2018). Sağlık İşletmeciliğinde Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması: Bir Hastane Uygulaması, Doktora Tezi, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı.

- Tosunoğlu, C. ve Cengiz, B. (2017). The Evaluation of Studies Conducted Regarding Management Accounting Between Years 2010 – 2016 in Turkey, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 75, 1-12.
- Ugalde Vásquez, A. F., and Naranjo-Gil, D., (2020). Management Accounting Systems, Top Management Teams, and Sustainable Knowledge Acquisition: Effects on Performance, *Sustainability*, 12, 2132, doi:10.3390/su12052132 www.mdpi.com/journal/sustainability.
- Zor, Ü. (2020). Ampirik Yönetim Muhasebe Araştırmalarında Neredeyiz? Türkçe ve İngilizce Literatürün Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 59, 121-140.